

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**CONTROLE ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO
DE PODER : ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE
TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA**

Adriana Áurea Santiago Beltrão

São Paulo

2010

Adriana Áurea Santiago Beltrão

**CONTROLE ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE
PODER : ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE
TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Presbiteriana
Mackenzie para a obtenção do título de
Mestre em Controladoria Empresarial.**

Orientador: Prof. Dr. Octávio Ribeiro de Mendonça Neto

São Paulo

2010

**Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor Dr. Pedro Ronzelli Junior**

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Professora Dra. Sandra Maria Dotto Stump**

**Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Professor Dr. Moisés Ari Zilber**

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes**

B453c Beltrão, Adriana Aurea Santiago.

Controle orçamentário como instrumento de poder: estudo de caso em uma empresa de transmissão e distribuição de energia / Adriana Aurea Santiago Beltrão - 2010.

128 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

Bibliografia: f. ? -128.

1. Controle orçamentário. 2. Orçamento. 3. Poder nas organizações. I. Título.

CDD 658.151

“A princípio: Tudo na vida passa só Amar a Deus que não”.

Durval Ramalho

*Dedico este trabalho às pessoas
mais importantes da minha vida: aos
meus pais Edvaldo e Annie, ao meu
esposo Marcio e minha filha Maria
Eduarda e aos meus queridos irmãos.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por poder concluir este trabalho de pesquisa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Octávio Ribeiro de Mendonça Neto, pelas orientações pelos conselhos e principalmente pela oportunidade na realização desta dissertação.

Ao Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso, pelas colaborações para a condução deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Edson Luiz Riccio, pelas colaborações como membro da banca.

Ao meu marido que tanto me apoiou nessa jornada.

Aos professores e funcionários do programa.

A todos os respondentes que contribuíram para a pesquisa.

Aos colegas de curso.

RESUMO

Esta dissertação tem como objetivo, analisar o uso do orçamento como instrumento de exercício de poder e identificar, dentro da tipologia proposta por Galbraith (1986) como as formas de poder estão sendo utilizadas no controle orçamentário na empresa ISS TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. Como objetivos específicos, este estudo busca identificar dentre as inúmeras variáveis aquelas relacionadas ao orçamento, relacionando as variáveis com a tipologia proposta por Galbraith (1986), identificando as fontes de poder predominantes na organização e a percepção dos atores envolvidos no processo orçamentário em relação as formas de exercício de poder utilizadas pela organização. Foram estabelecidas três proposições: a primeira com o objetivo de identificar se o controle orçamentário é utilizado na ISS como um instrumento para o exercício de poder; a segunda para verificar se as três formas de exercício de poder tipificadas por Galbraith (1986) a saber: **o poder condigno, o poder compensatório e o poder condicionado**, coexistem no controle orçamentário da ISS; e a terceira proposição tem o objetivo de verificar se o poder compensatório é a forma de poder que predomina no controle orçamentário da ISS. A metodologia de pesquisa adotada foi o estudo de caso único com a aplicação de questionário, totalizando 18 questões, os dados foram tratados através das entrevistas, observação direta e da análise fatorial. Os questionários foram respondidos por 45 funcionários, as entrevistas foram realizadas com 5 gestores diretamente ligado ao orçamento e a observação direta realizada pelo pesquisador. Os achados do estudo evidenciam que o poder predominante, é o poder condicionado ao contrário do que se esperava com 41 % da variância total explicada e com a maior carga de fatores significativas, a segunda fonte de poder encontrada é o poder compensatório com 19 % variância total explicada e o poder condigno com 7 % variância total explicada também coexiste na ISS. Os resultados encontrados apresentam limitações quanto a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois trata-se de uma pesquisa baseada em um estudo de caso único, fazendo com que os resultados encontrados sejam relevantes somente para a empresa em questão.

ABSTRACT

This thesis aims at examining the use of the budget as an instrument of exercising power and identify within the typology proposed by Galbraith (1986) as forms of power are being used in budgetary control in the company ISS TRANSMISSION AND DISTRIBUTION OFF ENERGY. As specific objectives, this study seeks to identify among these variables that related to the budget, linking variables with Galbraith's typology (1986), identifying the sources of power prevalent in the organization and the perception of the actors involved in the budgeting process in relation to the exercise power used by the organization. Was established three propositions the first aimed to identify whether the budget control is used on the ISS as a tool for exercising power, the second to verify that the three ways of exercising power typified by Galbraith (1986) namely: Condign Power, Compensatory Power and Conditioned Power coexist in the budget control of the ISS and the third proposition that the Power Compensatory is the power that prevails in the budgetary control of the ISS. The research methodology adopted was the single case study with the use of questionnaire, interview and direct observation. The questionnaires were completed by 45 employees, interviews were conducted with five managers directly linked to the budget and direct observation by the researcher. The study findings show that the predominant power, the power was conditioned with 41% of total variance explained, the second of found is the Compensatory Power with 19% total variance explained, the Condign Power have 7% total variance explained and also coexists in ISS. The results have limitations as the inability to generalize the results because it is a research based on a single case study, so that the results are relevant only to the organization in question.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: *Activity based cost*

ERP: *Enterprise Resource Planning*

OBZ: *Orçamento Base Zero*

SGC: *Sistema de controle Gerencial*

CRM: *Customer Relationship Management*

EBTIDA: *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

JIT: *Just in Time*

R²: *Coefficiente de determinação da variância*

TQM: *Total Quality Management*

VME: *Variância Média Explicada*

ACP: *Análise de Componentes Principais*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	18
1.1 Contextualização do ema.....	18
1.2 Questão de Pesquisa.....	19
1.3 Proposições de Pesquisa	20
1.4 Objetivo Geral	21
1.5 Objetivos específicos.....	21
1.6 Justificativas e Contribuições	22
1.7 Delimitações do Estudo.....	23
2. REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1 Controle Gerencial	24
2.2 Perspectivas Teóricas do Orçamento.....	30
2.3 Orçamento.....	32
2.4 Tipos de Orçamento.....	35
2.4.1 Quanto à estrutura e finalidade.....	35
2.5 Fases do Orçamento na perspectiva de merchant.....	42
2.6 Dimensões do Orçamento na perspectiva de Van der Stede.....	43
2.7 Planejamento Orçamentário.....	44
2.8 Finalidades do Orçamento.....	48
2.9 Controle Orçamentário.....	52
2.10 Poder nas organizações.....	54
2.10.1 Poder segundo a Perspectiva de Foucault.....	56
2.10.2 Poder segundo a Perspectiva de Galbraith	59
2.11 Apresentação da Empresa	61

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	63
3.1 Tipo de Pesquisa	63
3.2 Método de Pesquisa	63
3.3 População e Amostra	65
3.4 Aplicação do Questionário.....	66
3.5 Procedimentos de Coleta de Dados.....	68
3.6 Estrutura do questionário	69
3.7 Escalas de Mensuração	69
3.8 Variáveis da pesquisa	70
3.9 Pré-teste.....	72
3.10 Procedimentos de Tratamento dos Dados.....	72
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	73
4.1 Análise das Entrevistas.....	73
4.1.2 Poder Condicionado.....	73
4.1.3 Poder Compensatório.....	74
4.1.4 Poder Condigno.....	75
4.2 Análise do Questionário.....	76
4.3 Análise fatorial.....	94
4.4 Observação Direta.....	106
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	111
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	113
APÊNDICES	119
Apêndice 1 – Carta de Apresentação.....	119
Apêndice 2 – Questionário.....	120

Apêndice 3 – Transcrição das Entrevistas	123
--	-----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Planejamento e Controle e o papel dos orçamentos.....	45
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Respondentes por cargo.....	66
Tabela 2: Respondentes por área.....	67
Tabela 3: Experiência dos respondentes.....	67
Tabela 4: Experiência na função atual.....	68
Tabela 5: Estatísticas-chaves associadas à Análise Fatorial.....	100
Tabela 6: Rotated Component Matrix.....	108
Tabela 7: Variáveis que formam os fatores.....	109
Tabela 8: Fatores.....	105

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Técnicas Tradicionais e Contemporâneas de Controle Gerencial.....	28
Quadro 2: Elementos de um sistema Amplo de Controle.....	29
Quadro 3: Tipos de Orçamento.....	42
Quadro 4 : Análise do Poder, segundo Galbraith.....	61
Quadro 5 : Indicadores do constructo Fontes de Poder.....	71
Quadro 6 : Teste KMO para validade da análise fatorial.....	96
Quadro 7 : Teste KMO e Teste Bartlett's	97
Quadro 8 : Matriz de Correlação	98
Quadro 9 : Comunalidade.....	99
Quadro 10 : Autovalor (Eigenvalue).....	101
Quadro 11 : Percentagem de Variância Explicada.....	102
Quadro 12 : Cargas Fatoriais.....	104

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Eu sou constantemente lembrado pelos meus superiores da necessidade de atingir metas orçamentárias.....	76
Gráfico 2 - O processo de elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração.....	77
Gráfico 3 - Meus superiores não estão apenas interessados no cumprimento do orçamento, mas também analisam quanto bem estou em cada linha.....	78
Gráfico 4 - Meu chefe exerce influência no planejamento das metas orçamentárias de minha gestão.....	79
Gráfico 5 - As diferenças entre o orçado e executado são levadas em conta com muita rigidez pelos gestores.....	80
Gráfico 6 - Considero a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.....	81
Gráfico 7 - Realizo ligações entre as metas orçadas e o sistema de remuneração.....	82
Gráfico 8 - Considero o reconhecimento profissional como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.....	83
Gráfico 9 - Considero a estabilidade como um fator importante para se atingir a meta orçamentária.....	84
Gráfico 10 - Quando o orçamento é usado como instrumento de desempenho as pessoas envolvidas preocupam-se com a mais com a meta orçamentária	85
Gráfico 11 - Sou requisitado a reportar ações para corrigir variações do orçamento.....	86
Gráfico 12 - A preocupação com a meta orçamentária representa fidelidade a realidade econômica da empresa	87
Gráfico 13 - Discuto freqüentemente as variações orçamentárias com meus superiores.....	88
Gráfico 14 - Meus superiores se importam muito com variações em relação ao planejado.....	89
Gráfico 15 - Usualmente há reuniões de equipe envolvendo meu superior, eu e meus subordinados para discutir e resolver variações do orçamento.....	90

Gráfico 16 - As metas orçamentárias são atualizadas regularmente (mensal, trimestral).....	91
Gráfico 17 - Durante a revisão do orçamento todas as contas são revisadas	92
Gráfico 18 - No período de elaboração orçamentária realizo explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores.....	93
Gráfico 19 - Carga dos Fatores.....	100
Gráfico 20 - Scree Plot.....	10

1. Introdução

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA (SITUAÇÃO PROBLEMA)

Verifica-se nas últimas décadas várias mudanças gradativas na sociedade que ora culminam em um processo de globalização mundial. Com os rápidos avanços das tecnologias, atualmente o processo de globalização pode ser associado ao conjunto de transformações, marcado pela aplicação da concorrência, pela flexibilização dos mercados, onde a aplicação de conhecimento vem trazer valor às organizações, principalmente com a utilização de novas tecnologias onde as empresas agregam valor e vantagens competitivas.

O poder pode ser considerado como uma “ferramenta” para elevar a eficiência e eficácia das organizações, mesmo sendo usado em uma perspectiva coercitiva ou democrática. De acordo com Brito e Brito (2000) o poder é a capacidade ou a possibilidade de agir e de produzir efeitos. É também no campo das relações sociais capaz de agir e produzir comportamentos específicos.

De acordo com Galbraith (1989) dentro da organização a realidade do poder exercido pessoalmente consiste na capacidade de por vezes, influenciar o propósito da organização e de influir ou contribuir para a submissão externa que ela almeja. Sua submissão à organização é completa, mas, por algum processo subjetivo de partilha, algo desse poder lhes pertence.

De acordo com Anthony (2002) os controles podem ser classificados em três categorias: operacionais, gerenciais e estratégicos, definindo controle gerencial como um processo em que os executivos influenciam outros membros da organização para que se atinjam os objetivos definidos. Anthony (2002) classifica o orçamento como um tipo de controle gerencial, um instrumento importante para o planejamento e controle das empresas em curto prazo, representando uma fatia do plano estratégico da empresa estando sua operacionalização fortemente baseada em centros de responsabilidade e na segregação entre variáveis controláveis e não controláveis.

O controle orçamentário, apesar de ser bastante criticado atualmente, principalmente por sua natureza quantitativa e assimetria informacional, ainda é um instrumento gerencial amplamente utilizado no contexto empresarial. Por isso, torna-se importante verificar de que forma as organizações utilizam o orçamento como instrumento de poder.

O objetivo deste trabalho, é analisar o uso do orçamento como instrumento de exercício de poder e identificar, dentro da tipologia proposta por Galbraith (1986) como as formas de poder estão sendo utilizadas no controle orçamentário na empresa ISS TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA.

Em seu estudo, Galbraith (1986) tipifica as formas de exercício do poder nas organizações como segue:

- **O poder condigno:** obtém a submissão pela capacidade de impor as referências do indivíduo ou do grupo uma alternativa suficientemente agradável ou dolorosa para leva-ló a abandonar essas suas preferências.
- **O poder compensatório:** conquista a submissão oferecendo uma recompensa positiva proporcionando algo de valor ao indivíduo que assim se submete.
- **O poder condicionado:** por sua vez é exercido mediante mudança de uma convicção, de uma crença. A persuasão, a educação ou o compromisso social com que parece natural, apropriado ou correto leva o indivíduo a se submeter à vontade alheia.

1.2 Questão de Pesquisa

A fim de direcionar a realização da pesquisa foi colocada a seguinte questão: Como as formas de poder são utilizadas no controle orçamentário na empresa ISS TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA dentro da tipologia proposta por Galbraith (1986)?

Proposições de Pesquisa

Segundo Yin (2001, p. 42), um estudo de caso exploratório não possui necessariamente hipóteses e sim finalidades e critérios que servirão de base para averiguar se o estudo foi ou não bem sucedido, já que o objetivo deste trabalho não é testar uma hipótese e sim identificar como é o objeto de estudo, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento.

Proposição 1 : O controle orçamentário é utilizado na ISS como um instrumento para o exercício de poder.

Proposição 2 : As três formas de exercício de poder tipificadas por Galbraith (1986) a saber: **poder condigno, poder compensatório e poder condicionado** coexistem no controle orçamentário da ISS.

Proposição 3 : O poder compensatório é a forma de poder que predomina no controle orçamentário da ISS.

1.4 Objetivo Geral

O objetivo geral trabalho é identificar, através da análise da percepção dos atores envolvidos pelo processo orçamentário como as formas de poder estão sendo utilizadas no controle orçamentário na empresa ISS TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA dentro da tipologia proposta por Galbraith (1986).

1.4.1 Objetivos Específicos

Para atingir este objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos:

Identificar dentre essas variáveis aquelas relacionadas ao orçamento.

- Relacionar as variáveis identificadas com a tipologia proposta Galbraith (1986), identificando as fontes de poder predominantes na organização.
- Identificar a percepção dos atores envolvidos no processo orçamentário em relação as formas de exercício de poder utilizadas pela organização.

1.3 Justificativa e Relevância

Do ponto de vista racional, toda organização é criada com a finalidade de produzir resultados e, para isso, há necessidade de se padronizar comportamentos, direcionar a ação conjunta dos indivíduos e controlá-la para que não se desvie dos objetivos estabelecidos. Monta-se, então, uma estrutura organizacional e cria-se uma hierarquia que define, através de direitos e deveres, a linha de comando e os níveis de autoridade formal para que sejam evitados desvios que possam pôr em risco a sobrevivência da organização.

O sistema orçamentário é um artefato contábil relevante para a tomada de decisão diante de um contexto de alta complexidade apresentado na realidade contemporânea, pois representa uma antecipação da visão da empresa, traduzindo sua estratégia.

O poder é um tema organizacional bastante discutido, haja vista as inúmeras formas pelas quais ele pode ser manifestado numa organização. De uma forma bastante genérica podemos entendê-lo como uma forma para o indivíduo para obter domínio ou controle sobre os outros. Na definição de Hobbes, “O poder de um homem consiste nos meios de que presentemente dispõe para obter qualquer visível bem futuro” (HOBBS 2007).

De acordo com Galbraith (1989), atualmente os instrumentos pelos quais o poder é exercido e as fontes do direito para esse exercício estão inter-relacionados de maneira complexa. Alguns usos do poder dependem dele estar oculto, de não ser evidente a submissão dos que capitulam a ele.

Em um ambiente de constantes mudanças no qual vivemos e com a escassez de recursos a definição prévia dos gastos se torna necessária para melhor aplicação dos recursos. Definir onde e como os investimentos serão realizados, facilita o direcionamento às atividades realmente importantes.

O processo orçamentário é indispensável para a administração de toda empresa, seja qual for o seu tamanho ou natureza. Sendo assim, este trabalho busca identificar o papel do controle orçamentário, especificamente na ISS, verificando as fontes de poder utilizada pela empresa, bem como a utilização do controle orçamentário como instrumento de poder.

1.6 Delimitações do Estudo

Uma das limitações deste trabalho refere-se a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois trata-se de uma pesquisa baseada em um estudo de caso único, fazendo com que os resultados encontrados sejam relevantes somente para a empresa em questão, não podendo ser generalizado. A fonte de dados foi baseada na percepção dos gestores em relação às variáveis fontes de poder e ao controle orçamentário dentro da cultura da ISS, sendo assim, os resultados refletem a opinião desses gestores, podendo diferir de gestores de outras empresas ou funcionários de outros níveis hierárquicos principalmente se levarmos em consideração a cultura organizacional. Outro ponto importante que observamos, é a falta de pesquisas atuais e principalmente pesquisas realizadas em empresas nacionais atrelando as fontes de poder ao orçamento.

2. Referencial Teórico

2.1 Controle Gerencial

Tomar decisões é algo crucial para as empresas. A necessidade de tomar decisões acontece a todo momento, em todos os níveis, e influencia diretamente a performance da organização. De fato é impossível pensar em uma organização sem considerar a ocorrência constante do processo decisório.

A década de 70 foi marcada por novos paradigmas. A partir de uma visão contingencialista voltou-se cada vez mais para as questões estratégicas, para a organização, para temas como governança corporativa, desempenho organizacional e controle gerencial.

De acordo com Gomes e Salas (2001) o tema controle gerencial tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de cinquenta. Tendo ao longo desse período, e principalmente durante a década de setenta, surgido novos enfoques que incorporam novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, antropologia, etc).

Sendo, porém, durante os anos oitenta que diversos trabalhos passaram a chamar a atenção para a crise existente na área de contabilidade de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo instrumento que facilite e potencialize a tomada de decisão, por parte dos mais variados usuários, internos e externos às organizações.

Controle é o processo de acompanhar as atividades de uma empresa, de modo a garantir que elas estejam consistentes com os planos e que os objetivos sejam alcançados (Drury, 2004). Especificamente, controle gerencial representa um dos mecanismos de implementação de estratégias que atuam no processo de estratégia (Govindarajan, 1988; Mintzberg et al., 2006).

O controle gerencial pode ser então entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em ambiente caracterizado por mudanças. A partir dessa concepção, o controle gerencial cumpre o papel organizacional de possibilitar que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas (Anthony & Govindarajan, 2002; Berry et al., 2005).

A expressão controle gerencial é atribuída a Roberty Antony nos idos da década de 60, quando as demandas eram mais limitadas e mais estáveis. De qualquer forma, ela é uma das definições mais aceitas sobre controle gerencial: “O conjunto de processos pelos quais os gestores devem assegurar que os planos sejam efetivamente realizados para alcançar os objetivos e metas organizacionais” (ANTHONY, 1965).

“ Controle gerencial é o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos necessários a organização são obtidos e utilizados eficientemente e eficazmente no cumprimento dos objetivos da mesma organização” (ANTHONY, 1970).

Controle gerencial é um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (GOVINDARAJAN, 1988; MINTZBERG et al, 2006). Ele pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando-se, para tanto, de diferentes sistemas de informação (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

O Controle gerencial ajuda na tomada de decisão sendo algo crucial para as empresas. A necessidade de tomar decisões acontece todo momento, em todos os níveis, e influencia diretamente a performance da organização. De fato é impossível pensar em uma organização sem considerar a ocorrência constante do processo decisório.

O controle gerencial deve refletir a forma como a empresa planeja e controla a utilização dos recursos no atendimento dos seus objetivos. Para cumprir com seu papel organizacional, um sistema de controle gerencial necessita de informações que são obtidas através de diferentes mecanismos de controle, tais como, controle de ação ou comportamental, controle cultural ou social e controle de resultados (OUCHI, 1979; DRURY, 2004).

Controles de ação ou comportamentais envolvem a observação das ações dos indivíduos quando eles estão realizando suas atividades, ou seja, ocorre quando uma pessoa assume a responsabilidade pelo trabalho de outras, dando-lhes instruções e monitorando suas ações (MINTZBERG, 1979). Esse tipo de controle é adequado quando os relacionamentos de causa e efeito são bem entendidos de tal forma que se os meios apropriados são seguidos, os resultados esperados irão ocorrer (DRURY, 2004).

Frezatti (2000), afirma que o estabelecimento de objetivos permite dispor padrões para serem medidos e traz à tona a preocupação fundamental com a avaliação do nível de eficiência atingido pelo todo e pelas partes. O alcance dos objetivos vai depender dos padrões aos quais os resultados reais poderão ser comparados e a eficiência do controle que, ao contrário do que se pensa, deve ser feito antes da tomada de decisão.

Partindo dos estudos de Simon (1990), uma outra dimensão foi sugerida como parte da estrutura do sistema de controle gerencial o do sistema de informação. Ferreira e Otley (2006) mencionam que uso de um sistema de controle gerencial compreende a maneira pela qual os gestores utilizam a informação, podendo ser classificado como: diagnóstico, interativo e disfuncional (SIMONS, 1990).

“Controle gerencial são rotinas e procedimentos formais, baseadas em informações, utilizações pela gerência para manter ou alterar padrões de atividade organizacional” (SIMONS, 2000).

O controle gerencial é uma etapa intermediária entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas, por isso assume características encontradas nos dois outros processos. Merchant e Van der Stede (2007, p. 6) assumem que o controle gerencial é estruturado para influenciar os funcionários a cumprir os objetivos da organização. O processo tem como objetivos especificar o que a organização espera de cada funcionário, implementar a estratégia de forma consistente, avaliar a capacidade dos funcionários em realizar as tarefas e corrigir o problema caso algum dos objetivos não esteja sendo cumprido.

Merchant e Van der Stede (2007, p. 329) associam planejamento com o pensamento gerencial focado na tomada de decisão antecipada. Nesse sentido o orçamento fornece aos gestores uma lista de atividades a serem realizadas para cumprimento dos objetivos listados. Esse pensamento promove um melhor entendimento das oportunidades, ameaças, forças e fraquezas da empresa, assim como os efeitos da tomada de decisão nos níveis estratégicos e operacionais.

Flamholtz (1979), define sistemas de controle gerencial como uma série de mecanismo desenvolvidos para aumentar a probabilidade das pessoas agirem de acordo com os objetivos da organização.

Os sistemas de controle gerencial [SCG] fazem parte de um pacote mais amplo de decisões gerenciais, sendo úteis para facilitar a sobrevivência organizacional (Gordon & Narayanan, 1984; Otley, 1980), de modo que a estrutura de um SCG representa uma escolha gerencial relevante que impacta o processo de tomada de decisão.

São poucos os estudos que têm examinado o sistema de controle gerencial, além de uma dimensão técnica, preocupando-se com a dimensão do uso do sistema de controle gerencial (Simons, 1990), muito embora, afirme-se que o sucesso de um sistema de controle gerencial depende não apenas de sua sofisticação técnica mas também do uso que se faz da informação gerada (Otley, 1978). Tendo em vista que essas duas dimensões do sistema de controle gerencial são interdependentes, “[...] examinar uma dimensão, enquanto outra é omitida, pode somente resultar em uma perspectiva desnecessariamente limitada sobre a operação do sistema de controle gerencial” (Ferreira; Otley, 2006, p. 4).

Dentre as técnicas de controle gerencial, inicialmente a ênfase recaía no orçamento (Brownell, 1981; Merchant, 1981). Como podemos verificar no quadro abaixo, essas técnicas foram agrupadas em tradicionais e contemporâneas. Chenhall e Langfield-Smith (1998) denominam de contemporâneas as que enfatizam o desenvolvimento mais acurado do custo dos produtos, fornecem foco mais amplo na avaliação do desempenho de processos de produção e incluem atividades e processos para resultados estratégicos.

Quadro 1: Técnicas Tradicionais e Contemporâneas de Controle Gerencial

Chenhall e Langfield-Smith (1998)		Ferreira e Otley (2006)	
Tradicionais	Contemporâneas	Tradicionais	Contemporâneas
<ul style="list-style-type: none"> • Sistemas Orçamentários para Planejamento e Controle • Medidas de Desempenho (ROI) • Relatórios de Resultado por Departamento • Análise Custo-Volume-Lucro 	<ul style="list-style-type: none"> • Benchmarking • Técnicas Baseadas em Atividades (ABC e ABM) • Medidas de Desempenho Balanceadas • Medidas de Desempenho Baseadas em Equipe • Medidas Baseadas em Empregados • Planejamento Estratégico 	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento Estratégico • Orçamento • Análise de Variação Orçamentária • Técnicas Tradicionais de Custeio • Análise de Lucratividade do Produto • Tableau de Bord • Lucro Residual • Retorno sobre o Investimento • Análise Custo-Volume-Lucro 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanced Scorecard • Orçamento Baseado em Atividades • Custeio Baseado em Atividades • Custeio Alvo • Análise de Lucratividade de Cliente • Economic Value Added (EVA) • Análise do Ciclo de Vida do Produto • Benchmarking

Fonte: Adaptado Andson Braga de Aguiar, Eduardo Sérgio Ulrich Pace, Fábio Frezatti , 2009.

Segundo Otley (1999), um sistema de controle gerencial bem sucedido deve contemplar a mensuração de desempenho e o uso de recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho. Portanto, para que fosse avaliada a ênfase no controle de gestão, foi estudado o vínculo entre recompensas e o sistema de controle orçamentário.

O sistemas de controle envolvem o processo de controle e conseqüentemente o próprio controle devendo refletir a forma como a empresa planeja e controla a utilização dos recursos no atendimento aos objetivos da organização.

O papel desse sistema, na visão do pesquisador é fazer com que haja um aumento na congruência dos objetivos, diminuindo o conflito de interesses e garantindo que a descentralização de tarefas operacionais não afetara o atendimento aos objetivos.

Um sistema de controle, segundo Gomes e Salas (1999) envolve o desenho da estrutura de controle, como a determinação de controle e do sistema de informação, o qual permitirá a efetiva realização do processo de controle, conforme quadro 2.

Quadro 2: Elementos de um sistema Amplo de Controle

Sistemas de controle	Processo de controle
Indicadores de controle	Planejamento
Sistemas de informação	Avaliação de resultados
	Decisões corretivas

Fonte: Adaptado Gomes e Salas, 1999.

De acordo com o quadro 2, um sistema de controle é composto por um conjunto de controles, amparado por um sistema de informação que os auxilia no processo de planejamento e avaliação dos resultados, permitindo que as ações corretivas sejam feitas para assegurar que os objetivos definidos sejam alcançados.

De acordo com Gomes e Salas (1999), as etapas do processo de controle podem ser desmembradas da seguinte forma:

- Definição do que controlar, com planejamento adequado e que contenha clara definição de seus objetivos e estratégias;
- Definição de como medir se o que foi estabelecido anteriormente esta sendo alcançado, ou seja, deverão ser definidos os indicadores de desempenho;
- Definição de padrões que podem ocorrer pelos estudos de padrões, considerando as características das empresas benchmarking ou definição de metas;

- Mensuração dos valores reais;
- Avaliação dos resultados obtidos, confrontando-os com os resultados planejados;
- Proposta de ação corretiva;

Um processo de controle para ser eficiente deverá respeitar todas as etapas citadas, com especial atenção para a última etapa, pois o processo de controle só fará sentido se a empresa tiver conhecimento e habilidade para corrigir situações que estão fora de controle.

2.2 Perspectivas Teóricas do Orçamento

O orçamento é um importante direcionador gerencial das atividades, no qual os gestores, através da tentativa de predição de cenários futuros, traçam ações para otimizar o resultado organizacional e direcionam a organização através de metas. Essas metas são oriundas de uma combinação do fluxo de informações e procedimentos estratégicos elaborados pelos gestores no processo orçamentário (MERCHANT, 1981). Todo o processo orçamentário está relacionado com a coordenação e controle das atividades organizacionais e com a alocação de recursos, sendo que a participação dos empregados nesse processo exerce um papel motivacional no nível individual.

Covaleski et al (2003), apresentam três perspectivas teóricas que podem ser utilizadas no estudo do processo orçamentário: econômica, psicológica e sociológica. A terceira perspectiva tem seu foco na participação, avaliação de desempenho baseada no orçamento e no uso do orçamento para controle gerencial.

Apóia-se primariamente nos estudos sobre comportamento organizacional e enfatiza a importância das características da organização e de seu ambiente (incerteza ambiental, tamanho da organização e sofisticação tecnológica) no projeto e operação de sistemas de informação contábil, que incluem o orçamento.

Na perspectiva econômica, segundo Covaleski et al. (2003) a questão principal é o valor econômico da prática orçamentária para os empregados, analisado pela teoria da agência, tendo como o principal, a figura do empregador e agente, o empregado, assumindo uma racionalidade limitada na busca da melhor escolha.

A segunda perspectiva descrita por Covaleski et al. (2003) é a psicológica, que tem como questão preponderante saber quais os efeitos da prática orçamentária no estado mental e comportamental do indivíduo. Segundo Covaleski (2003), o “orçamento envolve decisões sobre alocação de recursos, constitui um instrumento de impacto sobre a motivação dos gestores e de conformidade com as normas sociais vigentes.” Abre-se então mais uma perspectiva para o orçamento no que tange o efeito que os resultados gerados por este instrumento pode causar no grupo gestor, ou seja, nas variações dos aspectos psicológicos dos envolvidos com o processo diante das diversas situações rotineiras.

Na última perspectiva, descrita por Covaleski et al. (2003), a sociológica, onde a questão de pesquisa está ligada às consequências das tomadas de decisão e dos processos de barganha quando ocorrem interesses divergentes do plano organizacional, bem como do controle dos recursos sociais e organizacionais.

Dessa forma, percebe-se que essa perspectiva apresenta como questão principal identificar como o orçamento pode influenciar a tomada de decisão face a uma pluralidade de variáveis que podem influenciar o planejamento e controle dos recursos.

Através das perspectivas do orçamento, verifica-se que o orçamento pode ser usado para vários propósitos, incluindo planejamento, coordenação, organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, tornado-se um o plano financeiro para implementar as estratégias da empresa.

2.3 Orçamento

Merchant (1981) enfatiza que determinadas organizações usam o orçamento primariamente como ferramenta de planejamento e não como ferramenta de controle e integração. Utilizando-se o sistema de controle orçamentário como ferramenta de planejamento, os números orçamentários como padrões de desempenho devem ser menos importantes.

Simons (2000) caracteriza o orçamento como a principal ferramenta de quantificação do negócio e da operação. Através da ferramenta é possível analisar o custo benefício entre o desempenho dos planos em andamento com o desempenho esperado do negócio.

Frezatti (2009) menciona que o orçamento é sistema que traduz o plano operacional da empresa geralmente expresso em termos físicos e operacionais, em sua expressão monetária. Assim, a projeção de metas econômico-financeiras, tais como, volume de produção e suas vendas por área, unidades de negócios, mercado, região etc., é transformada em seus equivalentes financeiros e monetários sob a forma de custos, receitas e despesas.

Van Der Stede (2001) menciona que o orçamento é um subconjunto de um completo sistema de controle organizacional, o “todo”. Implica dizer que não deve ser planejado e analisado isoladamente, como ponto de partida, o orçamento deveria ser subordinado e decorrer do planejamento estratégico, estabelecido pela entidade.

O orçamento deve ser utilizado como um guia da tomada de decisão. A utilização do orçamento após as tomadas de decisões restringe-se ao planejamento dos padrões de comparação dos próximos períodos. Isto significa que os objetivos individuais do pessoal da organização devem ser consistentes com os objetivos dela própria.

Tal pensamento, segundo Anthony e Govindarajan (2002), justifica-se pelo fato de que sistemas formais e processos informais influenciam o comportamento humano nas organizações, e, portanto, afetam o grau de obtenção de congruência de objetivos.

Os referidos processos informais têm origem externa e interna à organização, sendo que para Anthony e Govindarajan (2002), a maioria deles é de origem interna. Dentre os fatores de origem interna, a cultura da organização é apontada como o mais importante.

O plano de referência de Flamholtz (1979), ao mesmo tempo em que enfatiza os aspectos comportamentais dos membros da organização, destaca a incerteza inerente ao processo de controle gerencial. Nesse sentido, ele demonstra que os sistemas de controle são mais probabilísticos do que determinísticos, ou seja, o propósito é maximizar as condições favoráveis que levam ao goal congruence.

De acordo com Sardinha (2008), o orçamento é um plano de atividades futuras, uma antevisão do que devera ocorrer no âmbito dos objetivos gerais da organização, constituindo-se em um programa-compromisso do que se pretende realizar e das metas a serem atingidas, fornecendo base para aferir o desempenho.

O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para um dado exercício. Covaleski et al. (2003, p.4) consideram que o orçamento é utilizado para muitas propostas incluindo planejamento, controle e organização de atividades, alocação de recursos motivando e expressando conformidade com as normas sociais.

Covaleski et.al (2003) enfatiza que o orçamento pode ser usado para vários propósitos, incluindo planejamento, coordenação, organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários e expressando a conformidade com as normas sociais.

Hasen e Van der Stede (2004) especificam que o orçamento pode cumprir com as varias funções na empresa: plano operacional, avaliação de desempenho, comunicação de objetivos e formação de estratégias.

O maior benefício do orçamento é o estabelecimento e coordenação dos objetivos entres os níveis da empresa de uma forma que o trabalho de todos seja congruente com os resultados dos planos de lucro estabelecidos (PADOVEZE 2003 P.189).

È importante frisar que existem também algumas criticas com relação ao orçamento tradicional, o mercado mudou e tais características não fazem parte do cotidiano de muitas empresas. Com o ambiente de mercado altamente dinâmico e com o aparecimento do trabalhador do conhecimento, o orçamento tradicional perde sua eficácia. Nessas empresas, os orçamentos tornaram-se barreiras por diversas razões.

Hope e Fraser (2003) destacam que orçamentos tornaram-se barreiras por diversas razões como as seguintes:

- são baseados na centralização da gestão e assim atrapalham as tentativas de mudança;
- habitam os gestores a incrementar seus resultados, fixando tetos para as expectativas de crescimento das receitas e um chão para os custos, impossibilitando assim melhoria contínua do desempenho;

- não incorporam a maioria dos direcionadores de valor, como: conhecimento, capital intelectual. Características como marcas fortes, pessoas qualificadas, forte liderança, clientes leais estão fora das medidas orçamentárias;
- não provêm aos gestores medidas confiáveis e, geralmente as metas são previsões que tornam-se rapidamente obsoletas;
- são burocráticos e consomem muito tempo e dinheiro.

Percebemos que o importante é que a escolha de determinado modelo de orçamento leve em consideração os objetivos estratégicos e às características da organização. Isso significa dizer que, não existe um modelo único de orçamento para todas as empresas, ou seja, o modelo deve ser aquele mais adequado as estratégias da organização.

2.4 Tipos de Orçamento

Atualmente existem muitos tipos de orçamento, todavia, os conceitos e a filosofia da utilização do orçamento são os mesmos, mudando a forma de aplicação de acordo com o tipo e necessidade da organização. Pode-se observar uma escala evolutiva destes modelos à medida que a sociedade também passou a demandar novas informações, apresentou novas oportunidades e desafios para o processo orçamentário

De acordo com de Leite (2008) os tipos de orçamento podem ser classificados em quatro grupos:

- a) quanto à estrutura e finalidade (orçamento operacional, de caixa e de capital);
- b) quanto ao nível de atividade (orçamento tradicional e orçamento flexível);
- c) quanto ao período de tempo (orçamento periódico e orçamento contínuo) e
- d) quanto à projeção dos valores (orçamento base zero, orçamento incremental e orçamento por atividades).

A partir desta classificação será discutido cada modelo sem a intenção de aprofundar nos conceitos. Sendo necessário lembrar que além de escolher modelo mais adequado, a empresa também precisa considerar as questões relacionadas a sua implantação.

Além dos tipos de orçamento propostos por Leite (2008), acrescenta-se mais três tipos de orçamento, de acordo com as contribuições de Lunkes (2008), são eles: orçamento estratégico, o Beyond Budgeting, e Advanced Budgeting.

Pode-se entender como orçamento operacional aquele que se preocupa com as atividades geradoras de renda de uma empresa, como por exemplo: vender, produzir e manter níveis de estoque de produtos acabados. O resultado final de um orçamento operacional é uma demonstração do resultado pró-forma, ou orçado. (HANSEN; MOWEN, 2003). Segundo Lunkes (2008), o objetivo do orçamento de caixa é assegurar recursos monetários suficientes para atender às operações da empresa estabelecidas nas outras peças orçamentárias. Coordenar as atividades de modo que este orçamento tenha a atenção devida a ponto de que o fluxo de caixa da organização seja devidamente resguardado e possa assim evitar a perda de ativos financeiros.

No orçamento de capital são consideradas as despesas incorridas com aquisições com características de imobilizado como de máquinas ou veículos, construções, modificações e transformações que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviço. Neste grupo, inserem-se os projetos de investimento cujos benefícios se estendem por mais de um ano. Teló (2001). A empresa deve resguardar-se com as análises de risco para investimentos desta natureza devido a dificuldade de se reverter uma ação desta natureza com erro, pois normalmente envolvem altos valores.

O orçamento estático ou tradicional trata-se do tipo de orçamento mais criticado na atualidade pois prevêem que todas os valores abordados no orçamento devem permanecer até que seja findado o exercício. O orçamento estático ou tradicional mostra os resultados esperados de um centro de responsabilidades para apenas um nível de atividade. Uma vez que o orçamento tenha sido determinado, ele não muda, mesmo que a atividade mude.

Esse tipo de orçamento tem um conjunto de objetivos com base em finanças e, freqüentemente tais números são negociados entre os superiores e os subordinados antes de iniciarem o ano. Estes números são fixados para o ano seguinte.

O processo de planejamento para esse orçamento é usado de cima para baixo, preparado pelos executivos da alta administração ou departamentos de planejamento central. Depois de meses de discussão o plano resultante fornece as linhas mestras que diz às pessoas o que eles terão de fazer no próximo ano

O orçamento flexível foi sistematizado, também, na década de 1970. Nesse os ajustes no orçamento são feitos de acordo com as mudanças no volume das atividades da empresa (LUNKES, 2008, p. 107). Neste modelo, os custos fixos e variáveis são separados, objetivando facilitar ajustes no orçamento, para o alcance de determinado nível de atividade. Pode-se pensar em um orçamento flexível como uma série de orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividade. Estes orçamentos são especialmente úteis para estimar e controlar os custos de fabricação e as despesas operacionais. (HANSEN; MOWEN, 2003).

Nestas condições, a adoção do orçamento flexível pressupõe a necessidade de que o orçamento original seja ajustado ao nível real da atividade à medida que a organização perceber tal demanda.

Segundo Leite (2008), a terminologia orçamento periódico se refere ao orçamento em sua dimensão temporal para os períodos em que são elaborados. Afirmar que o orçamento é periódico, de maneira alguma significa afirmar que é invariável. Os dados orçados são revistos, por exemplo, ao término do trimestre e, se necessário, são alterados. Portanto, refere-se ao tipo de orçamento cujas bases são revistas em períodos menores que um exercício, atendendo a necessidade da empresa.

Blaschek e Lopes (2005) propõem um modelo que agrega as características de um orçamento contínuo (horizonte fixo de tempo e previsões constantes) com as de um orçamento baseado em atividades. De acordo com o estudo dos autores, um orçamento contínuo conjugado com o baseado em atividades se preocupa com a geração de valor na organização; elabora previsões de alto nível com mais frequência; elimina a prática de se adicionar um percentual aos números do orçamento anterior (incremento); retira o foco do ano fiscal, ao trabalhar com um horizonte fixo de tempo; gerencia o custo da capacidade instalada, principalmente a ociosidade; facilita a compreensão do processo pelos gerentes.

O orçamento base zero, também conhecido como OBZ, pressupõe que as unidades de negócio justifiquem continuamente cada despesa de sua área. Para cada período orçamentário, o ponto de partida de cada item orçado é zero, ou seja, desconsidera os aspectos históricos para análise dos próximos orçamentos. Essa metodologia requer a justificativa e a priorização de todos os itens orçados, como mecanismo de aprovação para alocação de recursos a cada um deles (FERNANDES, 2005).

O orçamento base zero, requer os proponentes das despesas discricionárias justifiquem cada despesa, continuamente. Para cada período de planejamento, o ponto de partida para cada cada linha do item orçado é zero. O orçamento base zero surgiu em parte para combater os orçamentos incrementais indiscriminados, já que, essa abordagem pode requerer muito pouco raciocínio e pode resultar em má alocação de recursos.

De acordo com o orçamento base zero, os planejadores alocam os recursos escassos da empresa em propostas de gastos que, segundo eles, atingirão melhor as metas da empresa (ATKINSON. A. A, BANKER D. R. KAPLAN R.S, YOUNG S.M, 2008).

O orçamento incremental baseia-se no nível das despesas de um período para um item discricionário, sobre a quantia gasta por aquele item durante o período anterior. Segundo Nascimento (2006) “o método incremental de elaboração do orçamento não contribui para o alcance das estratégias empresariais. Este processo não apresenta uma sistemática objetiva de interligação entre planos de curto e de longo prazo”. Portanto, deve-se atentar para o foco das estratégias empresariais ao adotar este tipo de orçamento.

Na década de 1980 foi desenvolvido o orçamento baseado em atividades. Na opinião de Lunkes (2008, p. 123), o orçamento baseado em atividades “[...] é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos”. Este orçamento é totalmente baseado nos conceitos da metodologia do activity based costing (ABC), por isso, pressupõe a adoção desta sistemática de custos para enfim passar a esta fase de orçamento. Essa fase consiste em alocação de um processo orçamentário com base na alocação dos recursos por atividades com base em direcionadores de custos avaliados e escolhidos previamente durante a implantação do ABC.

O Beyond Budgeting surgiu em Londres, no ano de 1998, como resultado de um movimento de empresas que questionavam todo sistema de fixação de meta. Deste movimento nasce uma Organização, ora intitulada de Beyond Budgeting Round Table – BBRT, tendo como principais diretores, o contador Jeremy Hope, e o consultor Robin Fraser (COHEN, 2002).

O Beyond Budgeting vem sendo defendido como sendo um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias completos de atuação empresarial. Segundo Cordeiro Filho (2007) a proposta do grupo de trabalho criador deste sistema “rechaçou a possibilidade de qualquer adaptação, propondo simplesmente o abandono do orçamento, substituindo-o por um modelo denominado Beyond Budgeting.”

Segundo Pflaeging (2003) o modelo de Beyond Budgeting foi desenvolvido para habilitar a implementar um jeito mais descentralizado de gestão. Em vez da tradicional hierarquia e liderança centralizada, ele permite que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidas” para gerentes operacionais. E o Beyond Budgeting cria um ambiente autogerenciado de trabalho e uma cultura de responsabilidade.

As ferramentas recomendadas pelo Beyond Budgeting são:

- a) Modelos de valor para o acionista, aí inclusos dentre outros o Economic Value Added (EVA) e Value Based Management (VBM);
- b) Benchmarking;
- c) Balanced Scorecard;
- d) Gestão baseada em atividades Activity Based Management (ABM);
- e) Gestão de relacionamento com os clientes Customer Relationship Management (CRM);
- f) Sistemas de informações gerenciais e previsionais atualizados.

Segundo Pflaeging (2003), o modelo de gestão Beyond Budgeting se caracteriza por implementar um jeito mais descentralizado de gestão, permitindo que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidas” para gerentes operacionais.

Os princípios do Beyond Budgeting, fundamentados na devolução da liderança e comprometimento de desempenho aos gerentes operacionais, surgem como uma solução aos problemas do orçamento tradicional. Entretanto, é preciso que este seja abolido por completo da empresa, pois se apresenta como um entrave ao seu potencial de desempenho. O modelo ainda é pouco difundido e explorado no Brasil, a premissa básica desta ferramenta está fundamentada no total abandono do orçamento tradicional, tão usado por inúmeras organizações em todo o mundo.

O Advanced Budgeting na opinião de Cordeiro Filho (2007) é o novo modelo de orçamento, onde busca desenvolver um processo de planificação novo, mais efetivo e mais eficiente, não abandonando o orçamento, mas tornando-o mais flexível e mais centrado nos objetivos e bastante simplificado. O modelo do Advanced Budgeting promove um aumento na qualidade do planejamento e, ao mesmo tempo, uma redução de custos na elaboração do orçamento.

Segundo Horváth e Partners (2004) o Advanced Budgeting comparando-o com um instrumento adaptável a qualquer empresa afinal promove a simplificação do processo orçamentário e ainda desenvolve um modelo similar ao Beyond Budgeting, sem necessariamente obrigar ao abandono do processo orçamentário por completo.

O Orçamento Estratégico do ponto de vista estratégico Kaplan e Norton (2004, p. 304) afirmam que “o orçamento estratégico autoriza as iniciativas necessárias ao fechamento das lacunas de planejamento entre o desempenho extraordinário almejado e o desempenho alcançável por meio de melhorias contínuas e do prosseguimento dos negócios rotineiros.”

Segundo o trabalho de Marques (2001), “o orçamento é estratégico, na medida em que procura cumprir com o programa de curto prazo como parte integrante de um programa de longo prazo,” podendo assim, sempre focado na estratégia principal, guiar a organização em ações sólidas sem permitir saída do foco gerando desperdício de tempo e recursos.

Lunkes (2008) propõe um quadro resumo, com o surgimento dos tipos de orçamentos, iniciando a partir do orçamento empresarial até o último abordado neste trabalho, o Advanced Budgeting, conhecido como modalidade mais atual.

Quadro 3: Tipos de Orçamento

Tipos de Orçamento							
Empresarial	Contínuo	OBZ	Flexível	Por atividades	Estratégico	Beyond Budgeting	Advanced Budgeting
Projeção dos recursos baseado na estrutura organizacional e acompanhamento pelos departamentos.	Renovação do Período concluído e acréscimo do mesmo período no futuro.	Projeção dos recursos baseada em pacotes de decisão da estaca zero com justificativa para todos os novos gastos.	Projeção para recursos para vários níveis de atividade.	Consiste em alocação de um processo orçamentário com base na alocação dos recurso por atividades com base em direcionadores de custos.	Ajuste do desempenho almejado e promove melhorias contínuas.	Projeção dos recursos de forma descentralizada e flexível, guiado por um conjunto de princípios.	Modelos mais flexível e centrado nos objetivos, com maior qualidade e menor custo.

Fonte: Adaptado de LUNKES, 2008, p. 39

Podemos observar, na quadro 3, que a elaboração do orçamento corporativo está baseado na flexibilidade e na capacidade para responder a mudanças, na monitoração da situação financeira, em se evitar os gastos por impulso e principalmente proteger-se contra as conseqüências financeiras de eventos imprevistos. Os orçamentos são as expressões quantitativas desses planos, em termos físicos, ou financeiros.

2.5 Fases do Orçamento na perspectiva de Merchant

Merchant (1981) estudou as relações entre controle orçamentário, contexto corporativo e desempenho empresarial. Os resultados demonstraram relação direta entre porte, estratégia de controle administrativo e desempenho organizacional.

Merchant (1981), também analisou o desenvolvimento dos sistemas orçamentários a partir de uma abordagem baseada na teoria contingencial. Seu trabalho partiu da premissa que os sistemas orçamentários são usados de diferentes formas nas empresas com as variáveis referentes ao contexto corporativo podendo influenciar na utilização desses sistemas.

O controle da organização é caracterizado por Merchant (1981, p. 815) através de quatro dimensões: participação dos gestores nas atividades do orçamento, ênfase atribuída ao cumprimento das metas, formalização das formas de comunicação e maior sofisticação orçamentária. A combinação dessas dimensões resulta em duas estratégias de controle, sendo que o controle administrativo é diretamente relacionado às quatro dimensões, enquanto o controle interpessoal é inversamente relacionado. Finalmente, a descentralização e a especialização demandam técnicas específicas de planejamento e controle, causando, assim, o refinamento das ferramentas orçamentárias. (MERCHANT, 1981, p. 815).

Segundo Merchant (1981), em empresas maiores, mais diversificadas e mais centralizadas, devem estar presentes as seguintes fases ou características do orçamento :

- **Participação:** a utilização de controles administrativamente orientando tendem a fazer com que a participação da média e baixa gerência em atividades relacionadas ao orçamento seja maior pois se considera que a empresa maiores, dado o nível de descentralização, a média e a baixa gerência estão mais envolvidas e são mais conhecedoras das capacidades e necessidades referentes às atividades sob sua responsabilidade;
- **Acompanhamento orçamentário:** mais importância atribuída ao alcance das metas orçamentárias;

- **Comunicação:** utilização de meios de comunicação mais formais, com a importância dada ao acompanhamento orçamentário;
- **Maior sofisticação tecnológica** do sistema de controle orçamentário, o que inclui utilização de técnicas e software mais aprimorados.

2.6 Dimensões do Orçamento na perspectiva de Van der Stede (2001)

Van der Stede (2001) procurou calibrar os componentes da rigidez do controle orçamentário para eventuais replicações e revalidações. Primeiramente, foram definidas quais as dimensões que caracterizam a rigidez do controle orçamentário. Em segundo momento, as variáveis observáveis que capturavam as dimensões foram identificadas e mensuradas. A identificação das dimensões foi feita a partir da comparação da definição apresentada por Anthony e Govindarajan (1998), com os trabalhos de Simons (1995) e Merchant (1981, 1985a, 1985b). De acordo com Van der Stede (2001, p. 124), os conceitos analisados apresentam rotulagens diferentes para os tópicos descritos por Anthony e Govindarajan (1998).

Dessa forma, as dimensões da rigidez do controle orçamentário foram descritas como:

- ênfase em atingir as metas,
- baixa tolerância a revisões,
- informação detalhada,
- baixa tolerância a desvios
- intensa comunicação entre os envolvidos

2.7 Planejamento Orçamentário

Para Frezatti (2000) uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela onde o orçamento é a forma de controle do resultado futuro, e que planejar sem controlar significa um desperdício de tempo e energia.

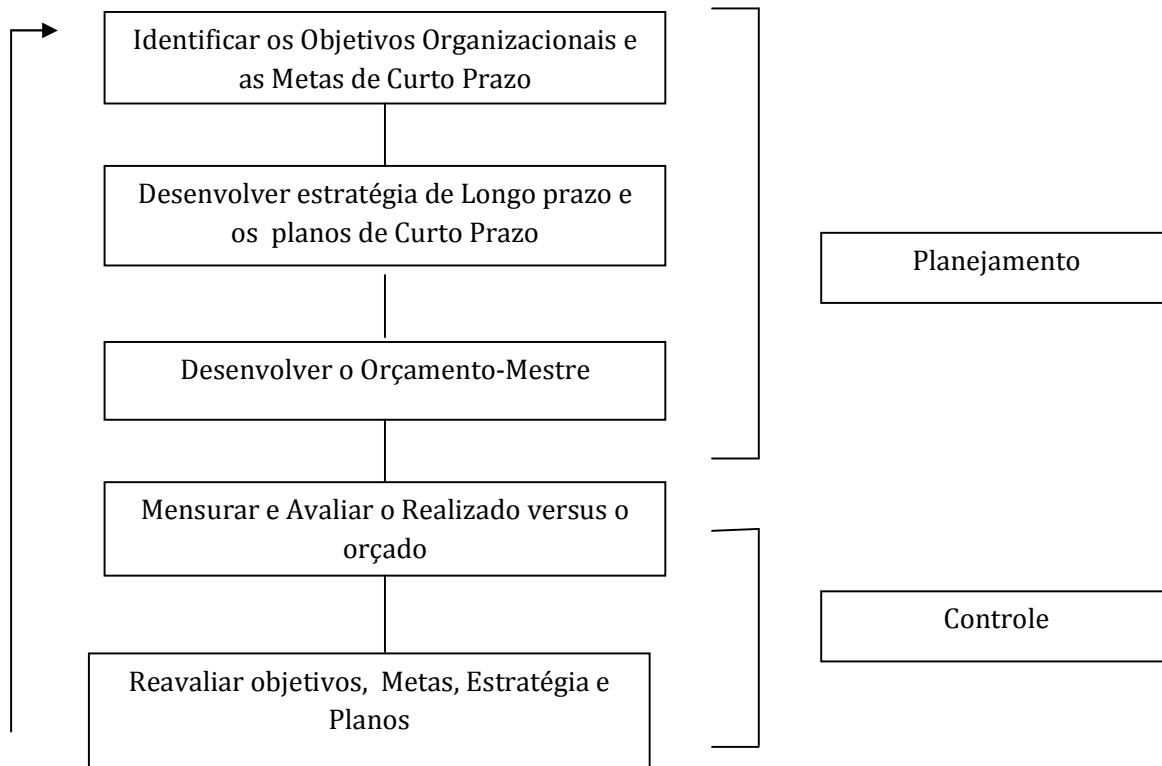
Segundo Frezatti (2009) planejar significa decidir antecipadamente, independente do horizonte temporal e do nível de formalização e participação em que isso se verifique. O processo de planejamento conceitualmente, estabelece o padrão em relação ao qual as ocorrências devem ser comparadas, sejam elas eminentes quantitativas ou mesmo qualitativas.

Segundo Frezatti (2009) o que difere o processo nas empresas é o perfil desse processo, levando em contas os seguintes aspectos:

- Horizonte do planejamento – Algumas organizações não percebem nenhuma oportunidade no horizonte de longo prazo e concentram seus esforços numa perspectiva temporal mais curta, em que podem realmente ter utilidade, contudo, conceitualmente a dimensão de longo prazo deveria existir
- Formalização do processo – O grau de formalização pode ser variável nas organizações. Pode existir um intenso processo de discussão e definições de ações futuras.
- Participação dos gestores – Participar do processo pode ter diversos significados na hierarquia da unidade. Participar da definição e da aprovação de suas próprias metas pode ser a formar mais clara de evidenciar a participação, dependendo do modelo de gestão da entidade.

De acordo com Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2008) o processo de planejamento identifica os objetivos primários da empresa, por meio da escolha da natureza e formas de processos que usará para realizar seus objetivos primários e também seus objetivos secundários.

Figura 1: Planejamento e Controle e o papel dos orçamentos



Fonte: adaptado de Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2008).

De acordo Frezatti (2009) as etapas do processo inicia-se com o planejamento estratégico, onde são definidos os objetivos, estratégias e políticas, bem como os planos detalhados para assegurar-los. Em seguida é elaborado o orçamento, que exerce um importante papel, tanto no planejamento quanto no controle, para o alcance das metas da organização.

Frezatti (2000, pág.40), “o importante na organização é que os executivos tenham a visão proativa do que desejam para ela e aloquem os recursos adequados (tempo, equipamento, tecnologia, talentos externos etc.), fazendo que o controle orçamentário seja um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”.

Um processo de planejamento estratégico pode dar a organização uma estrutura para desenvolver um orçamento anual, uma ferramenta de desenvolvimento gerencial, um mecanismo para forçar os gerentes a pensar em longo prazo, um meio de alinhar os gerentes com a estratégia da empresa no longo prazo (ANTHONY;GOVINDARAJAN,2008).

O planejamento envolve os fatores de preparação e utilização de objetivos globais e de longo prazo da empresa; um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade; e um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de atividades (WELSCH, 1983, p.21).

Um orçamento é de certa forma uma parte do plano estratégico anual, no entanto ele é preparado com mais detalhes que o planejamento estratégico, e sua preparação envolvem gestores de todos os níveis da empresa.

O orçamento tem como princípio fundamental o planejamento e o controle do lucro, por meio do planejamento formal, de uma coordenação efetiva, e do controle dinâmico das operações da empresa, descrevendo o plano geral de operações, expresso em termos quantitativos. Os termos: orçamento de planejamento, plano de lucros e plano de operações são usados no mesmo sentido da palavra orçamento.

De acordo com Merchant e Van der Stede (2007, p.330-332) o controle gerencial compreende três ciclos: plano estratégico, programação e orçamento operacional. O planejamento estratégico compreende o processo de pensar sobre a missão e os objetivos organizacionais e estratégias globais para atingir os objetivos.

De acordo com Merchant e Van der Stede (2007) afirma que “um sistema de orçamento é uma combinação de fluxo de informação e processos e de procedimentos administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”.

Sob o ponto de vista de conceitos de diferenciados autores, o orçamento é uma importante ferramenta de auxílio à gestão. Quando condicionados aos processos de planejamento, execução e controle dos processos organizacionais, a função orçamentária ganha representatividade pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas.

Na etapa de planejamento, o orçamento é traçado sob as previsões futuras estabelecidas pela empresa. Na execução dos processos, bem como no controle dessa etapa, o orçamento exerce função de apoio aos objetivos que devam ser atingidos pela organização em suas práticas operacionais e administrativas cotidianas.

Merchant (1998) classifica o sistema de um planejamento e orçamentos em quatro categorias: planejamento, coordenação, controle e motivação. O planejamento é a tomada de decisão antecipada que incentiva as pessoas a pensarem em questões mais estratégicas, de longo prazo, como uma forma de controle de ação, ao forçar os gerentes a pensar no futuro e a tomarem decisões de forma antecipada.

A utilização do orçamento na empresa baseia-se na premissa da possibilidade do controle dos resultados administrativos, ou em outras palavras, pressupõe-se ser possível determinar o futuro da empresa. Sobre este aspecto Welsch (1980, p. 24-25) afirma que:

“O planejamento e o controle de resultados baseiam-se na convicção de que a administração é capaz de planejar e controlar o destino de uma empresa a longo prazo por meio de uma série contínua de decisões bem concebidas; o conceito está associado a planejamento da prosperidade, em vez de deixar-se tudo ao acaso”.

Um processo de planejamento eficaz torna o sistema de controle proativo e não apenas reativo, ajudando os gerentes a modelar o futuro e não, apenas, a responder às condições encontradas e a medir o desempenho da instituição.

2.8 Finalidades do Orçamento

Simons (2000, p77) lista três objetivos do orçamento. Primeiro, traduzir a estratégia do negócio em um plano detalhado. Esse objetivo envolve a realização de acordos gerenciais, estabelecimento da melhor estratégia e da capacidade dos envolvidos para atingir o desempenho esperado. O segundo objetivo é avaliar os recursos necessários para aplicação da estratégia desenhada. Quanto a essa finalidade, são elaborados os planos de caixa para financiamento das operações e investimento em novos ativos. Finalmente, relacionar estratégia aos objetivos econômicos.

De acordo Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2008) o processo orçamentário força a empresa a:

- Identificar seus objetivos de longo prazo e suas metas de curto prazo e ser específica no estabelecimento de metas e na avaliação do desempenho relativo a elas.
- Reconhecer as necessidades de enxergar a empresa como um sistema de componentes interagindo que devem estar coordenados.
- Comunicar as metas da empresa e todos os seus sócios e envolve-los no processo orçamentário.
- Antecipar problemas e tratá-los proativamente em lugar de reativamente.

Na perspectiva de Lunkes (2000) orçamento deverá permitir:

- precisar os objetivos seguintes da organização;
- elaborar os planos a curto prazo;
- estimar os recursos associados aos planos;
- estabelecer um plano de investimento;
- planejar as compras;
- prever a necessidade de mão-de-obra direta e prepará-la;
- ajustar o orçamento de produção;
- estabelecer os orçamentos financeiros;
- ajustar o orçamento global;
- permitir ajustes dos planos a uma nova realidade identificada;

- evidenciar as causas das variações entre o planejado e realizado;
- demonstrar os impactos das variáveis externas e internas
- assegurar o prosseguimento dos planos;
- mensurar periodicamente os objetivos atingidos;
- analisar a economia, a eficiência e a eficácia dos gestores;
- reavaliar os objetivos e a estratégia da organização.

Covaleski et al. (2003, p.5) afirmam que é perceptível que o orçamento pode ser visto como uma ferramenta que proporciona os benefícios para incrementar a eficiência através do planejamento e controle e pode apoiar tanto o controle como o aprendizado pela comparação entre previsto e realizado. Por outro lado, além do custo de dispor de um sistema que permita sua operacionalização, pode criar rigidez, limitar a cooperação e respostas criativas, enfatizar demasiadamente o curto prazo, fortalecer o enfoque top-down, encorajar os “jogos” e desmotivar funcionários (HANSEN et al., 2003).

Para Merchant e Van der Stede (2007, p.329) os propósitos de utilização do orçamento são planejar, coordenar, controlar e motivar. Visão similar e compartilhada por Antony e Govindarajan (2008) que asseveram que o orçamento tem quatro propostas principais: ajustar o planejamento estratégico, coordenar as varias partes da organização, atribuir responsabilidades e obter o comprometido.

De acordo com Antony e Govindarajan (2008) um orçamento operacional tem quatro propostas iniciais:

- **Ajustar o planejamento estratégico** - O orçamento é finalizado um pouco antes do ano orçamentário, tendo a oportunidade de utilizar a informação disponível baseada na decisão dos gerentes de todos os níveis ao longo da organização.
- **Coordenação** – Cada gerente de um centro de responsabilidade na empresa participa da preparação do orçamento, então quando o pessoal reúne as peças em um plano geral, podem surgir divergências.

- **Estabelecendo responsabilidades** – O orçamento aprovado deve deixar claro qual é a responsabilidade de cada gerente.
- **Base para avaliação de desempenho** – O orçamento representa um compromisso do analista do orçamento com seu superior, assim constitui em um benchmark em relação ao qual o seu desempenho atual será avaliado.

Destaca-se na literatura as observações de Noreen e Garrison (2001) ao afirmarem que as empresas se beneficiam muito quando adotam um planejamento suportado por um programa orçamentário. Dentre as principais vantagens citadas, estão as seguintes:

- Os orçamentos fornecem um meio de transmitir os planos da administração a toda organização;
- O processo orçamentário proporciona um meio de alocação dos recursos às partes da organização em que eles podem ser empregados de maneira mais eficaz;
- O orçamento coordena as atividades de toda a organização, por meio da integração dos planos das diversas partes. A elaboração do orçamento ajuda a assegurar que todos na organização estão trabalhando na mesma direção;
- Os orçamentos definem as metas e objetivos que podem servir de níveis de referência para a subsequente avaliação de desempenho.

Observa-se é que o orçamento apresenta vantagens e desvantagens como instrumento de alocação de recursos escassos e para o acompanhamento das atividades operacionais, administrativas e financeiras das organizações. Entre ambos, a incidência pode variar muito dependendo do tipo de instituição que o esteja utilizando, até porque determinados tipos de organização, como as empresas de economia mista e as instituições sem fins lucrativos, por exemplo, não podem prescindir da utilização do orçamento. Logo, deve-se observar com cuidado ao julgar as vantagens e desvantagens do processo orçamentário numa empresa respeitando cada tipo de organização.

2.9 Controle Orçamentário

Os estudos sobre sistemas de controle orçamentário foram fortemente influenciados pela administração científica e pela abordagem racional, representada por Anthony (1965). Nessa abordagem o uso dos sistemas orçamentários é tipicamente limitado à projeção anual, que é avaliada mensalmente para prestação de contas junto ao conselho administrativo da empresa sendo um mecanismo de pressão junto às áreas, não enfocando a análise de processos e sua integração fundamental com as estratégias da empresa.

Em Frezatti (2009, p.61), o controle orçamentário corresponde ao fechamento do processo de gestão e ocorre não apenas antes, mas durante e após a ocorrência das atividades. O controle orçamentário se materializa na organização a partir do momento em que algum tipo de relatório:

- Indica o previsto x o realizado nas varias áreas, atividades, unidades etc.
- Proporciona informações e condições para que os gestores da estrutura organizacional da entidade possam entender o resultados obtidos, conhecer as variações favoráveis e desfavoráveis dos eventos em comparação com o que foi previsto.
- Proporciona condições de questionamento das variações em termos de causa e efeitos.
- Permite reprogramar o planejamento remanescente da entidade.
- Permita, caso a organização o queira, recompensar o desempenho no nível das áreas internas e do individuo.

Segundo Frezatti 2009, o controle gerencial é processado comparando-se aquilo que realmente foi ou esta sendo feito com algum padrão relativo ao que deveria ser alcançado. Quando os resultados encontrados forem diferentes daquilo considerado aceitável, então o gestor deve identificar as causas da discrepância e, se necessário e possível, tomar as providencias para ajustar a condição anterior, antes que o desvio se agrave e seja tarde demais para sua recuperação.

De acordo com Frezatti (2000), o controle orçamentário deve ser um instrumento que permita a organização entender quão os próximos estão os seus resultados em relação ao que planejou para dado período. Nessa abordagem é importante definir e acompanhar o todo e as partes.

O sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de planejamento estratégico, pois ainda que pareça que todas as decisões referentes ao futuro da empresa foram traçadas no planejamento estratégico, há muitas decisões que estão relacionadas no plano detalhado que é representado pelo orçamento. Em outras palavras, o orçamento não substitui o planejamento estratégico, mas é um apoio que a empresa possui para administrar o curto prazo, sem esquecer o longo prazo.

De acordo com Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2008, p. 599) o controle é o processo que as empresas usam para se manter na trajetória de seus objetivos. O controle é o processo que envolve os passos para monitorar o desempenho efetivo, comparando-o ao planejado, com o objetivos de identificar as situações onde o plano é inviável e, por isso, não esta sendo alcançado.

Em Chenhall (2003), vemos que o controle orçamentário tem sido considerado como um controle determinístico ao associar-se com práticas rígidas de controle. No entanto, ao tratar de orçamentos participativos e ao se referir a orçamentos flexíveis, Chenhall (2003) também relaciona o orçamento a um controle mais orgânico.

Fato é que, como os demais controles de gestão, o orçamento também possui diversas formas de implantação, e sua mescla com a cultura organizacional influencia seu êxito ou fracasso (FREZATTI, 2005).

Welsch (1983, p.21) afirma que “[...] o planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”.

O sistema de controle orçamentário, enquanto sistema de controle gerencial, também pode ser visto de uma perspectiva restrita ou ampla, sendo que sua utilidade e importância tendem a aumentar quando se utiliza a segunda perspectiva.

Em Alegria (1996, p.88), destaca-se que o sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de planejamento estratégico, pois ainda que pareça que todas as decisões referentes ao futuro da empresa foram traçadas no planejamento estratégico, há muitas decisões que estão relacionadas no plano detalhado que é representado pelo orçamento. Em outras palavras, o orçamento não substitui o planejamento estratégico, mas é um apoio que a empresa tem para administrar o curto prazo, sem se esquecer do longo prazo.

2.10 Poder nas organizações

A informação tornou-se uma arma poderosa de competitividade entre as empresas. Na atualidade quem tem informação tem poder. O poder que se obtém com a tecnologia da informação e seu uso como arma diferencial de competitividade, no entanto, não parece ser uma tarefa tão fácil para as empresas, pois são necessários recursos e, acima de tudo, traduzir a estratégia da empresa em uma arquitetura de informação necessária para tomada de decisão.

O poder é um tema organizacional bastante discutido, haja vista a vista as inúmeras formas pelas quais ele pode ser manifestado numa organização. De uma forma bastante genérica podemos entendê-lo como uma forma do indivíduo para obter domínio ou controle sobre os outros. Tem sua origem na filosofia política, na busca da compreensão das relações que se desenvolvem nos grupos sociais: há necessidade de controle e limitação da liberdade do indivíduo para que o grupo possa alcançar de forma coesa e harmônica os seus objetivos.

As organizações, na determinação da forma e do conteúdo das regras e princípios que regem as relações no seu interior, procuram apresentar o poder como uma necessidade, como ordem das coisas, acima da sua própria vontade. No entanto, através delas procuram organizar as relações contraditórias entre os grupos sociais existentes, assim como os conflitos oriundos a partir da lógica interna (Pages, 1981).

O poder está ligado às relações sociais já que é a partir destas que se faz presente e que se faz necessário, atuando nos processos de controle. Podemos citar a regulamentação como um instrumento eficaz de poder, posto que define a normalidade em termos de comportamento.

O poder, devido a sua situação privilegiada, se manteria fora do alcance dos indivíduos, enquanto estes últimos estariam numa situação de constante observação, sendo portanto transparentes aos seus olhos . Numa tal situação, parece que a reivindicação fundamental seria: maior transparência do poder, para que possamos ver quem vive nos espiando e controlando.

Silveira (2005) menciona que freqüentemente escuta-se no meio organizacional menções aos poderosos e aos que não possuem poder. Os primeiros exerceriam poder, controlariam, reprimiriam e dominariam. Para os segundos, o poder é apresentado como algo que reprime e freqüentemente proíbe. Ele destaca que no dia a dia da uma organização, por exemplo os diretores são vistos como extremamente poderosos ao passo que os faxineiros são encarados como pessoas sem poder , de modo que o poder poderia estar relacionado com o cargo que o individuo ocupa na organização.

O poder deve ser visto como a possibilidade de decidir, de estar em posição privilegiada em relação a um determinado grupo. Na organização "o poder é uma relação social, não uma posse unilateral" (SROUR, 1998:135). "as relações sociais, internas às organizações, articulam classes sociais e categorias sociais, e dizem respeito aos processos de produção econômica, política e simbólica" (SROUR, 1998:112), em que as classes sociais são, nesse aspecto, empresários, gestores ou trabalhadores, as categorias sociais são definidas por gênero, raça, etnia, religião, condições de atividade etc e, ainda nessa conceituação, cabe destacar os públicos, grupos de pessoas que têm interesses e objetivos comuns, que os unem, podendo ser clientes, fornecedores, eleitores, correntistas etc.

O poder está ligado às relações sociais já que é a partir destas que se faz presente e que se faz necessário, atuando nos "processos de controle, de articulação, de arbitragem e de deliberação" (SROUR, 1998:134).

O indivíduo ou o grupo dotado de poder pode influenciar o comportamento em os resultados de outras pessoas. Pode conseguir o que quer de acordo com seus interesses. "O poder influencia quem consegue o quê, quando e como." (MORGAN, 1996, p.163).

De acordo com Morgan (1996 p.163), acredita-se que o poder "é uma via para o poder e, com freqüência, é possível usá-lo para adquirir mais poder ainda". Algumas pessoas podem fazer isso para conseguir benefícios futuros próprios, através de trocas de favores.

De acordo com Morgan (1996) o poder usado de forma judiciosa toma a forma de um investimento e como o dinheiro, na maioria das vezes, torna-se útil nos dias tempestuosos. Para que o poder exista, é necessário que alguém queira algo que está sob controle de outro. Existe, dessa forma, uma relação de dependência de indivíduos ou grupos em relação a outros. Este provavelmente seja o aspecto mais importante do poder. Quanto maior a dependência de A em relação a B, maior o poder de B em relação a A. Essa dependência aumenta à medida que o controle de B sobre o que é desejado por A aumenta.

2.10.1 Poder segundo a Perspectiva de Foucault

Foucault apud Silveira (2005), explica que a concepção usual de poder surge como algo relacionado como os limites do cargo exercido, ou seja, seria uma forma racional do exercício do poder. Ele destaca que esse tipo de poder está vinculado ao enunciado da lei e teve sua origem a partir das grandes instituições que se desenvolveram na idade média com a monarquia e o estado. Estas instituições utilizavam seu poder como mecanismos de confisco, subtração, direito de apropriação da riqueza e da vida das pessoas para suprimi-las quando ameaçasse a boa ordem.

Foucault considera o poder capitalista como uma das formas aparentes da disciplina, exercendo uma vigilância disciplinar sobre o proletário, com o pressuposto de mantê-los sempre sobre seu domínio, tornando-os passivos e não rebeldes.

Este “poder capitalista, possui uma positividade no sentido de pretender gerir a vida dos indivíduos e das populações para utilizá-los ao máximo, com um objetivo ao mesmo tempo econômico e político: torná-los úteis e dóceis, trabalhadores e obedientes.” (MACHADO, 1981, p. 30).

Para Foucault uma sociedade sem relações de poder é uma abstração. A estrutura social, seria para o autor, atravessada por múltiplas relações de poder, que não se situam apenas em um local específico, como um aparelho de Estado, mas que são imanentes ao corpo social. Relações de poder estas que atingem a realidade mais concreta dos indivíduos e que estão ao nível do próprio corpo social, penetrando nossas práticas cotidianas (MACHADO, 1981).

Com base em Foucault, podemos argumentar também que as organizações constituem um campo de forças, a rede social, marcado por relações de poder. Por isso, são atravessadas por diversas formas de exercício de poder situadas não somente na relação de exploração capital-trabalho.

Dessa maneira, é possível encontrar nos espaços organizacionais a reprodução de diversas práticas que se dão na rede social, como: autoritarismo, nepotismo, discriminação sexual, racial, de gênero dentre outras. Nesse sentido, ao analisar o poder sob a ótica de Foucault é possível ampliar o conceito de lutas, para incluir outras que não passam apenas pelos conflitos típicos de exploração econômica da relação capital-trabalho.

Para Foucault (1995) existem três tipos de lutas: contra as formas de dominação ética, social e religiosa; contra as formas de exploração capitalista que separam os indivíduos daquilo que eles produzem e impõe condições de trabalho injustas; e contra as formas de sujeição, submissão e subjetivação, ou seja, contra “aquilo que liga o indivíduo a si mesmo e o submete, deste modo, aos outros” (FOUCAULT, 1995,p.235).

Nesse sentido o exercício de poder para Foucault (1995, p.243):

[...] pode perfeitamente suscitar tanta aceitação quanto se queira: pode acumular as mortes e abrigar-se sob todas as ameaças que ele possa imaginar. Ele não é em si mesmo uma violência que, às vezes, se esconderia, ou consentimento que, implicitamente, se reconduziria. Ele é um conjunto de ações sobre ações possíveis; ele opera sobre o campo de possibilidades onde se inscreve o comportamento dos sujeitos ativos; ele incita, induz, desvia, facilita, ou torna mais difícil, amplia ou limita, torna mais ou menos provável; no limite, ele coage ou impede absolutamente, mas é sempre uma maneira de agir sobre um ou vários sujeitos ativos, e o quanto eles agem ou são suscetíveis de agir.

De acordo com Foucault (1981, p.174) na teoria clássica jurídica, o poder era considerado: “como um direito de que se seria possuidor como de um bem e que se poderia, por conseguinte, transferir ou alienar, total ou parcialmente, por um ato jurídico ou um ato fundador de direito, que seria da ordem da cessão ou do contrato”. A concepção marxista, segundo o autor, trata da funcionalidade econômica do poder. O poder teria essencialmente o papel de manter e reproduzir as condições básicas à produção material e à dominação de classe (FOUCAULT, 1981).

As colocações feitas a respeito dessas concepções também fizeram com que Foucault buscasse alternativas para uma análise não econômica do poder. Em sua época o autor encontrou duas alternativas, que posteriormente também foram rejeitadas nessa sua busca de uma “nova economia das relações de poder”. A primeira era a que via o poder como algo essencialmente repressivo, hipótese que engendrou discussões, por parte do autor, acerca de uma de suas principais idéias, a positividade do poder. Já a segunda alternativa afirmava que o poder era guerra, uma guerra prolongada por outros meios (FOUCAULT, 1981).

O poder para Foucault (1995) coloca em questão relações entre indivíduos. “Não nos enganar: se falamos do poder das leis, das instituições ou das ideologias, se falamos de estruturas ou mecanismos de poder, é apenas na medida em que supomos que ‘alguns’ exercem um poder sobre os outros” (FOUCAULT, 1995, p.40).

Nessas relações, o exercício de poder se configura quando há ação sobre ações. Uma relação de poder é a ação que não age direta e imediatamente sobre os outros, mas que age sobre sua própria ação (FOUCAULT, 1995). Dessa forma observa-se com base em Foucault, que as organizações constituem um campo de forças, marcado por relações de poder.

2.10.2 Poder segundo a Perspectiva de Galbraith

De acordo com Galbraith (1989), atualmente os instrumentos pelos quais o poder é exercido e as fontes do direito para esse exercício estão inter-relacionados de maneira complexa. Alguns usos do poder dependem dele estar oculto, de não ser evidente a submissão dos quais capitulam a ele. Na sociedade industrial moderna, tantos os instrumentos para subordinar algumas pessoas à vontade de outras como a fonte dessa capacidade está sujeita as mudanças rápidas.

O poder cumpre, há séculos uma regra tríade. Segundo Galbraith (1989), existem três instrumentos relativamente óbvios do seu exercício que são:

- **O poder condigno:** onde se obtém a submissão pela capacidade de impor as referências do indivíduo ou do grupo uma alternativa suficientemente agradável ou dolorosa para leva-ló a abandonar essas suas preferências, ou seja obtém submissão infligindo ou ameaçando conseqüências adequadamente adversas.
- **O poder compensatório:** conquista a submissão oferecendo uma recompensa positiva proporcionando algo de valor ao indivíduo que assim se submete, na economia moderna a mais importante expressão de poder compensatório e sem dúvida a recompensa pecuniária.
- **O poder condicionado:** que é exercido mediante mudança de uma convicção, de uma crença. A persuasão, a educação ou o compromisso social com o que parece natural, apropriado ou correto leva o indivíduo a se submeter à vontade alheia. A submissão reflete o rumo preferido sendo fundamental para o funcionamento da economia e do governo nos tempos atuais.

O autor também cita três fontes de poder, são elas:

- **A personalidade,** ou liderança na linguagem comum, que consiste nos atributos pessoais que podem dar acesso a um dos instrumentos de poder.
- **A propriedade ou riqueza,** a posse sobre o capital e ou bens de produção.
- **A organização,** entendida como um grupo de pessoas unidas para alavancar um propósito definido.

Segundo Galbraith (1989), existe uma relação primária entre as fontes de poder e os instrumentos do poder. A personalidade se associa mais ao poder condicionado, a propriedade ao poder compensatório, e a organização ao poder condigno. Entretanto essa associação não é exclusiva, na verdade o que ocorre é uma combinação entre as fontes de poder.

Ao tratar da personalidade ou liderança, Galbraith (1989) afirma que no passado esta fonte estava associada ao poder condigno. Embora considere que nos dias atuais ainda encontre ressonância, considera que é no poder condicionado que reside à associação mais importante.

O poder condicionado é o produto de um *continuum* que parte da persuasão objetiva, visível, até o ponto em que aquilo que o indivíduo no contexto social fora levado a acreditar seja intrinsecamente correto. Tal poder pode ser explícito, o resultado de uma tentativa direta e clara para conquistar a crença que, por sua vez, reflete os propósitos do indivíduo ou grupo que busca ou exerce o poder (GALBRAITH, 1989, p.30).

Quadro 4 : Análise do Poder, segundo Galbraith

Instrumentos de Poder	Base Conceitual	Relação primária com as fontes
CONDIGNO	Imposição de consequência desagradável	A organização
COMPENSATORIO	Sujeição a partir de uma recompensa	A propriedade ou riqueza
CONDICIONADO	Persuasão, educação, ou compromisso voluntário	A personalidade

Fonte: adaptado de Galbraith (1989).

De acordo com Galbraith (1989), dentro da organização, a realidade do poder exercido pessoalmente consiste na capacidade de por vezes, de influenciar o propósito da organização e de influir ou contribuir para a submissão externa que a ela almeja, segundo o autor são os instrumentos de poder que podemos verificar no quadro 4.

2.11 Apresentação da Empresa Estudada

Em janeiro de 2004, com o advento da aquisição das atividades voltadas a transmissão e distribuição de energia, o Grupo ISS expandiu de forma acentuada sua presença no mercado mundial compreendendo a exploração, geração, transmissão e distribuição de energia elétrica em mais de 70 (setenta) países. O Grupo ISS é relativamente novo, tendo em vista que se consolidou na França somente a partir do ano 2.000, com a fusão das empresas francesas.

Como consequência desta significativa expansão dos negócios no mundo incorporando organizações com diferentes culturas e grande diversidade de negócios, a matriz percebeu a necessidade de se desenvolver um modelo de gestão e conduta uniformizando as melhores práticas de condução dos negócios.

No Brasil a empresa possui quatro plantas produtivas com sites nas cidades de São Paulo, Itajubá, Canoas e Blumenau. O grupo ISS possui um faturamento anual no Brasil de aproximadamente 2 bilhões de reais e atualmente emprega aproximadamente 1.771 funcionários no Brasil.

O portfólio de produtos da empresa são basicamente: equipamentos de média, baixa, alta e extra-alta tensão para distribuição primária e secundária, transformadores de potência, reatores, transformadores para instrumentos reatores e bobinas de bloqueio sistemas de transmissão e distribuição, automação e sistemas de informação para energia e serviços de manutenção.

O grupo tem como missão : oferecer a seus clientes soluções tecnológicas para gerar energia, transmitir e distribuir energia com toda confiabilidade. Seus os valores são:

- satisfação dos clientes,
- lucratividade,
- responsabilidade
- integridade
- excelência
- transparência
- parceria

Seu principal mecardo o setor de energia, o Grupo ISS é líder no fornecimento de equipamentos e serviços para usinas hidrelétricas e termelétricas nacionais, respondendo por mais de 60% da capacidade instalada no Brasil.

3. Metodologia

3.1 Tipo de Pesquisa

O presente estudo caracteriza-se com uma investigação exploratória, onde será conduzida pelo método de estudo de caso, lidando-se com uma variedade de evidências, documentos, artefatos, entrevistas e observações.

Segundo Yin (2001, p. 42), um estudo de caso exploratório não possui necessariamente hipóteses e sim finalidades e critérios que servirão de base para averiguar se o estudo foi ou não bem sucedido, já que o objetivo deste trabalho não é testar uma hipótese e sim identificar como é o objeto de estudo, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento.

3.2 Método de Pesquisa

Segundo Yin (1989), o método estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real da vida, na qual as fronteiras entre os fenômenos e contexto não são claramente evidentes e no qual as múltiplas fontes de evidências são usadas.

Yin (1989), afirma que existem três fundamentos lógicos que representam as razões para se conduzir um estudo de caso único. O primeiro configura-se quando representa o “caso decisivo” ao se testar uma teoria bem formulada. O segundo é aquele em que o caso representa um “caso raro ou extremo”. Por fim, o terceiro fundamento para um estudo de caso único é o “caso revelador”. Nessa situação, o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica.

Para Vergara (2004) é o meio de investigação circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento.

Yin (2001) discute que a adoção do Método Estudo de Caso é adequada quando são propostas questões de pesquisa do tipo “como” e “por que”, e nas quais o pesquisador tenha baixo controle de uma situação que, por sua natureza, esteja inserida em contextos sociais. Embora o pesquisador utilize um quadro teórico referencial como ponto de partida para utilização do método, alguns estudos organizacionais enquadram-se em situações em que o pesquisador se vê frente a frente com problemas a serem compreendidos e para os quais estudos experimentais não podem ser aplicados; ou em situações nas quais estudos de natureza predominantemente quantitativa não dão conta dos fenômenos sociais complexos que estejam envolvidos nas mesmas.

Yin (2010) enfatiza que para os estudos de caso, cinco componentes de um projeto de pesquisa são especialmente importantes, são eles:

- As questões de estudo;
- As proposições se houver;
- As unidades de análise;
- A lógica que une os dados as proposições;
- Os critérios para interpretar as constatações.

A investigação exploratória, segundo Vergara (2003, p.47), “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”. A mesma autora afirma que a pesquisa descritiva consiste em expor as características de uma determinada população ou de determinado fenômeno, podendo estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, utilizando-se o estudo de caso único como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (1989).

Quanto ao foco temporal, o Método Estudo de Caso é bastante amplo, pois permite que o fenômeno seja estudado com base em situações contemporâneas, que estejam acontecendo, ou em situações passadas, que já ocorreram e que sejam importantes para a compreensão das questões de pesquisa colocadas.

Nesse sentido, é possível afirmar que a presente pesquisa, desenvolvida sob a lógica de um estudo de caso único, fundamenta-se na natureza reveladora do caso em estudo, tendo em vista os objetivos a que se propôs esta pesquisa, o estudo de caso apresentou-se como o método mais indicado, por ser aquele que possibilita alcançar um maior nível de profundidade sobre o assunto e permite maior poder de análise da organização, através da comparação desta com tipos ideais encontrados na literatura justificando-se, assim, a escolha feita.

3.3 População e Amostra

Para a realização da pesquisa foi utilizado um questionário, aplicado a todos os funcionários diretamente ligados a prática do controle orçamentário. Tendo em vista o grau de profundidade da análise que se pretende realizar, optou-se pela aplicação de questionários através de entrevistas com os principais envolvidos no processo de controle orçamentário e o envio do questionário para os demais funcionários da empresa.

Os entrevistados foram:

- Dois Controllers;
- Um Gerentes Vendas;
- Um Superintendente;
- Um Supervisor Financeiro

A escolha dos entrevistados almejou obter uma visão mais polarizada do sistema de controle orçamentário em uso na empresa objeto dessa pesquisa. Com base nas informações coletadas, estruturou-se o caso, sendo as análises realizadas à luz da tipologia proposta por Galbraith (1986).

3.4 Aplicação do Questionário

O questionário foi entregue diretamente a cada funcionário, onde foi explicado detalhadamente, principalmente a finalidade da pesquisa e solicitado aos respondentes sua colaboração. Para os questionários não respondidos em uma semana, foi ressaltando a importância da participação na pesquisa e solicitando o preenchimento novamente. Foram entregues 50 questionários onde 45 deles foram devolvidos. Os questionários foram respondidos e entregues diretamente ao pesquisador. O questionário foi respondido pelos funcionários no próprio ambiente da empresa, sem indução de desvio da rotina ou simulações de novas situações pelo pesquisador. Sendo assim, quanto à pesquisa, esta pode ser caracterizada por sua rotina real em condições de campo.

A presente pesquisa contou com 45 respondentes, todos estavam preenchidos corretamente e todos foram considerados na análise de dados. O número total de convocações enviadas aos participantes em potencial foi de 50 questionários, com isso, obtém-se um índice de respostas válidas de 90%. O questionário enviado continha um bloco de questões que, embora não tenham sido utilizadas no tratamento de dados, permitiram a classificação e identificação dos respondentes.

Cargo	Quantidade	%
Superintendente	1	2,22%
Gerente	4	8,89%
Supervisor	14	31,11%
Analista	26	57,78%
Total Geral	45	100,00%

Os resultados dessas análises indicam que os participantes possuíam experiência e conhecimento necessário sobre o tema que estavam respondendo. A análise dos cargos demonstra que 11% dos respondentes ocupam cargos gerenciais ou mais altos. O cargo de analista foi o cargo mais representativo, com 58% dos respondentes.

Tabela 2: Respondentes por área		
Cargo	Quantidade	%
Shared Services	19	42,22%
Controladoria ou contabilidade	16	35,56%
Comercial	6	13,33%
Operacoes	1	2,22%
Unidade de Negocio	3	6,67%
Total Geral	45	100,00%

Com relação aos respondentes por área, essa ficou concentrada em três áreas: controladoria e contabilidade com 36%, departamento comercial e operações 15%, financeiro com 42%.

Tabela 3: Tempo de Empresa		
Cargo	Quantidade	%
1 ano	7	15,56%
2 anos	9	20,00%
3 anos	6	13,33%
4 anos	4	8,89%
acima de 5 anos	19	42,22%
Total Geral	45	100,00%

O tempo de empresa relatado pelos participantes permite inferir que possuem conhecimento da cultura organizacional suficiente em relação ao processo de controle orçamentário. Entre os participantes, 64% têm mais de três anos de empresa, e 42% de funcionários possuem mais de cinco anos de empresa.

Tabela 4: Experiência na função atual		
Cargo	Quantidade	%
1 ano	9	20,00%
2 anos	9	20,00%
3 anos	7	15,56%
4 anos	3	6,67%
acima de 5 anos	17	37,78%
Total Geral	45	100,00%

O tempo de experiência na função atual permite inferir que os funcionários possuem conhecimento e base suficiente em relação ao processo de controle orçamentário. Entre os participantes, 61% têm mais de três anos de experiência, e 38% dos funcionários possuem mais de cinco anos de experiência.

3.5 Procedimentos de coleta de dados : Instrumento e técnica

Em estudos de caso, a coleta de evidências pode ser feita por meio de seis diferentes fontes: documentos, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos (YIN 2005 p, 109).

Para coletar as informações foi utilizada a técnica do questionário. Este questionário foi estruturado com 18 questões, com perguntas fechadas diretamente relacionadas ao tema controle orçamentário. Também foi utilizada a técnica da observação direta e entrevistas, visto que, esse conjunto de técnicas possibilita montar um banco de dados com informações para o estudo de caso, fazendo um encadeamento de evidências, ou seja, ligações entre as questões feitas e os dados coletados.

A evidência observacional é frequentemente útil para proporcionar uma informação adicional sobre o tópico que esta sendo estudado, estas observações podem variar das atividades de coletas de dados formais e informais. (YIN 2010 p, 136). A observação participante tem uma oportunidade diferenciada e a capacidade de captar a realidade do ponto de vista de alguém interno ao estudo de caso (YIN (2010, p.139).

3.6 Estrutura do Questionário

O desenvolvimento do questionário foi realizado nas seguintes etapas: estrutura do questionário, tipologia de questões, escalas de mensuração, variáveis utilizadas na pesquisa, pré-teste e forma de aplicação do questionário. Optou-se por estruturar o questionário em um único bloco, segregando as questões por fontes de poder, conforme abaixo:

- As questões de 1 a 5, 11, 13 e 15 refere-se a fontes de poder condicionado.
- As questões de 6 a 10, 12 refere-se a fontes de poder compensatório.
- As questões de 14,16,17 a 18 refere-se a fontes de poder condigno.

3.7 Escala da Pesquisa

Neste trabalho adotou-se como escala de mensuração a métrica de Likert de 7 pontos, sendo 1 a discordo totalmente e 7 concordo totalmente. Essa escolha apresentou como principal vantagem a obtenção de uma listagem de respostas objetivas, com pouco espaço ocupado e simples para o pesquisador codificar e analisar. (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 174).

3.8 Variáveis da Pesquisa

A coerência da questão de pesquisa com o que é efetivamente pesquisado é fundamental. Dessa forma, para fins de manter uma ligação lógica entre esses elementos, são definidas a seguir as variáveis da pesquisa e suas formas de operacionalização, as quais estão divididas em três grupos: sendo os três primeiros relacionados aos constructos e o terceiro destinado à identificação e classificação dos respondentes. Variáveis do construto teórico (identificadas com a tipologia proposta Galbraith), atreladas diretamente as fases do orçamento, **ênfase, acompanhamento orçamentário, intensidade, revisão** propostas por Van der Stede (2001) e Merchant (1981).

- **Variáveis identificadas com a tipologia proposta Galbraith**

Para a definição dessas variáveis foi considerado o agrupamento das fontes de poder estudadas por Galbraith. As variáveis identificadas com a tipologia proposta Galbraith consideradas como fontes de poder são: **personalidade, propriedade ou riqueza e a organização**, aqui chamadas de potenciais variáveis independentes.

- **As variáveis diretamente relacionadas ao controle orçamentário:**

Para a definição dessas variáveis foi considerado o agrupamento dos quatro aspectos estudados por Merchant (1981): participação, acompanhamento orçamentário, comunicação e sofisticação tecnológica, onde nesse estudo foi reduzido para um: acompanhamento orçamentário. Optou-se também em mesclar com algumas das dimensões propostas por Van der Stede (2001): ênfase, intensidade, revisão e detalhamento. Para Merchant e Van der Stede (2007, p.329) os propósitos de utilização do orçamento são de planejar, coordenar, controlar e motivar.

Quadro 5 - Indicadores do constructo Fontes de Poder

	Fontes / Instrumentos de Poder	Questões	Fases do Orçamento	Premissas	Referências
1	Condicionado / Personalidade	Eu sou constantemente lembrado pelos meus superiores da necessidade de atingir metas orçamentárias	Ênfase	Personalidade ou Liderança	Van der Stede (2001)
2	Condicionado / Personalidade	O processo de elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração.	Ênfase	Personalidade ou Liderança	Van der Stede (2001)
3	Condicionado / Personalidade	Meus superiores não estão apenas interessados no cumprimento do orçamento, mas também analisam quão bem estou em cada linha	Ênfase	Personalidade ou Liderança	Van der Stede (2001)
4	Condicionado / Personalidade	Meu chefe exerce influência no planejamento das metas orçamentárias de minha gestão.	Ênfase	Personalidade ou Liderança	Van der Stede (2001)
5	Condicionado / Personalidade	As diferenças entre o orçado e executado são levadas em conta com muita rigidez pelos gestores	Ênfase	Personalidade ou Liderança	Van der Stede (2001)
6	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	Considero a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)
7	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	Realizo ligações entre as metas orçadas e o sistema de remuneração.	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)
8	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	Considero o reconhecimento profissional como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)
9	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	Considero a estabilidade como um fator importante para se atingir a meta orçamentária.	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)
10	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	Quando o orçamento é usado como instrumento de desempenho as pessoas envolvidas preocupam-se com a mais com a meta orçamentária	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)
11	Condicionado / Personalidade	Sou requisitado a reportar ações para corrigir variações do orçamento	Acompanhamento orçamentário	Personalidade ou Liderança	Merchant (1981)
12	Compensatório / Propriedade ou Riqueza	A preocupação com a meta orçamentária representa fidelidade a realidade econômica da empresa	Intensidade	Recompensa Financeira	Van der Stede (2001)

13	Condicionado / Personalidade	Discuto freqüentemente as variações orçamentárias com meus superiores	Acompanhamento orçamentário	Personalidade ou Liderança	Merchant (1981)
14	Condigno / Organização	Meus superiores se importam muito com variações em relação ao planejado.	Acompanhamento orçamentário	Alavancar um propósito definido	Merchant (1981)
15	Condicionado / Personalidade	Usualmente há reuniões de equipe envolvendo meu superior, eu e meus subordinados para discutir e resolver variações do orçamento	Acompanhamento orçamentário	Personalidade ou Liderança	Merchant (1981)
16	Condigno / Organização	As metas orçamentárias são atualizadas regularmente (mensal, trimestral)	Revisão	Alavancar um propósito definido	Van der Stede (2001)
17	Condigno / Organização	Durante a revisão do orçamento todas as contas custo e despesas são revisadas	Revisão	Alavancar um propósito definido	Van der Stede (2001)
18	Condigno / Organização	No período de elaboração orçamentária realizo explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores	Revisão	Alavancar um propósito definido	Van der Stede (2001)

Fonte: Adaptado Matheus Gonçalves (2009)

3.9 Pré-teste

O tipo de entrevista adotado foi o estruturado ou padronizado, ou seja, aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido. Neste caso, as perguntas propostas ao entrevistados são predefinidas em formulário e existe um roteiro prévio para a entrevista. (LAKATOS; MARCONI, 2006, p. 1999).

O pré-teste foi realizado com um Controller de uma das unidades de negócio da empresa estudada, um profissional com mais de 10 anos de experiência em controle orçamentário e 3 anos como gerente de controladoria na ISS.

A proposta inicial para o roteiro de entrevista eram dois questionários com aproximadamente 40 questões onde previa a utilização de algumas dimensões e fases do orçamento desenvolvidos por Van der Stede (2001) e Merchant 1981 e em outro bloco as formas e fontes de poder propostas por Galbraith.

O resultado do pré-teste indicou que, as dimensões para mensuração do constructo deveria ser mantido, porém o número de questões poderia ser reduzido, atrelando as fases do orçamento as fontes de poder em um único questionário, ficando uma entrevista menos cansativa. Essa alteração teve como benefício principalmente na redução do tempo de resposta do questionário pelos respondentes e uma melhor qualidade das respostas.

3.10 Procedimento e tratamento dos dados

Objetivando a identificação dos aspectos discutidos na revisão teórica, o tratamento dos dados foi realizado com as análises qualitativas dos conteúdos obtidos nas entrevistas e quantitativa para as análises dos dados obtidos pelo questionário. A estratégia geral de análise dos dados baseou-se nas proposições teóricas discutidas e fundamentas nos conceitos controle orçamentário e nas fontes de poder mencionadas neste trabalho.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Analise das Entrevistas

4.1.1 Poder Condicionado

Este tópico tem por objetivo identificar a integração existente entre o sistema de controle orçamentário ao poder condicionado defendido por Galbraith 1989. Todos os respondentes concordaram que existe um acompanhamento do orçamento, havendo um grande ênfase sobre o controle orçamentário, ou seja, das cinco questões, todos os respondentes confirmaram que realmente existe um forte acompanhamento do orçamento pelo superior imediato.

A empresa promove reuniões mensais como todos os gestores nas quais são apresentados os resultados da empresa e das áreas, havendo discussão com todos os envolvidos no orçamento à respeito das variações e acompanhamento da evolução de medidas ou planos de ação adotados nas reuniões.

Todos os respondentes confirmaram que existe uma influência direta do seu chefe no planejamento das metas orçamentárias de sua gestão. Com relação a elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração, onde todas as despesas são aprovadas pela Diretoria.

Merchant e Van der Stede (2007, p. 724) afirmam que os gestores para exercerem controle, precisam adquirir conhecimento sobre os acontecimentos. Para isso, realizam reuniões periódicas, aumentam o envolvimento nas atividades e o nível de supervisão e observação.

De acordo com (MINTZBERG, 2003) a supervisão direta pressupõem a existência de uma pessoa responsável pelo trabalho de um grupo, controlando e orientando suas atividades. Quando esse mecanismo de coordenação predomina em uma organização tem-se que o poder se concentra na mãos da cúpula estratégica em decorrência de uma centralização do processo de tomada de decisão necessária para que essa cúpula possa exercer o controle em toda organização.

A cúpula estratégica inclui as pessoas com responsabilidades global sobre a organização, tais como presidentes e dirigentes de alto nível, para tanto, a centralização tanto horizontal como vertical é necessária, significando que todo o poder de tomada de decisão está nas mãos da cúpula estratégica.

Em decorrência dos resultados apresentados nas entrevistas, entende-se que existe uma manifestação do poder condicionado no controle orçamentário na empresa ISS.

4.1.2 Poder Compensatório.

Este tópico tem por objetivo identificar a integração existente entre o sistema de controle orçamentário e o poder compensatório defendido por Galbraith 1989. Todos os respondentes afirmaram que consideram a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.

“Concerteza, o bônus é um incentivo a mais para cumprir as metas, porém não significa dizer que se não tivesse o bônus haveria também a preocupação para se atingir as metas”. (Controller da ISS).

Ficou claro que existe realmente uma distribuição de gratificações e bônus quando se cumpre a meta orçamentária na empresa ISS. **O poder compensatório** segundo Galbraith 1989 conquista a submissão oferecendo uma recompensa positiva proporcionando algo de valor ao indivíduo que assim se submete, na economia moderna a mais importante expressão de poder compensatório é sem dúvida a recompensa pecuniária.

Em decorrência dos resultados apresentados nas entrevistas, existe uma ligação direta entre o bônus e a meta orçamentária, dessa forma entende-se que existe uma manifestação do poder compensatório no controle orçamentário na empresa ISS.

4.1.3 Poder Condigno

Este tópico tem por objetivo identificar a integração existente entre o sistema de controle orçamentário ao poder condigno defendido por Galbraith 1989. Todos os respondentes concordaram que existe no período de elaboração do orçamento explicações sobre as variações das metas, ou seja, realmente existe uma imposição para que todos cumpram o orçamento, obrigando ao funcionário a explicar em reuniões com sua chefia os motivos pelo qual o orçamento não foi cumprido.

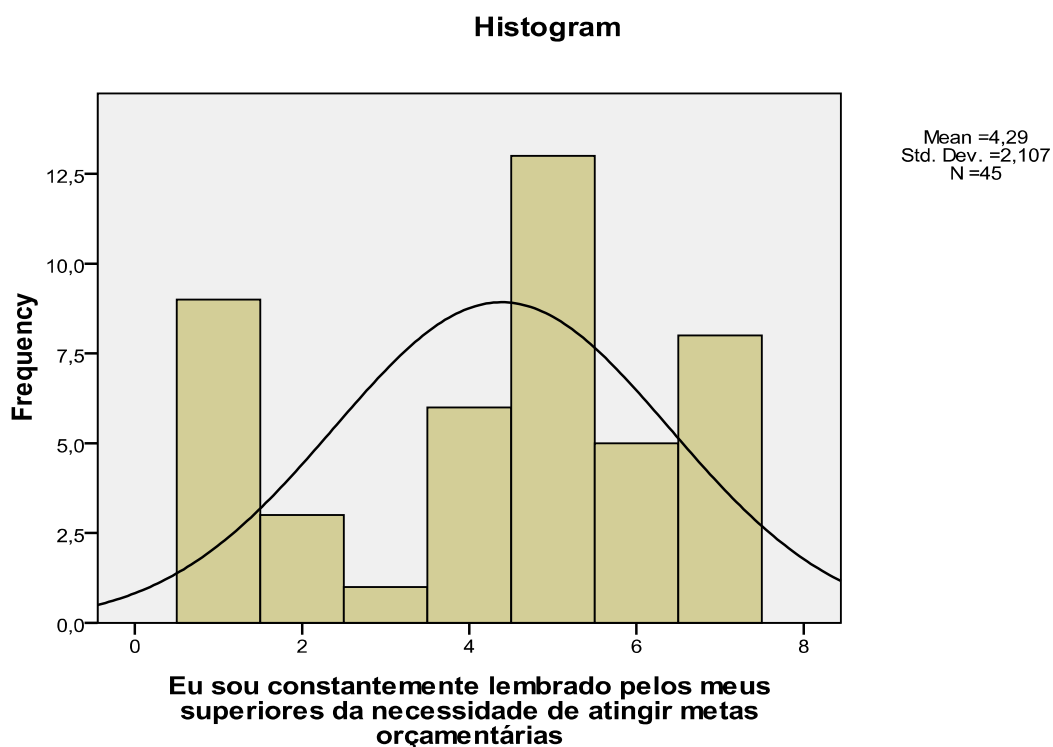
Além disto, todos os respondentes concordaram que são requisitados a reportar ações tomadas para corrigir as causas das variações do orçamento, ou seja, são obrigados a montar e acompanhar os planos de ação para reverter à situação.

Através das entrevistas observou-se que orçamento quando é usado como instrumento de desempenho as pessoas preocupam-se mais com a meta orçamentária, o que significa dizer que é o desempenho atrelado ao orçamento é um fator importante para a empresa atingir seu objetivo. Dessa forma, **o poder condigno** esta presente na ISS de maneira menos intensa pela capacidade de impor as referências do indivíduo ou do grupo uma alternativa suficientemente agradável ou dolorosa para leva-ló a abandonar essas suas preferências, ou seja, obtém submissão infligindo ou ameaçando.

Todos os respondentes enfatizaram que existe uma imposição *top-down* para redução das despesas no orçamento, tem que reduzir independente de ter sido feito um estudo para sobre as consequências dessas reduções para a empresa. Em decorrência dos resultados apresentados, observamos que existe uma manifestação do poder condigno no controle orçamentário na empresa ISS.

4.2 Análise do Questionário

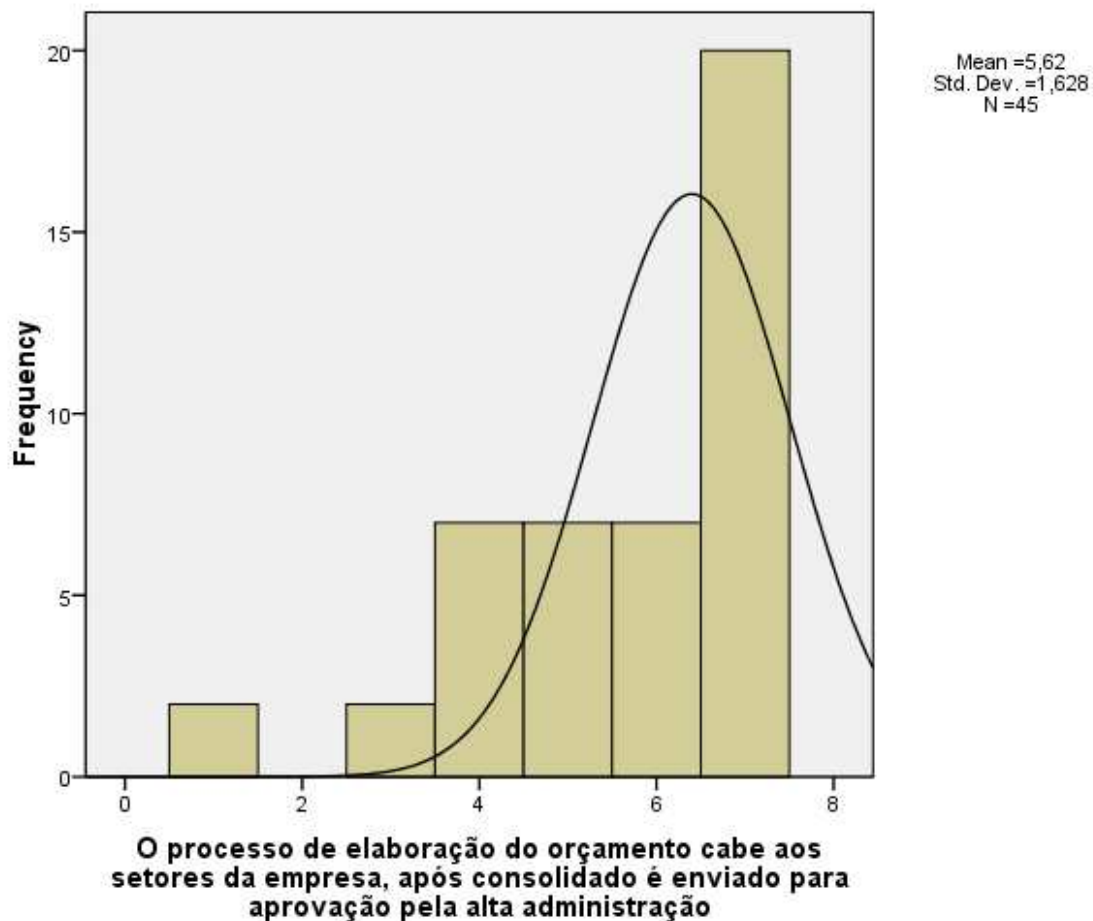
Gráfico 1



Fonte: SPSS versão 17.0

Nesta primeira questão tentamos verificar o nível de cobrança do superior imediato sobre a necessidade de atingir a meta orçamentária, observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 4.29, com um desvio padrão de 2.1%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, a maioria concorda, o que significa dizer que existe de certa forma uma cobrança dos superiores para o cumprimento da meta orçamentária, dessa forma podemos concluir que a ISS preocupa-se com orçamento.

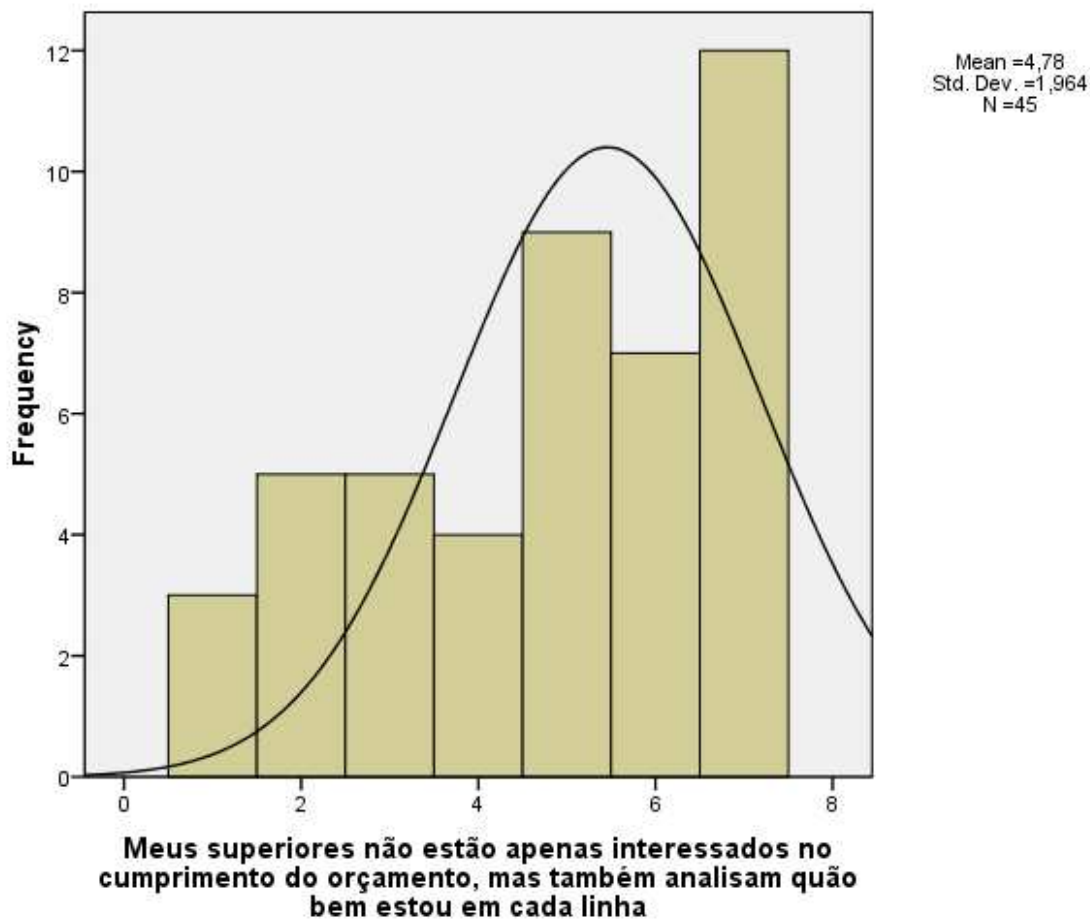
Gráfico 2



Fonte: SPSS versão 17.0

Quando questionamos se a aprovação do orçamento cabe à alta administração observamos que a maioria dos respondentes concordam que o orçamento é aprovado pela alta administração, se posicionando este de uma forma condizente ao que diz a teoria. Segundo Merchant e Van der Stede (2007) os gestores para exercerem controle, precisam adquirir conhecimento sobre os acontecimentos. Para isso, realizam reuniões periódicas, aumentam o envolvimento nas atividades e o nível de supervisão e observação.

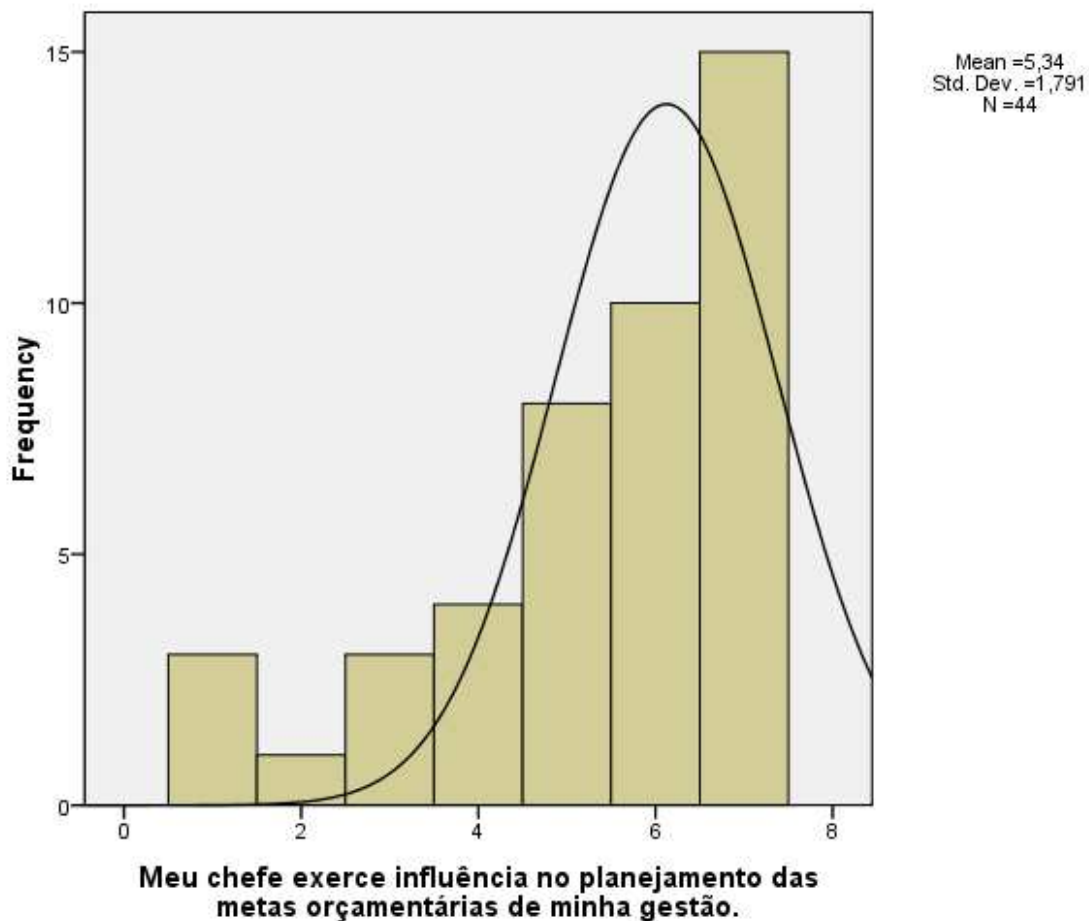
Gráfico 3



Fonte: SPSS versão 17.0

Nesta questão tentamos objetivou-se verificar se o orçamento realmente é visto no detalhe, se os superiores analisam todas as linhas do orçamento. Observa-se, que a média das respostas foi 4.78, com um desvio padrão de 1.26%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, verificou-se que existe uma preocupação em analisar todas a linhas do orçamento, ou seja, a empresa realmente preocupa-se com orçamento.

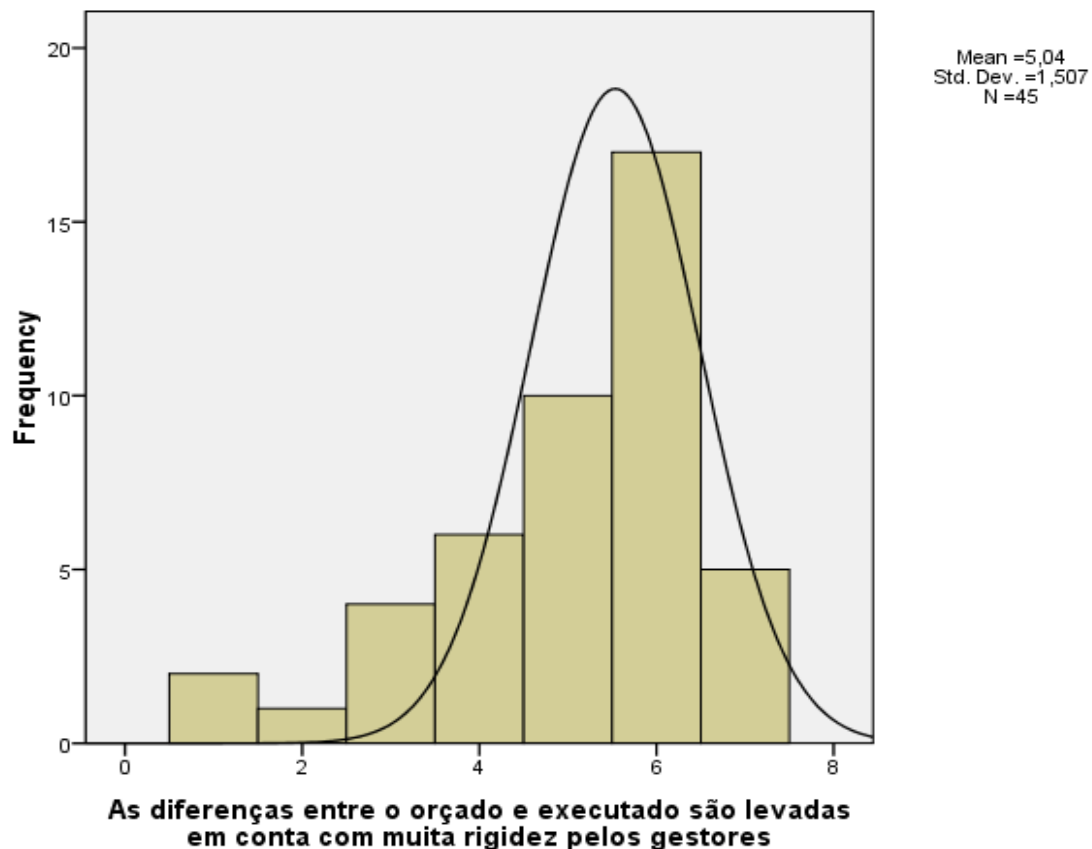
Gráfico 4



Fonte: SPSS versão 17.0

Questionou-se se o chefe exerce influência no planejamento da metas orçamentária, observamos que a maioria dos respondentes concordam que o o chefe tem influência direta sobre orçamento, se posicionando de uma forma condizente ao que diz a teoria. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 5.34, com um desvio padrão de 1.79%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, verificamos que existe de certa forma uma influência direta do gestor sobre orçamento.

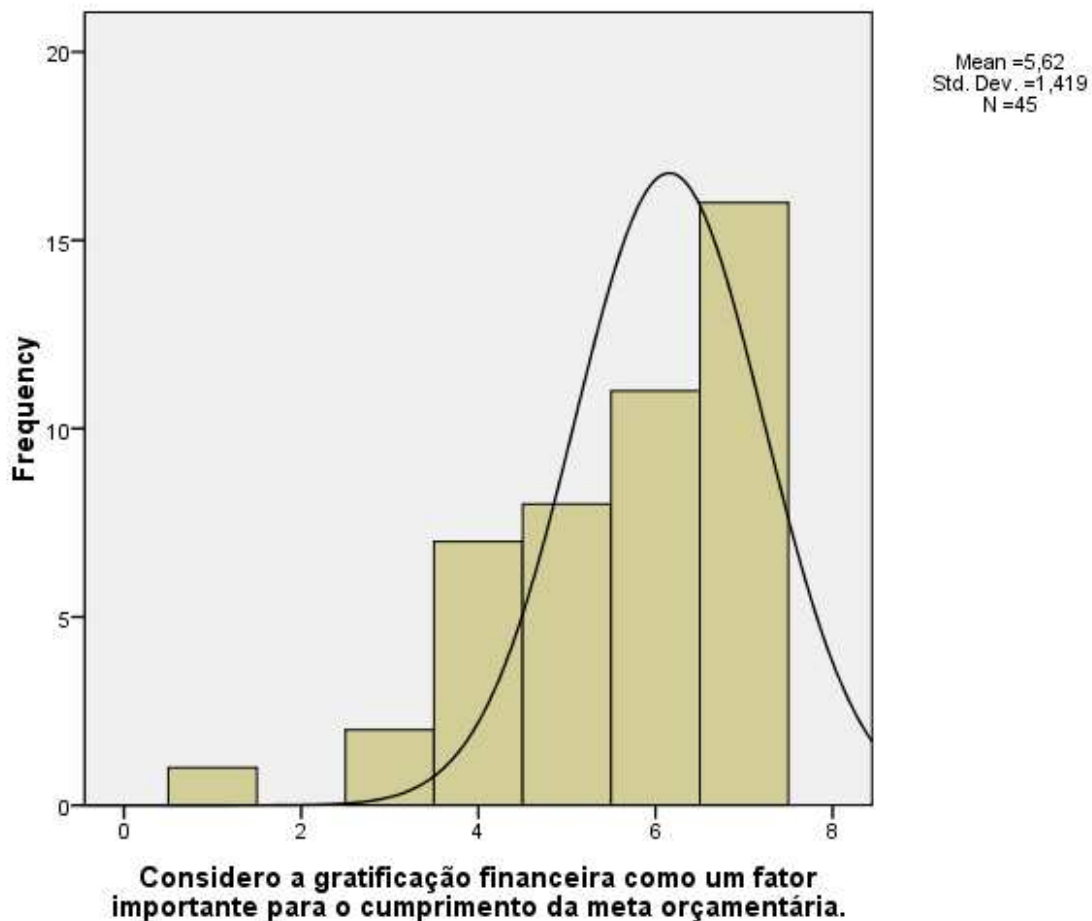
Gráfico 5



Fonte: SPSS versão 17.0

Nesta questão objetivou-se verificar se o acompanhamento do orçamento é feito com muita rigidez pelos gestores, se os superiores analisam as diferenças entre o orçado e o executado. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 5.04, com um desvio padrão de 1.50%, a maioria dos respondentes concordaram com a rigidez, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, verificou-se que existe rigidez em relação ao orçamento, resultado em linha com o que diz a teoria defendida por Covaleski e outros (2003), onde os autores enfatizam que o orçamento pode ser um instrumento de poder, desta forma pode ser usado para pressionar os empregados ao cumprimento de metas muito exigentes.

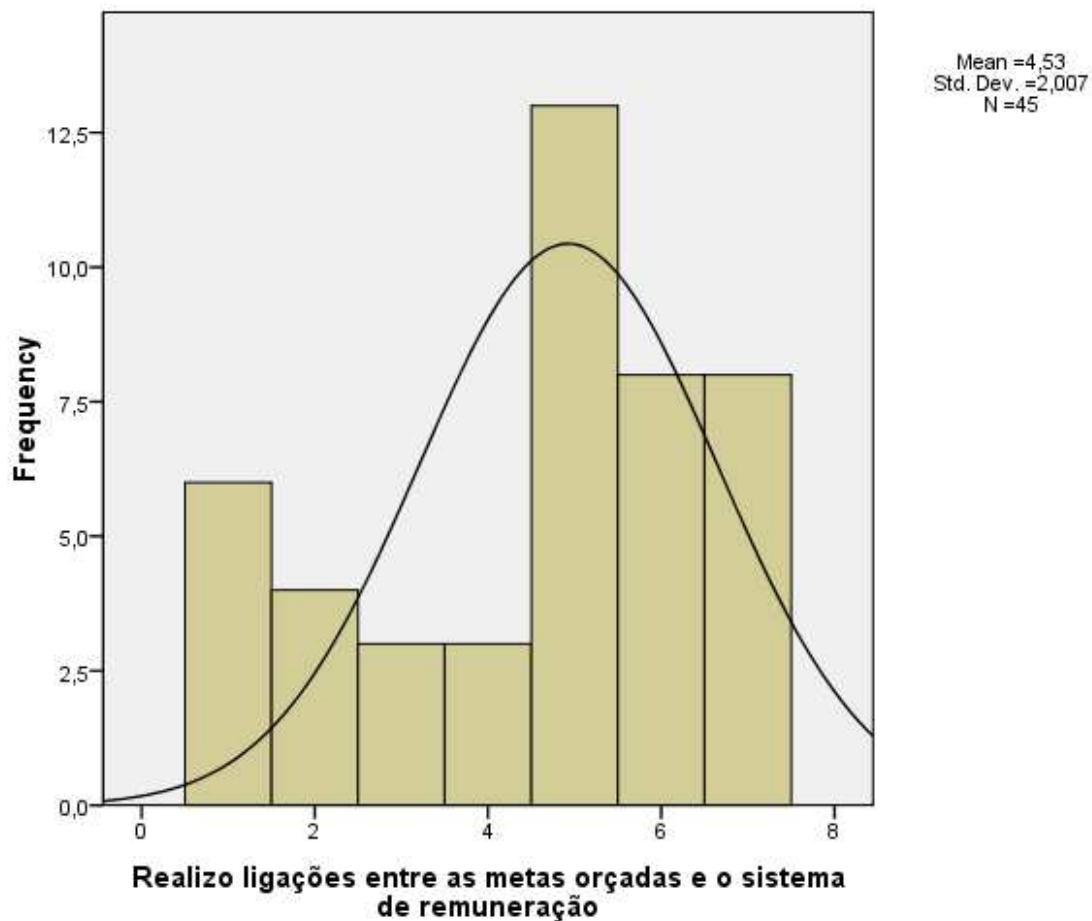
Gráfico 6



Fonte: SPSS versão 17.0

Quando os respondentes foram indagados se a gratificação financeira é considerada um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária, a resposta foi quase que unânime que sim. Isto significa dizer que, o poder compensatório possui extrema influência sobre o cumprimento da meta orçamentária.

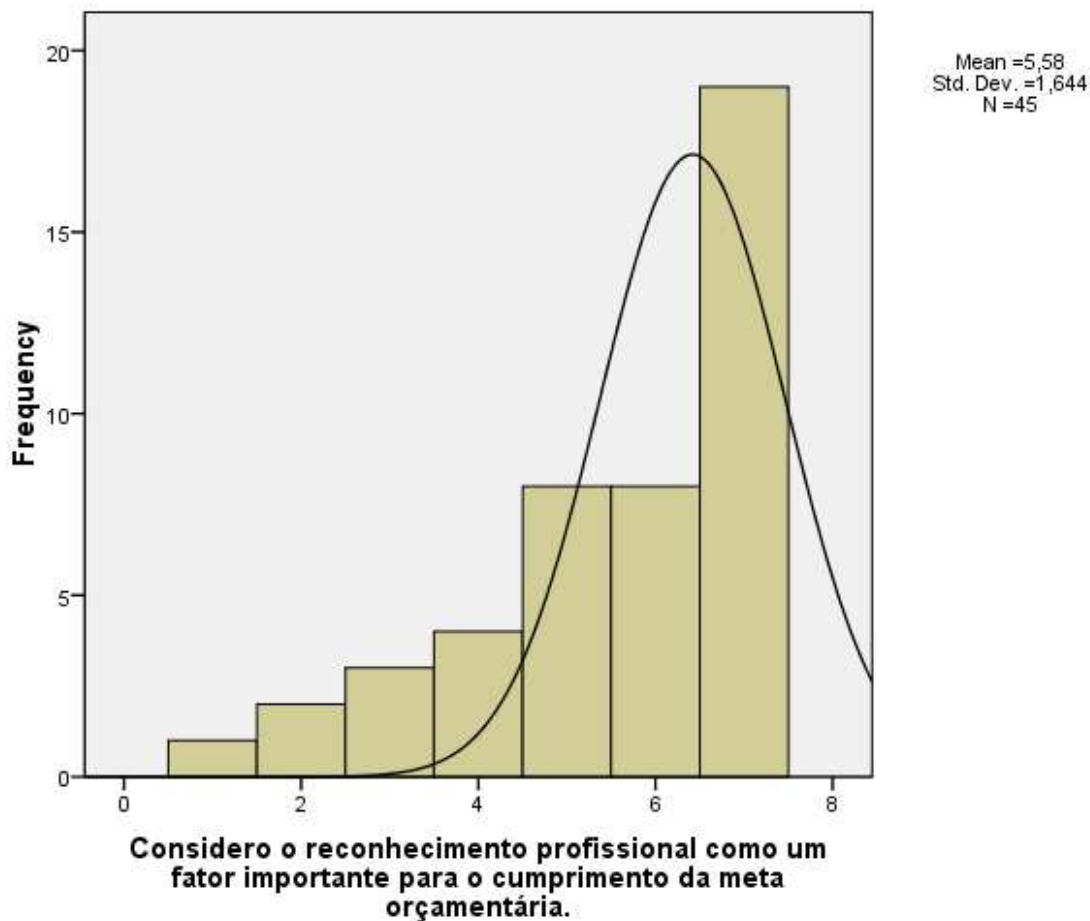
Gráfico 7



Fonte: SPSS versão 17.0

Quando questionou-se se existe uma ligação direta entre a meta orçada e o sistema de remuneração, a maioria dos respondentes concordaram que sim. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 4.53, com um desvio padrão de 2.00%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento existe uma ligação entre o cumprimento da meta orçamentária e o sistema de remuneração, desta forma pode-se concluir que a remuneração variável é de extrema importância para o cumprimento da meta orçamentária.

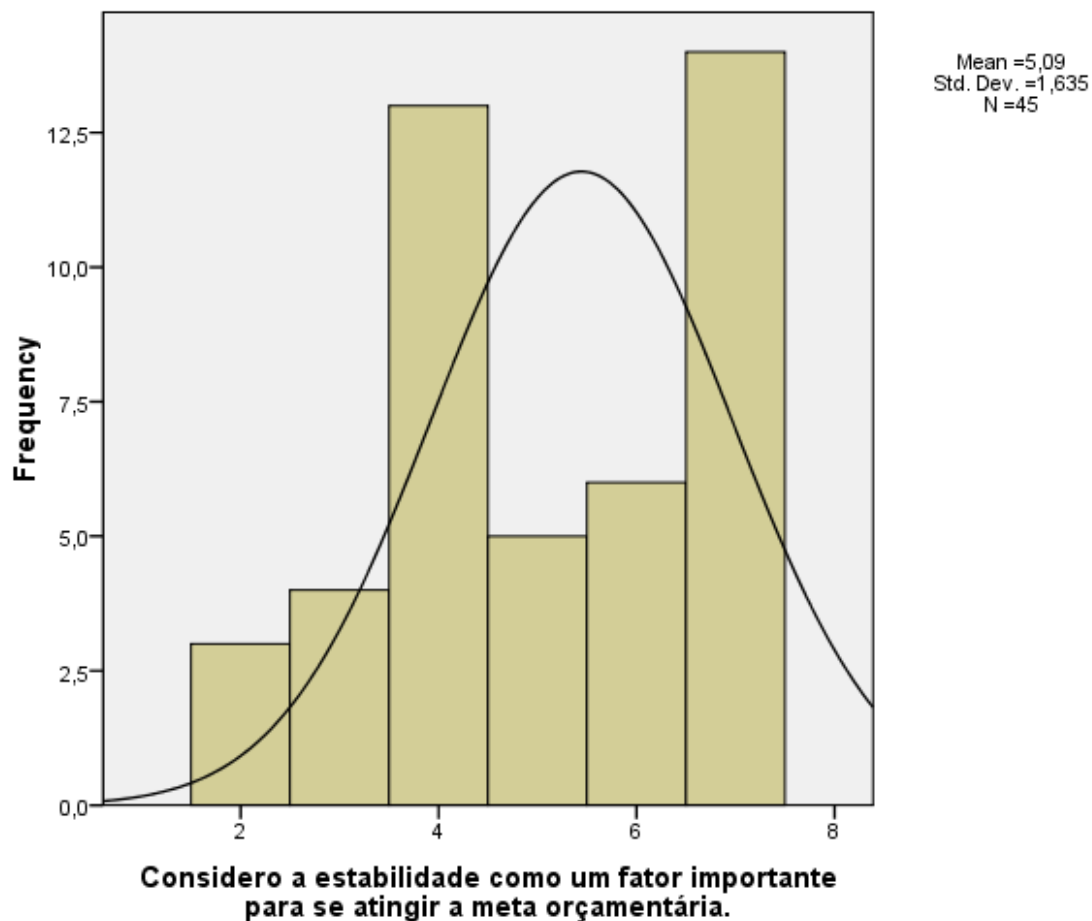
Gráfico 8



Fonte: SPSS versão 17.0

Nesta objetivou-se verificar se o reconhecimento profissional é um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária. Observa-se, que a média das respostas foi 5.58, com um desvio padrão de 1.64%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, verificamos que existe um grau de concordância entre o reconhecimento profissional e o cumprimento da meta orçamentária.

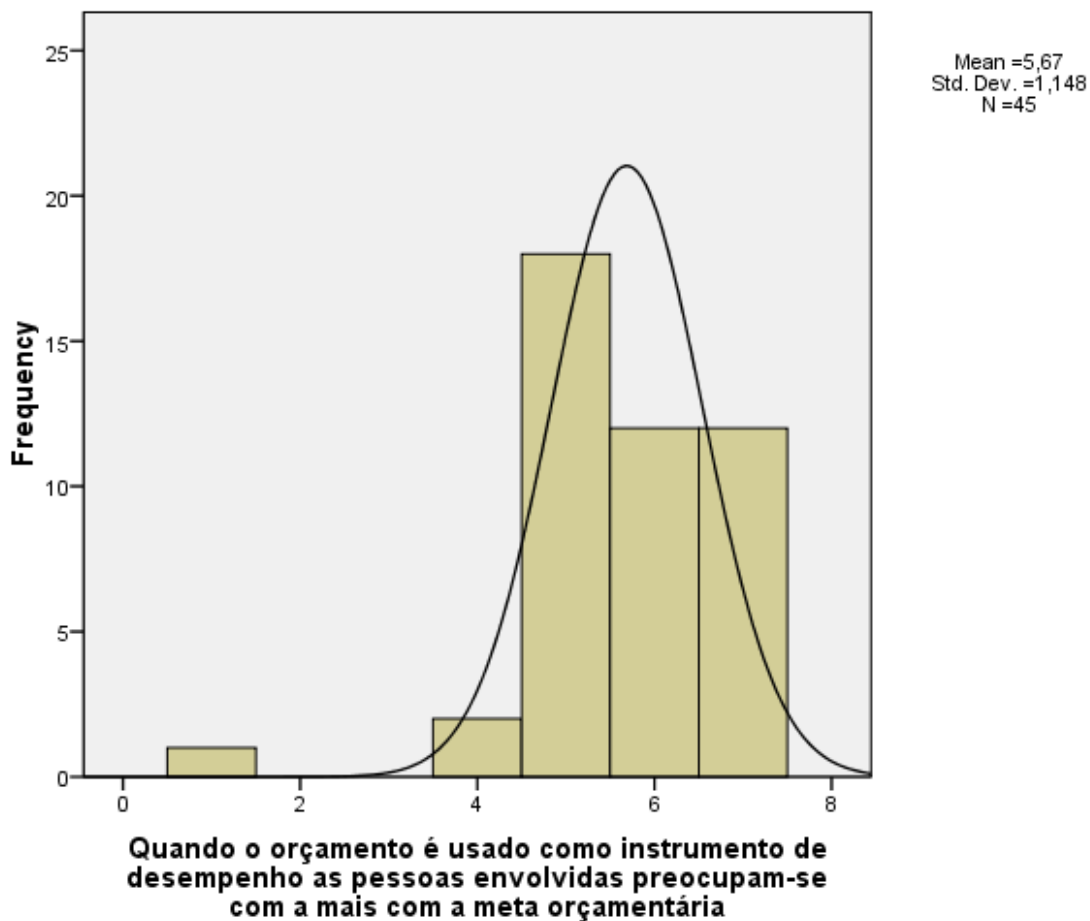
Gráfico 9



Fonte: SPSS 17.0

Nesta questão objetivou-se verificar se a estabilidade no emprego pode ser considerado como um fator importante para se atingir o orçamento. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 5.09, com um desvio padrão de 1.63%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, a maioria dos respondentes concordam que estabilidade no emprego é um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.

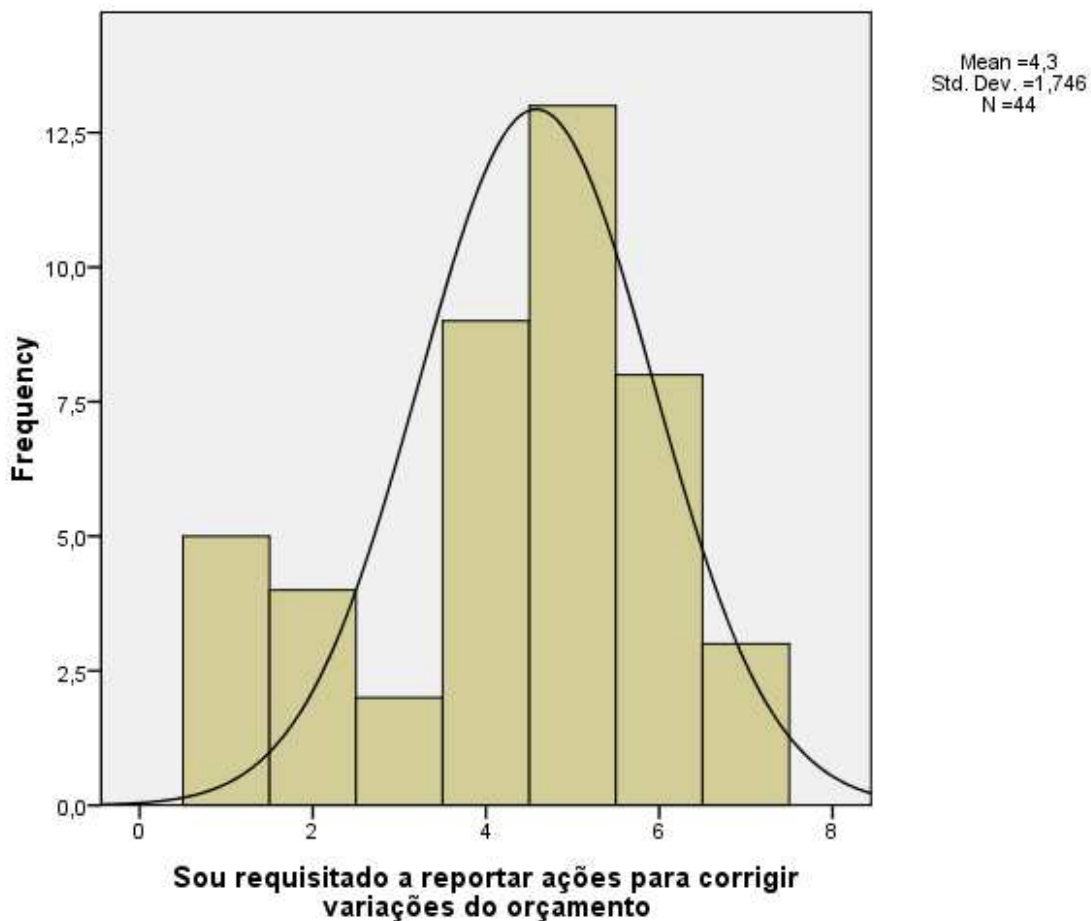
Gráfico 10



Fonte: SPSS 17.0

Nesta questão buscou-se indagar sobre uma relação entre a meta orçamentária e a utilização do orçamento como instrumento de desempenho. A maioria dos respondentes concordaram que as pessoas preocupam-se mais com o orçamento quando este é utilizado como instrumento de desempenho. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 5.67, com um desvio padrão de 1.14%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, observa-se que o poder compensatório existe na empresa ISS.

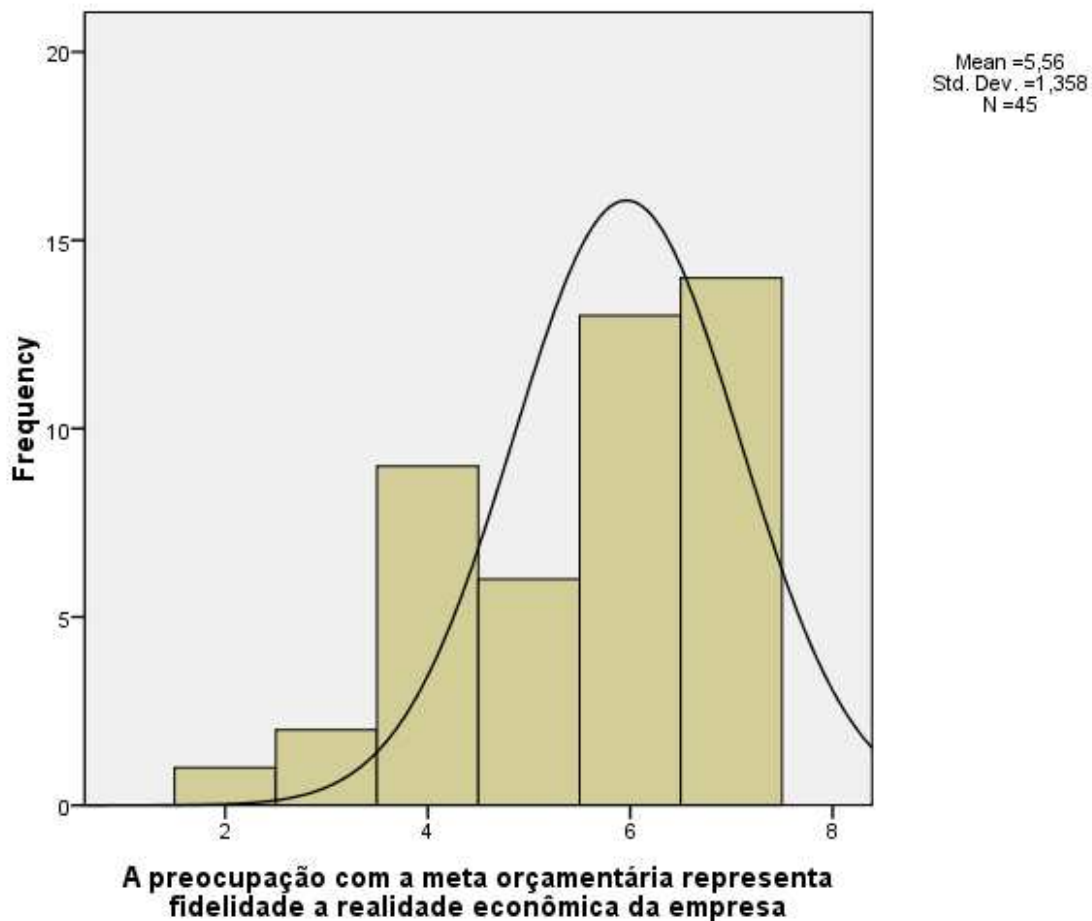
Gráfico 11



Fonte: SPSS 17.0

Quando questionou-se se existe uma cobrança em reportar as variações no orçamento, observamos que a maioria dos respondentes concordam que existe uma cobrança neste sentido. Observa-se, que a média das respostas foi 4.3, com um desvio padrão de 1.74%, ou seja, considerando todos os cargos, existe uma forte influência do grupo em relação a importância de cumprir o orçamento, ou seja, a organização está em busca de um objetivo único.

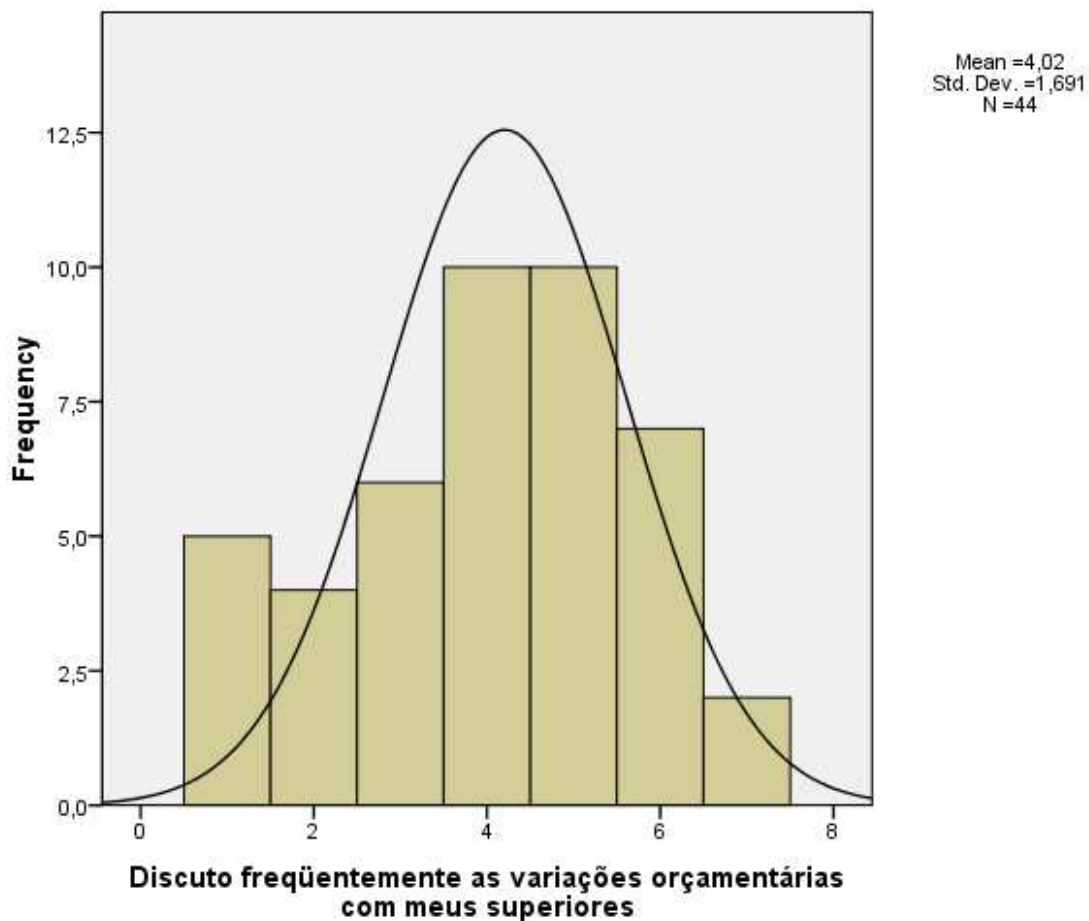
Gráfico 12



Fonte: SPSS 17.0

Quando questionou-se a preocupação com a meta orçamentária representa fidelidade à realidade econômica da empresa, a maioria dos respondentes concordaram. Observa-se nesta questão, que a média das respostas foi 5.56, com um desvio padrão de 1.38%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento a realidade econômica da empresa é importante para o cumprimento da meta orçamentária.

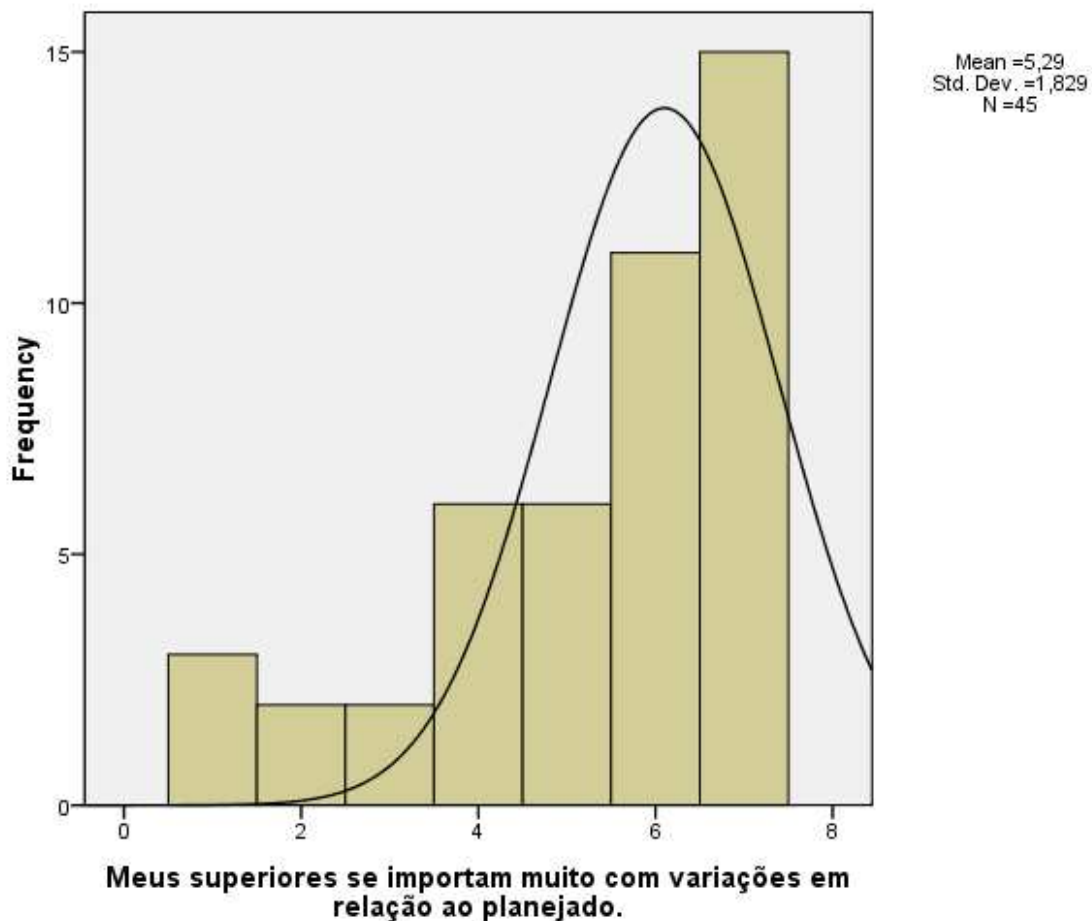
Gráfico 13



Fonte: SPSS 17.0

Nesta questão objetivou-se verificar a frequência das reuniões com os superiores relação ao acompanhamento das variações no orçamento, observa-se, que a média das respostas foi 4.02, com um desvio padrão de 1.69%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, a grande maioria concorda que existe um acompanhamento dos superiores com relação as variações no orçamento.

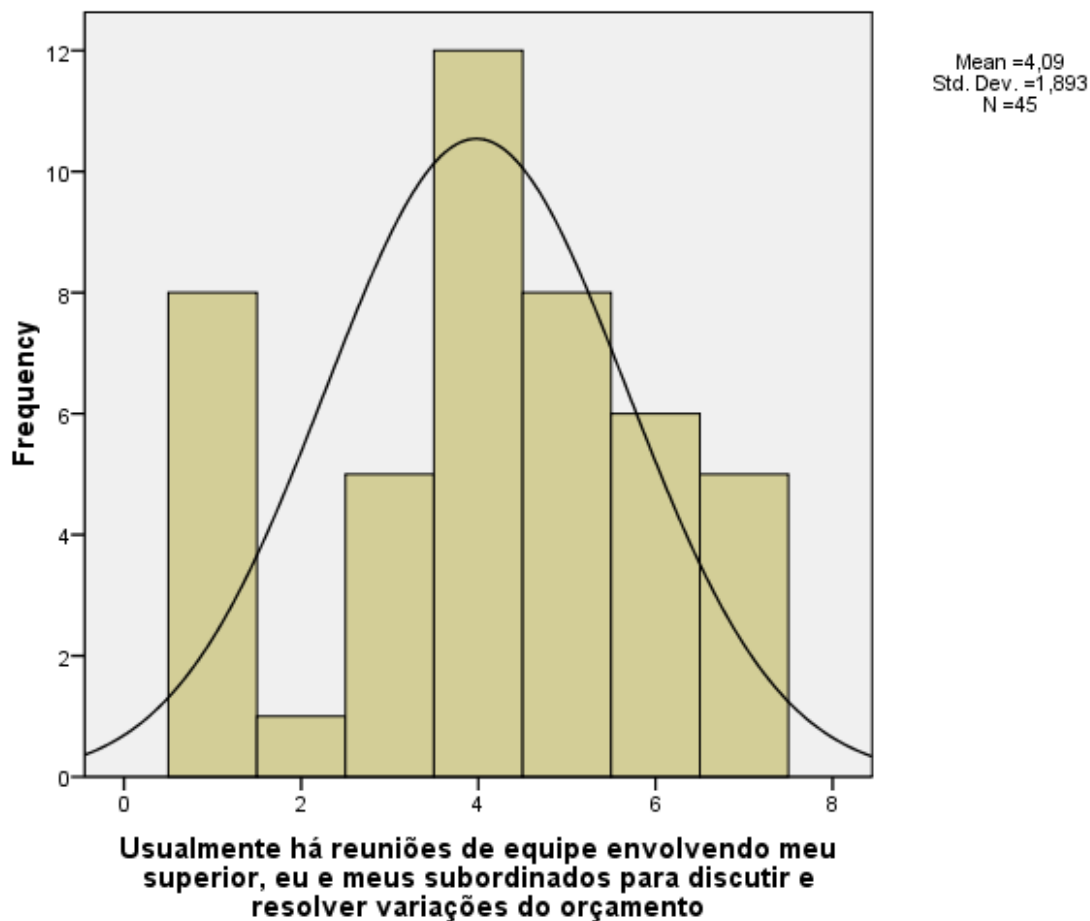
Gráfico 14



Fonte: SPSS 17.0

Nesta questão objetivou-se verificar se superiores preocupam-se com as variações no orçamento, observa-se, que a média das respostas foi 5.29, com um desvio padrão de 1.82%, ou seja, a grande maioria concorda que existe um acompanhamento e uma preocupação dos superiores com relação aos desvios do orçamento em relação ao planejado.

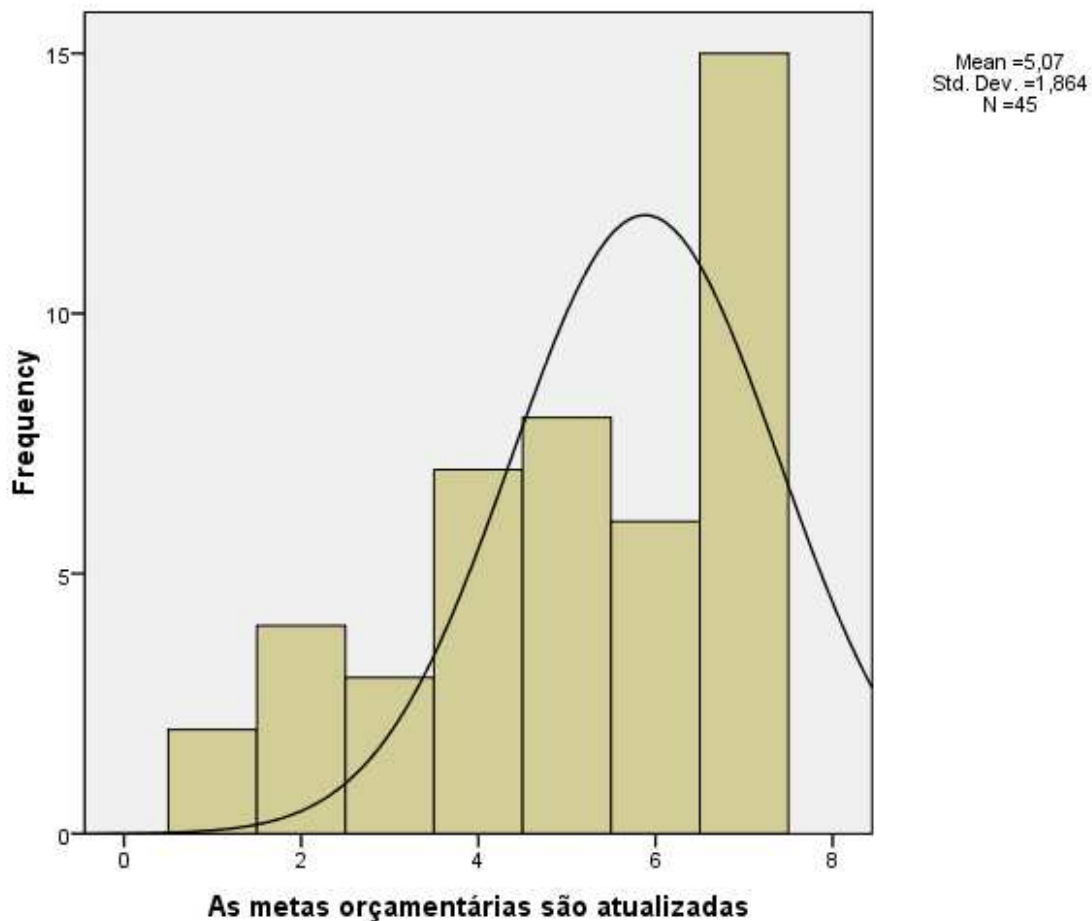
Gráfico 15



Fonte: SPSS 17.0

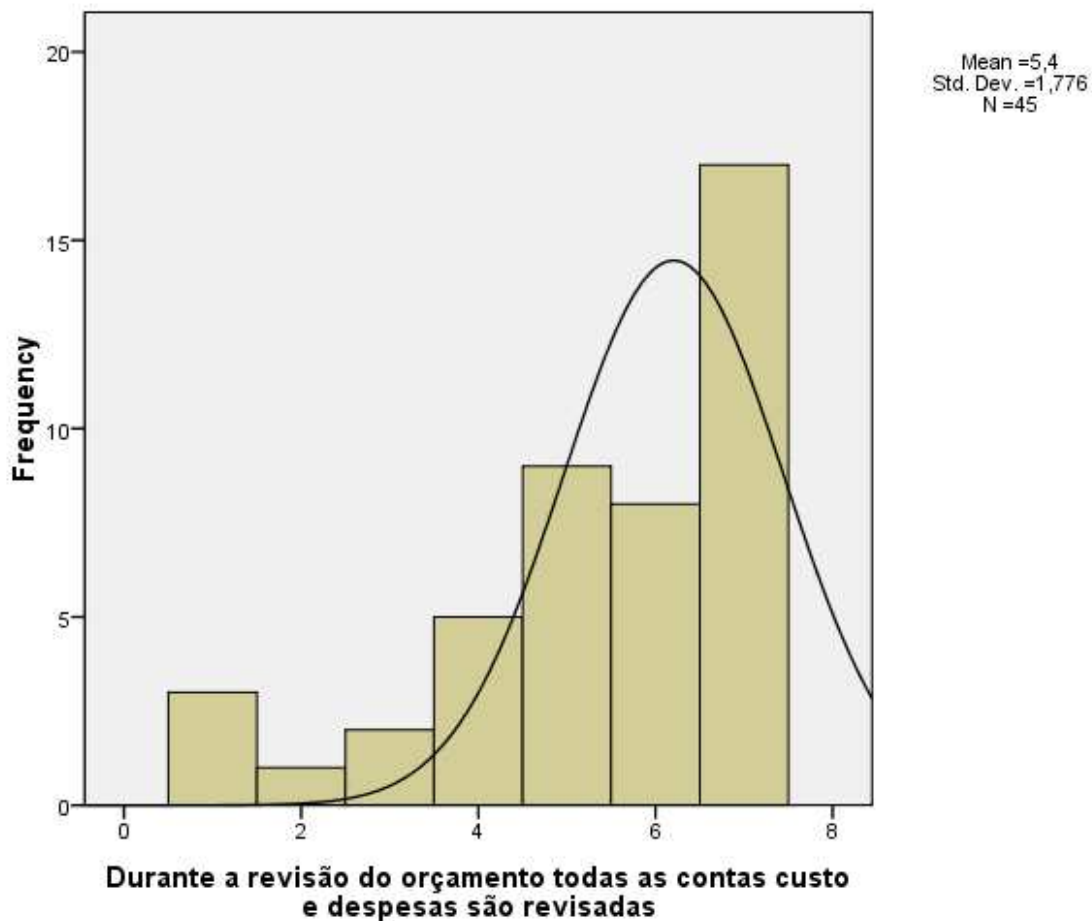
Nesta questão objetivou-se verificar a frequência das reuniões com a equipe para acompanhar as variações no orçamento. Observa-se, que a média das respostas foi 4.09, com um desvio padrão de 1.89%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, existem as reuniões periódicas de equipe para o acompanhamento das variações no orçamento.

Gráfico 16



Esta questão, buscou indagar sobre as atualizações do orçamento. A média das respostas foi 5,07, com um desvio padrão de 1,86%, ou seja, pode-se afirmar que existem atualizações do orçamento de acordo com as necessidades da empresa.

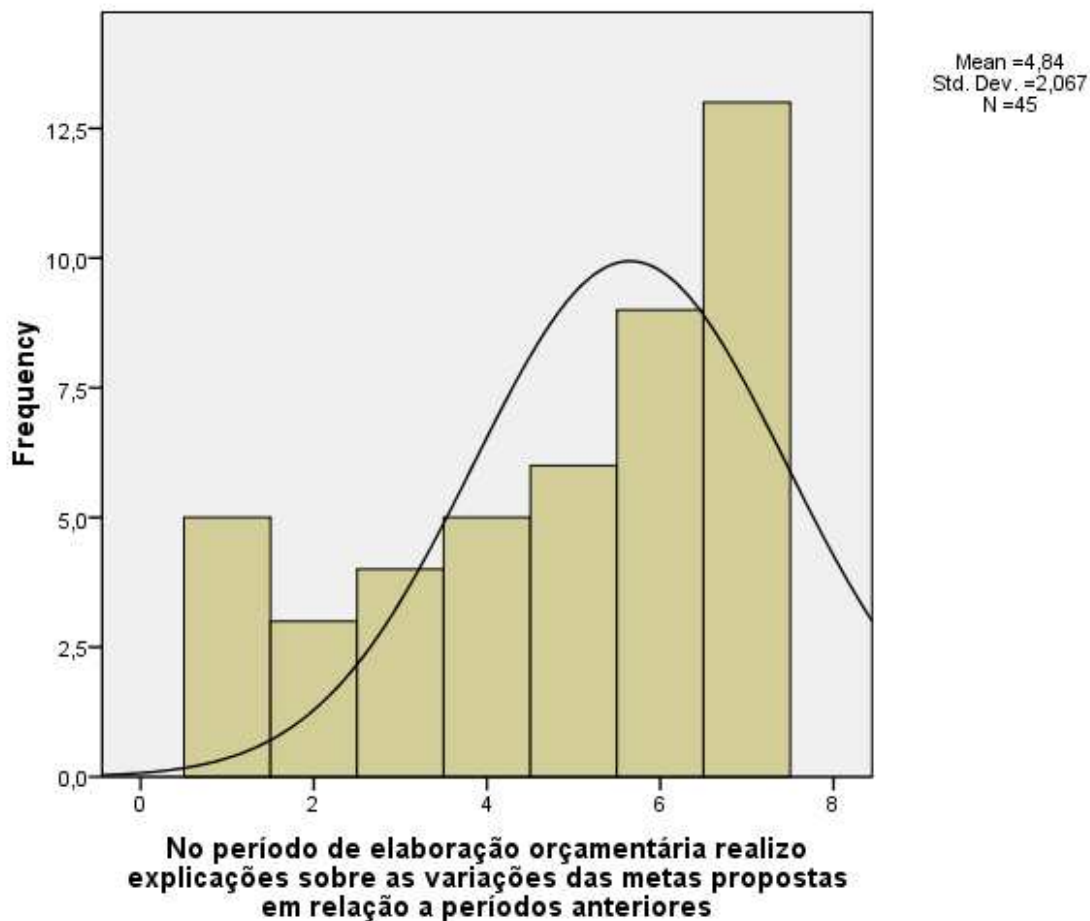
Gráfico 17



Fonte: SPSS 17.0

Nesta questão buscou-se verificar se o orçamento realmente é revisado no detalhe, se os superiores revisam todas as linhas do orçamento. Observa-se, que a média das respostas foi 5,4, com um desvio padrão de 1,7%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento, verifica-se que a maioria concorda que existe uma preocupação em revisar todas as linhas do orçamento.

Gráfico 18



Fonte: SPSS 17.0

Quando questionou-se se são apresentadas explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores observa-se que, a maioria dos respondentes afirmaram que sim. Nesta questão, a média das respostas foi 4.84, com um desvio padrão de 2.06%, ou seja, considerando todos os cargos inclusive os que não estão diretamente relacionados ao orçamento pode-se afirmar são apresentadas explicações sobre as variações das metas propostas em anos anteriores.

4.3 Análise fatorial

Análise fatorial é uma análise de componentes principais e análise dos fatores comuns. É aplicada quando há um número grande de variáveis e correlacionadas entre si, com o objetivo de identificar um número menor de novas variáveis alternativas, não correlacionadas e que, de algum modo, sumarizem as informações principais das variáveis originais encontrando os fatores ou variáveis latentes (MINGOTI, 2005);

De acordo com Hair et al. (2005) o pesquisador deve buscar minimizar o número de variáveis incluídas, mas manter um número razoável de variáveis por fator. A força da Análise fatorial consiste na definição de padrões entre grupos de variáveis, tornando-se de pouco utilidade na identificação de fatores compostos por uma única variável. Além disso, deve-se dar cuidado especial ao tamanho da amostra.

Dentre as várias técnicas multivariadas, tem-se a Análise Fatorial. Aranha (2008) a define da seguinte forma: “A Análise Fatorial é uma técnica estatística cujo objetivo é caracterizar um conjunto de variáveis diretamente mensuráveis, chamadas de variáveis observadas, como a manifestação visível de um conjunto menor de variáveis hipotéticas e latentes (não mensuráveis diretamente), denominadas fatores comuns, e de um conjunto de fatores únicos, cada um deles atuando apenas sobre uma das variáveis observadas”.

Uma característica da análise fatorial é sua capacidade de determinar o grau de influência de determinada variável na explicação de um fator (posteriormente descoberto). Ainda segundo Aranha (2008) “De maneira geral, a Análise Fatorial consiste em analisar a intensidade das relações entre as variáveis observadas e, a partir delas estimar um modelo fatorial subjacente capaz de reproduzir essas relações”.

Segundo (HAIR, 2005) “a principal vantagem das técnicas multivariadas é sua habilidade em acomodar múltiplas variáveis em uma tentativa de compreender as relações complexas não possíveis com métodos univariados e bivariados”. Assim, a busca por variáveis que sejam bem correlacionadas a ponto de serem, representativas, de um conceito mais geral, é extremamente funcional para as técnicas multivariadas.

O objetivo principal da Análise Fatorial é estabelecer as relações de covariância entre as variáveis em alguns “fatores” ocultos. A utilização desta técnica supõe que as variáveis podem ser agrupadas de acordo com suas correlações, tendo como resultado, grupos com todas as variáveis altamente correlacionadas entre si, e baixas correlações com variáveis de um grupo diferente. Cada constructo ou fator é representado por um grupo de variáveis identificadas pelas correlações observadas. Um fator crucial que deve anteceder a aplicação da Análise Fatorial é a análise de confiabilidade do constructo utilizado para obtenção dos dados. A confiabilidade é o grau em que uma escala produz resultados consistentes entre medidas repetidas ou equivalentes de um mesmo objeto, relevando-se a ausência do erro. Existem basicamente, quatro passos na condução da análise fatorial: entrada de dados, cálculo das correlações entre as variáveis, extração inicial dos fatores e a rotação da matriz.

- **Entrada de Dados :** os dados de entrada da análise fatorial geralmente tomam a forma de um conjunto de valores de variáveis para cada objeto ou indivíduo na amostra. Na verdade, qualquer matriz cujos componentes ofereçam uma medida de similaridade entre variáveis, pode ser passível de análise fatorial.
- **Cálculo das Correlações:** Nos procedimentos da análise fatorial, procura-se agrupar as diferentes variáveis em alguns fatores específicos. Casos podem ser quaisquer elementos de tal forma que tratados pela análise fatorial possam ser agrupados em fatores específicos.
- **Extração de Fatores Iniciais:** há diferentes métodos de extração de fatores da matriz de correlações. Um desses métodos, o das componentes principais, é intensamente utilizado na prática e será o processo adotado para extração dos fatores das análises fatoriais empregadas nesta dissertação. O objetivo da extração de fatores é encontrar um conjunto de fatores que formem uma combinação linear das variáveis originais ou da matriz de correlações.

- **Rotação:** Para ajudar na interpretação desses fatores a solução inicial deve ser rotada. Há duas formas de procedimento da rotação da matriz: a rotação ortogonal (rotação varimax), que mantém os fatores não correlacionados e a rotação oblíqua, que torna os fatores correlacionados entre si. A idéia básica do giro de fatores é identificar alguns fatores que possuam variáveis que tenham alta correlação e outros com variáveis que possuam baixa correlação.

A **Análise Fatorial de Componentes Principais (ACP)** foi utilizada para identificar conglomerados e independência entre as variáveis analisadas e na definição de padrões comuns entre os entrevistados. Pois, a análise fatorial tem como objetivo principal descrever a variabilidade original de um vetor aleatório, em termos de um número menor de variáveis aleatórias, denominadas de fatores comuns e que estão relacionadas com o vetor original através de um modelo linear. A partir desta é possível identificar um número menor de novas variáveis alternativas, não correlacionadas e que de algum modo sumariam as informações principais das variáveis originais. Estas novas variáveis alternativas são chamadas de fatores ou variáveis latentes (Mingot, 2007).

A utilização da ACP neste estudo tem por objetivo identificarmos os grupos de fatores para a utilização da teoria de resposta as proposições propostas nesta pesquisa. Os resultados mais importantes que devemos encontrar depois de rodar uma análise fatorial são: quais e quantos são os fatores extraídos pela análise? e que variáveis originais fazem parte de cada fator extraído pela análise? A obtenção das respostas a estas perguntas se fará pela interpretação das cargas da matriz rotada (rotação varimax).

Para verificarmos se poderíamos utilizar deste método inicialmente aplicamos o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), que deve ser interpretado, e o de esfericidade de Bartlett, onde devemos rejeitar a hipótese nula que afirma não haver correlação entre as variáveis.

Segundo Alexandre Pereira (1999), o teste de KMO deve ser interpretado segundo quadro abaixo:

Quadro 6 - Teste KMO para validade da análise fatorial

KMO	Análise de componentes principais
1 – 0,9	Muito boa
0,9 – 0,8	Boa
0,8 – 0,7	Média
0,7 – 0,6	Razoável
0,6 – 0,5	Má
<0,5	Inaceitável

Fonte: Adaptado Alexandre Pereira (1999)

O teste de esfericidade de Bartlett é uma estatística de teste usada para examinar a hipótese de que as variáveis não sejam correlacionadas na população. Em outras palavras, a matriz de correlação da população é uma matriz identidade; cada variável se correlaciona perfeitamente com ela própria ($r=1$), mas não apresenta correlação com as outras variáveis ($r=0$). A significância para o teste não deve ultrapassar 0,05.

Quadro 7 - Teste KMO e Teste Bartlett's

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,741
Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square	379,585
df	105
Sig.	,000

Fonte: SPSS versão 17.0

O teste de KMO obteve um valor de 0,741 o que indica que a análise de componentes principais pode ser feita. A finalidade deste item é verificar se a aplicação da análise fatorial tem validade para as variáveis escolhidas, sendo justificado pela pequena quantidade de respondentes da pesquisa. Assim podemos afirmar que existe correlação na matriz, indicando que o teste foi significativo, o que permiti que a análise siga adiante.

No primeiro momento, fizemos uma Análise Fatorial com todas as questões consideradas no inicialmente no questionário aplicado, porém identificamos três questões que com baixa correlação entre si, onde elas formavam dois fatores aleatórios, dessa forma acreditamos ser interessante desconsiderar essas questões da análise fatorial, foram as questões de número **Q9, Q14 e Q16**.

Para identificar o número de fatores é necessário estimarmos a matriz de correlação, dessa forma foi utilizado a matriz de correlação onde o triângulo inferior da matriz que exibe as correlações simples entre todos os pares possíveis de variáveis incluídos na análise. Os elementos da diagonal, devem ser todos iguais a 1, como podemos observar no quadro 7 de Matriz de correlação abaixo, assim podemos afirmar que existe correlação na matriz, indicando que o teste mais uma vez foi significativo, o que permiti que a análise siga mais uma vez adiante.

Quadro 8 – Matriz de Correlação

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q10	Q11	Q12	Q13	Q15	Q17	Q18
Q1	1,000	,591	,588	,357	,343	,270	,393	,085	,137	,661	,097	,642	,560	,537	,583
Q2	,591	1,000	,629	,519	,370	,273	,329	,156	,296	,580	,135	,463	,543	,644	,403
Q3	,588	,629	1,000	,645	,435	,133	,302	-,095	,135	,705	,045	,606	,512	,596	,437
Q4	,357	,519	,645	1,000	,471	,145	,462	,047	,302	,550	,272	,458	,431	,592	,524
Q5	,343	,370	,435	,471	1,000	,129	,431	,183	,351	,415	,353	,319	,261	,395	,472
Q6	,270	,273	,133	,145	,129	1,000	,489	,671	,600	,041	,572	-,133	,010	,341	,200
Q7	,393	,329	,302	,462	,431	,489	1,000	,461	,286	,267	,254	,247	,259	,621	,640
Q8	,085	,156	-,095	,047	,183	,671	,461	1,000	,541	-,116	,554	-,165	-,043	,340	,159
Q10	,137	,296	,135	,302	,351	,600	,286	,541	1,000	,253	,434	-,151	,068	,226	,154
Q11	,661	,580	,705	,550	,415	,041	,267	-,116	,253	1,000	,058	,613	,562	,433	,524
Q12	,097	,135	,045	,272	,353	,572	,254	,554	,434	,058	1,000	-,005	-,015	,311	,172
Q13	,642	,463	,606	,458	,319	-,133	,247	-,165	-,151	,613	-,005	1,000	,577	,380	,461
Q15	,560	,543	,512	,431	,261	,010	,259	-,043	,068	,562	-,015	,577	1,000	,455	,322
Q17	,537	,644	,596	,592	,395	,341	,621	,340	,226	,433	,311	,380	,455	1,000	,614
Q18	,583	,403	,437	,524	,472	,200	,640	,159	,154	,524	,172	,461	,322	,614	1,000

Fonte: SPSS versão 17.

O terceiro critério utilizado foi o teste da comunalidade das variáveis onde a porção da variância que uma variável compartilha com todas as outras variáveis consideradas. É também a proporção de variância explicada pelos fatores comuns. Pode-se observar o valor da comunalidade apresentada por cada variável, a comunalidade representa a quantia de variância explicada por cada variável na solução fatorial, possibilitando avaliar se a variável apresenta níveis de explicações relevantes para a análise. Neste estudo todas as variáveis foram consideradas como relevantes.

Quadro 9 – Comunalidade

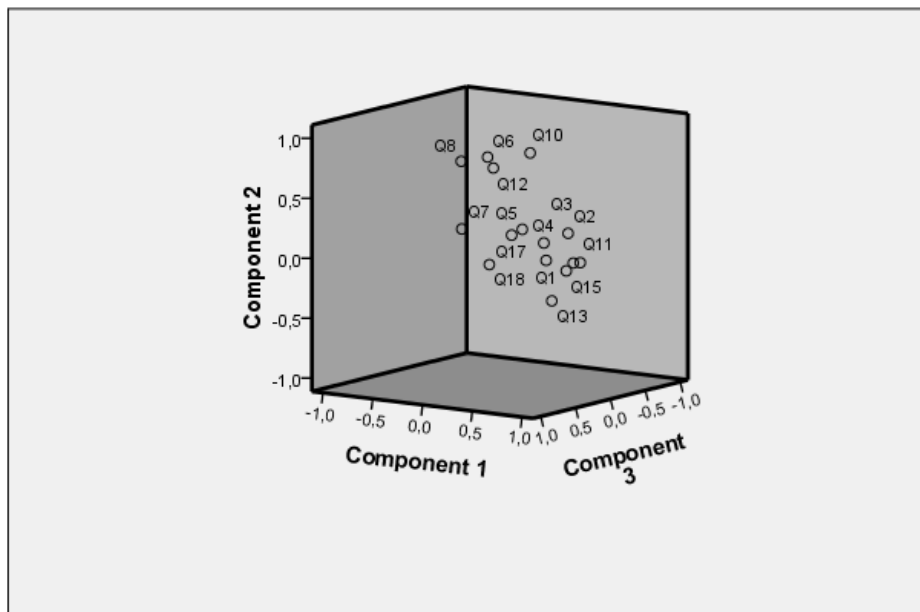
Comunalidade	Inicial	Extração
Q1	1,000	,628
Q2	1,000	,667
Q3	1,000	,739
Q4	1,000	,565
Q5	1,000	,555
Q6.	1,000	,735
Q7	1,000	,820
Q8	1,000	,754
Q10	1,000	,762
Q11	1,000	,758
Q12	1,000	,558
Q13	1,000	,692
Q15	1,000	,561
Q17	1,000	,706
Q18	1,000	,772

Fonte: SPSS versão 17.0

Através do gráfico abaixo, observamos que os fatores estão correlacionados entre si, a idéia básica da carga de fatores é identificar alguns fatores que possuam variáveis que tenham alta correlação e outros com variáveis que possuam baixa correlação. As variáveis altamente correlacionadas entre si, serão combinadas para formar um fator, e assim, sucessivamente, com todas as demais variáveis da matriz de correlação

Gráfico 19 – Gráfico de cargas dos fatores

Component Plot in Rotated Space



O teste do Autovalor (Eigenvalue) ou a proporção da variância aplicada foi realizado utilizando a técnica de Análise Fatorial de Componentes Principais. Malhotra (2001) recomenda que o número de fatores escolhidos corresponda a, no mínimo, 60% da variância explicada, os três primeiros componentes explicam 67 % da variância total. Onde o primeiro fator representa 41% variância total explicada, o fator segundo fator representa 19% variância e o terceiro fator representa 7% da variância explicada.

Quadro 10 – Autovalor (Eigenvalue)

Componentes	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,198	41,321	41,321	6,198	41,321	41,321
2	2,901	19,342	60,664	2,901	19,342	60,664
3	1,014	6,757	67,420	1,014	6,757	67,420
4	,950	6,333	73,753			
5	,689	4,590	78,343			
6	,653	4,352	82,696			
7	,543	3,620	86,316			
8	,472	3,148	89,464			
9	,376	2,504	91,967			
10	,320	2,134	94,102			
11	,268	1,788	95,889			
12	,213	1,419	97,308			
13	,174	1,163	98,471			
14	,154	1,028	99,499			
15	,075	,501	100,000			

Fonte: SPSS versão 17.0

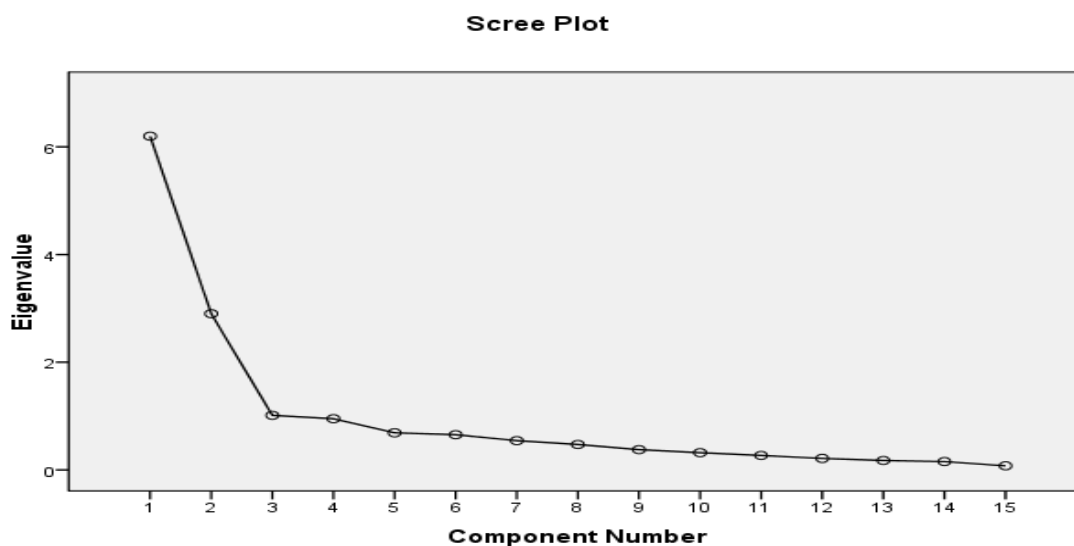
Consideramos a Percentagem de Variância Explicada onde o valor dos componentes será igual ao número de autovalores sempre maiores ou igual a 1. Esse critério mantém no sistema dimensões que representam pelo menos a informação de variância de uma variável original, como podemos observar no quadro 11.

Quadro 11 – Percentagem de Variância Explicada

Rotation Sums of Squared Loadings			
Componentes	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,198	41,321	41,321
2	2,901	19,342	60,664
3	1,014	6,757	67,420

Fonte: SPSS versão 17.0

De acordo com o Gráfico Sree Plot observamos os autovalores versus o número de fatores, por ordem de extração. De acordo com o gráfico Scree-plot, representado na figura abaixo, observamos um ponto de inflexão entre os autovalores acima do ponto de ruptura da queda de curva da função, dessa forma adotamos três primeiros fatores.

Gráfico 20 – Scree Plot

Fonte: SPSS versão 17.0

Abaixo verificamos a carga de fatores para encontrar um conjunto de fatores que formem uma combinação linear das variáveis originais ou da matriz de correlações. O método das componentes principais para a análise fatorial envolve a procura de um conjunto de valores que forme uma combinação linear que explique mais a variância da matriz de correlação que qualquer outro conjunto de valores chamado de primeiro fator principal. A seguir, a variância explicada pelo primeiro fator é subtraída da matriz de correlações original, resultando-se assim, as matrizes residuais, adotando-se o mesmo procedimento anterior, obtém-se o segundo fator principal, e assim, sucessivamente todos os fatores principais, até que uma variância muito pequena permaneça sem explicação. Todas as cargas fatoriais significativas foram consideradas no processo de interpretação do fator. No entanto, ao determinar um rótulo para o fator, as variáveis com maiores cargas devem influenciar mais na nomeação dos fatores (HAIR et al., 2005).

Quadro 12 – Cargas Fatoriais

	Componente		
	FATOR 1	FATOR 2	FATOR 3
Q1	0,709	0,055	0,349
Q2	0,767	0,254	0,117
Q3	0,846	0,020	0,155
Q4	0,658	0,190	0,310
Q5	0,555	0,286	0,327
Q6	0,027	0,829	0,216
Q7	0,191	0,820	0,334
Q8	-,164	0,790	0,321
Q10	0,223	0,836	-,116
Q11	0,866	0,015	0,084
Q12	0,041	0,730	0,153
Q13	0,724	-,289	0,289
Q15	0,739	-,064	0,103
Q17	0,530	0,283	0,588
Q18	0,430	0,053	0,764

Fonte: SPSS versão 17.0

O método das componentes principais para a análise fatorial envolve a procura de um conjunto de valores que forme uma combinação linear que explique mais a variância da matriz de correlação que qualquer outro conjunto de valores chamado de primeiro fator principal. Verificamos que na Matriz de Fatores podemos analisar as Cargas dos Fatores de todas as variáveis em todos os fatores extraídos, aqui podemos observar o índice usado para avaliar a adequação da análise fatorial, os valores obtidos através deste teste variam entre 0 e 1, onde 0,80 ou acima é admirável; 0,70 ou acima, mediano; 0,60 ou acima, medíocre; 0,50 ou acima, ruim; e abaixo de 0,50, inaceitável.

Todas as cargas fatoriais significativas evidenciadas quadro 11, foram consideradas no processo de interpretação do fator. No entanto, ao determinar um rótulo para o fator, as variáveis com maiores cargas devem influenciar mais na nomeação dos fatores (HAIR et al., 2005). Dessa forma verificamos que as questões Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q11, Q13, Q15 estão diretamente ligadas ao fator 1, logo, este fator foi rotulado como **“FATOR CONDICIONADO”** com maior poder de explicação entre os fatores. O conjunto dessas variáveis é formado pelas variáveis a seguir, de acordo com a ordem de importância das mesmas, são elas: Q3) “Acompanhamento do orçamento” que evidencia grande ênfase ao orçamento, Q11) “Variações do Orçamento” que evidencia que a empresa possui planos de ação para corrigir as variações do orçamento, Q2) “Aprovação pela alta administração” que evidencia o acompanhamento do orçamento pela alta administração, Q13) “Reuniões com os superiores” que evidencia o acompanhamento e controle do orçamento pelos gestores, Q15) “Reuniões de Equipe” que evidencia as reuniões para discutir o orçamento, Q1) “Cobrança dos Superiores” que evidencia a cobrança e a necessidade de atingir a meta orçamentária, Q4) “Influência do gestor” onde mostra o poder do gestor sobre o orçamento da empresa, Q5) “Rigidez no controle orçamentário” que evidencia rigidez no acompanhamento do orçamento.

O Fator 2 é composto pelas questões Q6,Q7,Q8,Q10 e Q12 onde chamamos esse fator de **“FATOR COMPENSATÓRIO”** com o segundo poder de explicação. O conjunto dessas variáveis é formado pelas variáveis a seguir, de acordo com a ordem de importância das mesmas: Q10) “Instrumento de Desempenho” que evidencia que orçamento ligado diretamente ao desempenho as pessoas preocupam-se mais com a meta orçamentária, Q6) “Gratificação Financeira” onde evidencia que o orçamento ligado a remuneração variável tem um impacto positivo em relação a meta orçamentária, Q7) “Remuneração” que evidencia mais uma vez que o orçamento ligado ao bônus possui um impacto positivo em relação ao orçamento, Q8) “Reconhecimento profissional” evidencia que o reconhecimento profissional é importante para que os funcionários tenham um maior grau de envolvimento com o orçamento, Q12) “Fidelidade a realidade econômica da empresa” mostra que existe uma preocupação com a meta orçamentária em favor a realidade econômica da empresa.

O fator 3 representa sozinho 6,57 % da variabilidade total dos dados, sendo o terceiro fator de importância na análise. O Fator 3 é composto pelas questões Q18 e Q17 onde chamamos de **“FATOR CONDIGNO”**, onde a Q18 esta diretamente ligada a elaboração das metas orçamentária e a Q17 diretamente ligada as revisões do orçamento pela organização.

Segue tabela com a conclusão da Análise Fatorial:

Tabela 8 – Fatores

Fator	Fator	Fontes de Poder
1º	Fator Condicionado	Poder Condicionado
2º	Fator Compensatório	Poder Compensatório
3º	Fator Condigno	Poder Condigno

Fonte: A autora

Tentamos traduzir os três principais fatores encontrados correlacionando com as três fontes de poder propostas nesse estudo. Verificamos o primeiro fator, chamado de Fator Condicionado como sendo o de maior importância na análise. Dessa forma confirmamos mais uma vez que o Poder Condicionado esta presente na organização. Segundo Galbraith 1989 o poder é exercido mediante mudança de uma convicção, de uma crença onde a persuasão, a educação ou o compromisso social com que parece natural, apropriado ou correto leva o indivíduo a se submeter à vontade alheia. O fator 1 representa sozinho 41,32% da variabilidade total dos dados.

O segundo fator, chamado de Fator Compensatório ficando em segundo lugar em relação a porcentagem da variação total explicada com 19%, dessa forma confirmamos mais uma vez que o Poder Compensatório esta presente na organização, confirmando a teoria que o Poder Compensatório segundo Galbraith 1989 conquista a submissão oferecendo uma recompensa positiva proporcionando algo de valor ao indivíduo que assim se submete, na economia moderna a mais importante expressão de poder compensatório é sem dúvida a recompensa pecuniária.

O terceiro fator, chamado de Fator Condigno possui 7 % da variação total explicada. O Poder Condigno esta presente na ISS de maneira menos intensa, porém possui uma grande capacidade de impor as referências ao indivíduo e ao grupo.

4.4 Observação Direta

O orçamento na ISS pode ser considerado como flexível, este tipo orçamento é especialmente útil para estimar e controlar os custos de fabricação e as despesas operacionais. (HANSEN; MOWEN, 2003). Nestas condições, a adoção do orçamento flexível pressupõe a necessidade de que o orçamento original seja ajustado ao nível real da atividade à medida que a organização perceber tal demanda.

Para a elaboração e controle orçamentário, são utilizadas planilhas eletrônicas em excel, todas as informações de Budget são enviadas para a matriz através de um sistema chamado Magnitude, onde é reportado o balanço mensal em IFRS em um pacote chamado LEGAL, para o report das despesas tem um outro pacote chamado TDFGX reportado a

cada três meses, é através desse pacote que a matriz controla como estão as unidades de negócio com relação as despesas se está sendo cumprido o que foi orçado.

O controle orçamentário fica a cargo das controladorias, cada unidade de negócio tem uma controladoria própria, esse setor é responsável, portanto, pelo fornecimento das informações que servirão de apoio aos gestores para a tomada de decisão e controle gerencial. As controladorias preparam mensalmente as seguintes informações: a margem de contribuição dos projetos, produtos, análise do balanço e do Profit Loss, fluxo de caixa, demonstrativo de gasto por área de responsabilidade entre o real e o orçado por centro de custos que são enviados mensalmente para seus respectivos gestores, todos esses relatórios são apresentados uma comparação entre o real e o orçado.

Todas as informações contábeis são de responsabilidade da contabilidade sendo responsável pela elaboração do balanço patrimonial, e todas as informações contábeis que são úteis para a elaboração do orçamento enviada para cada unidade de negócio.

A empresa conta com o sistema integrado de gestão alemão SAP-ERP (enterprise resource planning Solutions), aplicativo R/3, que é capaz de registrar, armazenar, processar e organizar as informações geradas por todos os processos da empresa.

Para o acompanhamento do orçamento é feito trimestralmente uma reunião formal entre o presidente e as diretorias para entender os desvios expressivos, mensalmente é feito outra reunião entre diretores e gerentes, nessas reuniões, os gestores procuram justificar eventuais variações entre os números realizados e orçados. A partir daí novas decisões são tomadas para o cumprimento dos objetivos da empresa. A nível de unidade de negócio também é feito uma reunião a mensal para o acompanhamento do orçamento entre a controladoria e os gestores.

Como analista da controladoria do corporativo da empresa pesquisada, cheguei a participar de algumas reuniões, facilitando assim a observação direta, principalmente as reuniões para acompanhamento e elaboração do orçamento. No dia 20 de agosto de 2009, participei de uma reunião para acompanhamento do orçamento de 2009 e definição do orçamento para o ano de 2010, nessa reunião estava presente o presidente da empresa, o diretor financeiro, o controller do Shared Services, os diretores das nove unidades da empresa, todos os gerentes do Shared Services como o gerente de comunicação, o gerente

de suprimentos, o gerente de recursos humanos, o gerente de tecnologia da informação, o gerente do setor jurídico todos reunidos para discutir as variações do orçamento e justificar os principais aumentos para o orçamento do ano seguinte. A reunião começou por volta da 09:00 horas e se estendeu até às 17:40 aproximadamente. Nessa reunião, os gerentes do Shared Services apresentaram no detalhe para os diretores e o presidente da empresa o seu setor e o que cada funcionário sob sua gestão faz, justificando a necessidade do daquele orçamento para o ano seguinte. Um ponto que foi bastante discutido foi a quantidade de headcount por setor, sempre no intenção de reduzir custo. Nessa reunião observamos realmente um cobrança forte para o cumprimento do orçamento pelo presidente da empresa, e a tentativa de reduzir custo, onde todas as linhas do orçamento foram revisadas no detalhe para cada unidade negócio, sendo necessário cada diretor explicar suas variações.

Um dos pontos que me chamou atenção na reunião foi a preocupação dos gestores para o cumprimento do orçamento em detrimento do seu bônus, em alguns momentos alguns gestores mencionaram abertamente na reunião que o seu bônus esta garantido por ter atingido o orçamento, ou seja, o orçamento tem um impacto direto na sua remuneração variável, sendo considerado neste caso o poder compensatório um fator importante para o cumprimento do orçamento.

Quanto as etapas do processo orçamentário, a definição das premissas financeiras e operacionais marca o início das atividades geralmente no início de setembro de cada ano, a partir desse momento, a matriz envia uma instrução com todas as informações para que seja possível iniciar o orçamento, nesta instrução é informado data para envio e aprovação pela matriz, também é informado os percentuais para reajuste de salário por mérito e percentual aceitável para reajuste das despesas, como o percentual de inflação por exemplo.

Observou-se duas revisões do orçamento ao longo do ano pela empresa, apesar das revisões, o controle orçamentário apresenta-se pouco tolerante com relação as variações do orçamento, verificamos que o reconhecimento profissional é considerado como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentaria, quando o orçamento é utilizado como instrumento de desempenho as pessoas preocupam-se mais com meta orçamentária, a gratificação financeira é considerado um fator importante para a meta orçamentária.

Das três proposições estabelecidas no início da pesquisa, todas foram comprovadas, sendo:

Proposição 1 : O controle orçamentário é utilizado na ISS como um instrumento para o exercício de poder.

Proposição confirmada, pois observamos um grande ênfase ao orçamento, devido ao acompanhamento dos gestores em relação a importância em atingir as metas orçamentárias, com reuniões frequentes entre subordinados e superiores sobre os assuntos relacionados ao orçamento, observamos também que apesar das revisões, o controle orçamentário apresenta-se pouco tolerante em relação a variações orçamentárias. Segundo Merchant e Van der Stede (2007) o controle gerencial é o sistema de gestão que tem como função induzir os indivíduos para que eles atuem de forma consoante com os objetivos da organização. Como processo desse sistema de gestão, o orçamento tem como objetivo definir metas coerentes com os objetivos globais da empresa, implementar a estratégia e estabelecer os padrões de desempenho esperados. A transferência do poder e capacidade de decisão para a alta administração certamente pode oferecer resultados positivos para organização uma vez que simplifica, agiliza e proporciona uma melhor adaptabilidade no processo decisório. Dessa forma podemos concluir que o controle orçamentário é utilizado como instrumento para o exercício de poder.

Proposição 2 : As três formas de exercício de poder tipificadas por Galbraith (1986) a saber: poder condigno, poder compensatório e poder condicionado coexistem no controle orçamentário da ISS.

Proposição confirmada, conforme observamos através da análise fatorial, através das entrevistas, da observação direta o controle orçamentário é utilizado como instrumento de poder na ISS através dos três instrumentos de poder tipificados por Galbraith: poder compensatório, poder condicionado e poder condigno. Tentamos traduzir os três principais fatores encontrados correlacionando com as três fontes de poder propostas nesse estudo, verificamos o primeiro fator, chamado de Fator Condicionado como sendo o de maior importância na análise, o fator compensatório como segundo fator e por fim o poder condigno como sendo o terceiro fator de importância na análise.

Proposição 3 : O poder compensatório é a forma de poder que predomina no controle orçamentário da ISS.

Proposição não confirmada, observamos através do tratamento estatístico, através da entrevistas e da observação direta que o controle orçamentário é utilizado como um instrumento de poder onde o poder compensatório tem um grande impacto na empresa, porém não é a forma de poder predominante na organização, ficando em segundo lugar no grau de importância, em relação a carga dos fatores e com um fator de explicação de 19 %. O poder condicionado é a forma de poder que predomina no controle orçamentário da ISS.

Desta forma os principais pontos encontrados na pesquisa são:

- Observou-se uma grande ênfase ao orçamento, principalmente devido ao acompanhamento dos gestores em relação a importância em atingir as metas orçamentárias, verificamos reuniões frequentes entre subordinados e superiores sobre os assuntos do orçamento.
- Observou-se duas revisões do orçamento ao longo do ano pela empresa, apesar das revisões, o controle orçamentário apresenta-se pouco tolerante com relação as variações em relação às metas;
- O reconhecimento profissional é considerado como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentaria.
- Quando o orçamento é utilizado como instrumento de desempenho as pessoas preocupam-se mais com meta orçamentária.
- A gratificação financeira é um fator importante controle orçamentário.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o uso do orçamento como instrumento de exercício de poder e identificar, dentro da tipologia proposta por Galbraith (1986) como as formas de poder são utilizadas no controle orçamentário na empresa ISS TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA.

O método de pesquisa utilizado foi o de estudo de caso, operacionalizado através do envio de questionário composto por questões de autoavaliação sobre o controle orçamentário e as fontes de poder, entrevistas com cinco gestores da empresa ligados ao orçamento e também através da observação direta feita pelo pesquisador. A amostragem do questionário não foi probabilística, obteve um retorno de 90% dos questionários enviados, com 45 questionários respondidos. Em geral, os respondentes são gestores, supervisores e analistas das áreas comercial, controladoria, financeiro e contabilidade todos com algum envolvimento em relação ao orçamento.

A escolha da técnica de Análise Fatorial, atrelada a entrevistas e a observação direta foi satisfatória, por que a análise fatorial transformou as variáveis em fatores, tornando os dados mais gerenciáveis, ou seja, simplificou o entendimento dos dados.

Verificou-se que, de uma forma geral, a empresa aplica uma grande ênfase ao orçamento, principalmente devido ao acompanhamento dos gestores em relação a importância em atingir as metas orçamentárias, com reuniões frequentes entre subordinados e superiores sobre os assuntos relacionados ao orçamento.

O trabalho pôde confirmar a posição de que o controle orçamentário realmente é um instrumento de poder, atrelado as fontes de poder proposta por Galbraith (1986). Verificamos que as três fontes de poder propostas neste pesquisa encontram-se presente na ISS, onde o poder condicionado representa 41% da variância explicada o poder compensatório representa 19% da variância total explicada o poder condigno representa 7% da variância total explicada.

Observou-se ainda que existem alguns pontos de conflito entre os resultados da observação direta e o resultado da análise fatorial, verificamos que o poder compensatório é predominante na observação direta, onde verificamos uma grande preocupação dos gestores com a meta orçamentária atrelada a remuneração variável. Já na análise fatorial observamos que o poder predominante é o poder condicionado.

Quanto á prática empresarial, a presente pesquisa demonstra que este estudo é de grande importância para a empresa estudada, visto que, em um ambiente de constantes mudanças no qual vivemos e com a escassez de recursos a definição prévia dos gastos se torna necessária para melhor aplicação dos recursos. Definir onde e como os investimentos serão realizados, facilita o direcionamento às atividades realmente importantes. Sendo assim, este trabalho identificou as fontes de poder relevantes na organização, como essas fontes de poder são utilizadas no dia a dia do controle orçamentário e como elas podem ser melhor utilizadas no controle orçamentário da empresa estudada para que se possa ter um resultado mais eficiente em relação as metas do orçamento.

Diante do método de Estudo de Caso único e dos resultados encontrados nesta pesquisa, é importante levar em consideração algumas limitações, como a utilização de amostragem não probabilística que não permite a generalização dos resultados encontrados.

Com relação a sugestão para futuras pesquisas sugere-se que sejam realizados mais estudos atrelando o controle orçamentário ao tema poder, visto que observamos um número muito pequeno de pesquisas realizadas em empresas nacionais atrelando as fontes de poder ao orçamento, para que se possa ter um maior embasamento sobre o tema.

REFERENCIAS

ABERNETHY. M. A, BROWNELL P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 24, Issue 3, Pages 189-204, April 1999.

ABERNETHY. M. A, VAGNONI E. Power, organization design and managerial behavior. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 29, Issues 3-4, Pages 207-225, April-May 2004.

ARANHA, Francisco; ZAMBALDI, Felipe. **Análise Fatorial em administração**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002

AGUIAR A. B. RESENDE . RACE E. S. U. FREZATTI F. **Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto**. XXXIII. Encontro da ANAPAD. – Curitiba - PR (2009).

AGUIAR A. B. RESENDE A. J. FREZATTI F. **Análise conceitual do relacionamento entre a prática de contabilidade e o poder disciplinar a luz de Foucault e de Mintzberg**. Congresso ANPCONT – Associação Nacional de programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Gramado, RS. (2007).

ATKINSON. A. A, BANKER D. R. KAPLAN R.S, YOUNG S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.

ABREU, A. F. **Sistemas de informações gerenciais: uma abordagem orientada aos negócios**. Florianópolis, 2000.

BARBOSA R.V.N.; SANTOS R.P. **Contabilidade Gerencial, Ciclo de Vida e Poder: A luz da biopolítica de Foucault**. XXXIII. Encontro da Anpad. São Paulo 2009.

BLASCHEK, José Roberto; LOPES, Hilton de Araújo. **Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?** CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005, Florianópolis, Santa Catarina. *Anais...* Florianópolis, Santa Catarina, 2005.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p. 127-168, 2003.

COHEN, David. **Metas: dá para chegar lá?** Revista Exame. São Paulo; n.775, 11 set. 2002.

COVALESKI, Mark A, EVANS, John H, LUFT, Joan L.(2003). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration, **Management accounting research**, Vol. 5, pp. 3-49 2003.

COVALESKI, Mark A, DIRSMITN W. The budgetary process of power and politics. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 11, Issue 3, 1986, Pages 193-214

CORDEIRO FILHO, José Bernardo. **Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007.

FIONA, W. **Organization Behaviour**. Oxford, University Press, 1999.

FLEURY M.T. L; FICHER R.S. **Cultura e poder nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZATTI. Fabio. **Orçamento empresarial planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Relationship between management accounting attributes and user satisfaction. **Journal of Accounting-Business & Research**. v. 13, p. 1-24, 2006.

FREZATTI, F. **Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study**. Brazilian Administrative Review, Curitiba, v. 2, n.1, p.73-87, jan.-jun., 2005.

FREZATTI. F; ROCHA W; NACISMENTO A. R; JUNQUEIRA E. **Controle Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. **Working Paper**, SSRN. 2006.

FERNANDES, Rogério Mário. **Orçamento empresarial: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador**. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir: história da violência nas prisões**. 10ª Ed. Petrópolis: Vozes, 1993.

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1981.

FOUCAULT, Michel. **O sujeito e o poder**. In: RABINOW, P.; DREYFUSS, H. Michel Foucault: uma trajetória filosófica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995.

FLAMHOLTZ, E. Organizational control systems as a managerial tool. **Califórnia Management Review**, v. 22, n. 2, p. 50-9, 1979

GALBRAITH, J.K **Anatomia do Poder**, São Paulo, Pioneira, 1986.

GIROUX G. A, MAYPER A G, Richard L. Daft. Organization size, budget cycle, and budget related influence in city governments: An empirical study. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 11, Issue 6, Pages 499-519, 1986.

GONCALVES, M. **Rigidez do controle orçamentário a luz da Teoria da Contingência**. Dissertação de Mestrado, MACKENZIE, 2009.

GOMES, J. S. **Controle gerencial na era da globalização**. Relatório COPPEAD nº 317. Nov.1997.

GOMES, J. S.; SALAS, Joan M. Amat Salas: **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR, J.F.; TATHAM, R.L.; ANDERSON, R.E.; BLACK, W.C; trad. Adonai Schlup Sant'Anna e Anselmo Chaves Neto. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 5ª ed., 2005. 593 p.

HANSEN. Stephen C; STEDE, Wim A. Van der. Multiple Facets of budgeting: an exploratory analysis, **Management Accounting Research**, Vol. 15, 2004.

HANSEN. Stephen C; STEDE, Wim A. Van der; OTLEY, D . T. Practice Development in budgeting: An Overview and Research Perspective. **Management Accounting Research**, Vol. 15, 2003. P 95-116.

HILL, M. M.; HILL A. **Investigação por questionário**. São Paulo, Editora Sílabo, Lisboa 2008.

HOPWOOD, Anthony, An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, **Journal of Accounting Research**, Vol. 10, pp. 156-182, 1972.

SARDINHA J.C; ALMEIDA J.M.BL; DINO A L.M; FERREURA W.L. **Orçamento e Controle**. São Paulo, FGV editora 2008.

LUNKES, João Rogério. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LYNNE.M.M; PFEFFER .J. Power and the design and implementation of accounting and control systems. Accounting, **Organizations and Society**, Volume 8, Issues 2-3, Pages 205-218, 1983.

LEITE, Rita Mara. **Orçamento empresarial: um estudo exploratório em indústria do Estado do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - UFPR ,Curitiba, 2008.

MACHADO, Roberto. **Por uma genealogia do poder**. In: FOCAULT, Michel. *Microfísica do poder*. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1981.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Editora Bookman, Porto Alegre, 2001

MATIAS, Pereira José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas. 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MINGOTI, S.A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: Uma abordagem aplicada**. Sueli Aparecida Mingoti. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2005. 297 p.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**. v. LVI, n. 4, p. 813-829, 1981.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. **Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes**. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 12., 2006, Bauru, SP, *Anais...* São Paulo: UNESP, 2006.

KAPLAN, R. S. Development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, n.5, p.247-260, 1994.

KRAUSZ, R. **Compartilhando o Poder nas Organizações**. São Paulo: Nobel, 1991.

OTLEY, D. T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 289-299, 1994.

OTLEY, D . T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, 16(1),122-149, 1978.

OTLEY, D. T, BERRY A. J. Control, organisation and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 5, Issue 2, 1980, Pages 231-244.

OTLEY, D. T, POLLANEN R. M. Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 25, Issues 4-5, May 2000, Pages 483-496.

OYADOMARI, José Carlos; MENDONÇA NETO, Octávio R. de; CARDOSO, Ricardo Lopes; BIDO, Diógenes de Souza. **Efeitos do uso do sistema de controle gerencial no desempenho**. In: CONGRESSO USP, 2009, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: < www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/160.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2010.

OUCHI, W. G. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**. v. 25, n. 9, p. 833-848, 1979.

MENDONCA NETO. O. R.; RICCIO. E. L. CARDOSO R. L.; SAKATA, M. C. G. **A Contabilidade a Serviço do Nazismo: Uma análise da utilização da Contabilidade como instrumento de Exercício de Poder**. R. Cont. UFBA, Salvador - BA 2008.

PADOVEZE, L. LUIS. **Planejamento Orçamentário**. São Paulo: Thompson. 2005.

PAGÈS, Max. **O Poder das Organizações**, São Paulo, Atlas, 1987.

PFLAEGING, Niels. **Beyond Budgeting no Brasil**. Disponível em: <<http://www.nielspflaging.com/bbbrasil1.html>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

TELÓ, Admir Roque. **Desempenho organizacional: planejamento financeiro em empresas familiares**. *Rev. FAE*, Curitiba, v.4, n.1, p.17-26, jan./abr. 2001.

RICCIO, E. L.; MENDONCA NETO, O. R.; SAKATA M. C. G. (2005) **A inserção de Michel Foucault na contabilidade movimentos de terias em campos interdisciplinares**. Congresso USP de controladoria e contabilidade, 5ª São Paulo.

SCOTT. W.R. **Organization: Rational, Natural and open Systems** Englewood Clifis. New Jersey: 1992.

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

SILVA, A. C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. Dissertação de Mestrado, USP, 2004

VAN DER STEDE, W. A. The Relationship between Two Consequences of Budget

Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000.

VAN DER STEDE, W. A. Measuring tight budgetary control. **Management Accounting Research**, v. 12, 119–137, 2001.

VERGARA S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003

WELSCH Glenn. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle do lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WELSCH, Glen A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Apêndice 1 – Carta de Apresentação

Prezado (a) Senhor (a):

O presente questionário é parte de um projeto de dissertação do Programa de Mestrado em Controladoria Empresarial do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre. As informações aqui contidas são de caráter estritamente confidencial, estando vedada à divulgação ou acesso aos dados individuais da fonte informante. O objetivo da pesquisa é entender o controle orçamentário, levando-se em consideração seu contexto organizacional.

Os resultados de minha Dissertação de Mestrado serão relevantes para o avanço da Contabilidade Gerencial no Brasil e conto com sua ajuda, a qual agradeço antecipadamente, para disponibilizar um pouco de seu tempo.

Atenciosamente

Adriana Áurea Santiago Beltrão

Mestranda em Controladoria Empresarial

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Fones: (11) 9999-8313

Email: adrianasantigobeltrao@bol.com.br

Orientador: Prof. Dr. Octávio Ribeiro de Mendonça Neto

Apêndice 2 – Roteiro de Entrevista**Entrevistado:** _____ **Área:** _____

1. Existe uma cobrança do seu superior imediato sobre a necessidade de atingir metas orçamentárias?
2. O processo de elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração?
3. Seu superior não está apenas interessado no cumprimento do orçamento, mas também analisa como você está em relação a cada linha do orçamento?
4. Seu chefe exerce influência no planejamento das metas orçamentárias de sua gestão?
5. As diferenças entre o orçado e executado são levadas em conta com muita rigidez pelos gestores da empresa?
6. Você considera a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária?
7. Você realiza ligações entre as metas orçadas e o sistema de remuneração?
8. Você considera o reconhecimento profissional como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária?
9. Você considera a estabilidade no emprego como um fator importante para se atingir a meta orçamentária?
10. Você é requisitado a reportar ações tomadas para corrigir as causas de variações do orçamento?
11. Usualmente há reuniões de equipe envolvendo seu superior, e seus subordinados para discutir e resolver variações do orçamento?
12. Quando o orçamento é usado como instrumento de desempenho as pessoas envolvidas preocupam-se com a mais com a meta orçamentária?
13. As metas orçamentárias são atualizadas regularmente (mensalmente, trimestralmente, etc..)?
14. Durante a revisão do orçamento todas as contas custo e despesas são revisadas?
15. No período de elaboração orçamentária você realiza explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores?
16. Gostaria de fazer mais algum comentário sobre o processo orçamentário?

Apêndice 3 – Questionário

Questionário

As informações aqui contidas são de caráter estritamente confidencial, estando vedada à divulgação ou acesso aos dados individuais da fonte informante e da empresa estudada.

Você participa ou contribui para a elaboração das metas orçamentárias inerentes as suas atividades?

() Sim. () Não.

Bloco I – Informações Gerais

Dados do entrevistado:

Função Atual:

- a) Diretor
- b) Superintendente
- c) Gerente
- d) Supervisor
- e) Analista

Área Funcional:

- a) Shared Services
- b) Controladoria ou Contabilidade
- c) Comercial
- d) Operações
- e) Unidade de Negócio

Tempo de empresa:

- a) 1 ano
- b) 2 anos
- c) 3 anos
- d) 4 anos
- e) acima de 5 anos

Tempo na função atual:

- a) 1 ano
- b) 2 anos
- c) 3 anos
- d) 4 anos
- e) acima de 5 anos

Para as afirmações a seguir, assinale seu grau de concordância, atribuindo uma nota na escala de 1 (Discordo Totalmente) e 7 (Concordo totalmente).

Bloco II – Fontes de Poder

1. Eu sou constantemente lembrado pelos meus superiores da necessidade de atingir metas orçamentárias	1	2	3	4	5	6	7
2. O processo de elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração.	1	2	3	4	5	6	7
3. Meus superiores não estão apenas interessados no cumprimento do orçamento, mas também analisam quão bem estou em cada linha	1	2	3	4	5	6	7
4. Meu chefe exerce influência no planejamento das metas orçamentárias de minha gestão.	1	2	3	4	5	6	7
5. As diferenças entre o orçado e executado são levadas em conta com muita rigidez pelos gestores	1	2	3	4	5	6	7
6. Considero a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.	1	2	3	4	5	6	7
7. Realizo ligações entre as metas orçadas e o sistema de remuneração.	1	2	3	4	5	6	7
8. Considero o reconhecimento profissional como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária.	1	2	3	4	5	6	7
9. Considero a estabilidade como um fator importante para se atingir a meta orçamentária.	1	2	3	4	5	6	7
10. Quando o orçamento é usado como instrumento de desempenho as pessoas envolvidas preocupam-se com a mais com a meta orçamentária	1	2	3	4	5	6	7
11. Sou requisitado a reportar ações para corrigir variações do orçamento	1	2	3	4	5	6	7
12. A preocupação com a meta orçamentária representa fidelidade a realidade econômica da empresa	1	2	3	4	5	6	7
13. Discuto freqüentemente as variações orçamentárias com meus superiores	1	2	3	4	5	6	7
14. Meus superiores se importam muito com variações em relação ao planejado.	1	2	3	4	5	6	7
15. Usualmente há reuniões de equipe envolvendo meu superior, eu e meus subordinados para discutir e resolver variações do orçamento	1	2	3	4	5	6	7
16. As metas orçamentárias são atualizadas regularmente (mensalmente, trimestralmente, etc.)?	1	2	3	4	5	6	7
17. Durante a revisão do orçamento todas as contas custo e despesas são revisadas?	1	2	3	4	5	6	7
18. No período de elaboração orçamentária você realiza explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores?	1	2	3	4	5	6	7

Perguntas	Controller	Controller	Gerente Vendas	Supervisor financeiro	Superintendente Regional EHS.
1. Existe uma cobrança do seu superior imediato sobre a necessidade de atingir metas orçamentárias?	Existe, mensalmente temos reuniões comparando o fechamento mensal com o orçamento. Temos reuniões com a Diretoria da unidade e todos os números são comparados com o orçamento anual.	Existe, temos relatórios frequentes para Matriz comparando o orçamento versus o realizado.	Existe, principalmente quando estamos ultrapassando o orçamento.	Sim, de fato a cobrança existe.	Sim, periodicamente eu envio o status dos meus centros de custo para o meu superior imediato na Franca.
2. O processo de elaboração do orçamento cabe aos setores da empresa, após consolidado é enviado para aprovação pela alta administração?	Sim, o orçamento é enviado para a chefia imediata Regional e a aprovação é feita em nível global com as revisões verificadas globalmente.	Sim, a controladoria monta o orçamento que é aprovado pela Diretoria local e depois pela Matriz.	Sim, existe interferência da Matriz e da Diretoria para aprovação do orçamento.	Sim, existe interferência da Diretoria para aprovação do orçamento.	Sim, para as áreas de Shared Services, após elaboração pelas respectivas áreas é feita uma apresentação do orçamento para aprovação da diretoria.
3. Seu superior não está apenas interessado no cumprimento do orçamento, mas também analisa como você está em relação a cada linha do orçamento?	Sim, essa análise, aprovação é feita de forma global, regional e local onde é analisado todas as linhas do orçamento, tudo visto muito no detalhe.	Sim, é analisado todas as linhas no detalhe.	Sim, é analisado todas as despesas com viagens, reembolsos, sendo necessário ficar 3% da meta para ter direito ao bônus.	Sim, porém a preocupação maior é com a meta orçamentária.	Apenas discutimos as linhas que apresentam problemas.

4. Seu chefe exerce influência no planejamento das metas orçamentárias de sua gestão?	Não existe uma imposição, inicialmente é feito um draft com as comparações e tendências verificando se esta dentro da expectativas de crescimento porém existe, imposições top down com solicitações de redução.	Sim, pois todas as despesas são validadas e aprovadas pela Diretoria.	Sim, sempre comparando com o orçamento do ano anterior, verificando se é justificável podendo ser aprovado ou não.	Sim, exerce principalmente com linhas de salário e treinamento.	Sim, ele participa dando suporte quando necessário.
5. As diferenças entre o orçado e executado são levadas em conta com muita rigidez pelos gestores da empresa?	Sim, hoje estamos fazendo planos de ações porém existe uma flexibilidade entre as linhas. Algumas linhas são obrigadas as bater com o orçamento não pode estourar linha pessoal sendo proibido contratar headcount mesmo que esteja no orçamento.	Sim, os gestores precisam fazer análises mensalmente das despesas realizadas e elaborar planos de ação caso tenha alguma variação significativa.	Sim, mensalmente recebemos da controladoria as despesas reais, levando-se em consideração que o bônus do gestor está atrelado as despesas da área.	Sim, o controle existe onde recebemos da controladoria um relatório com as despesas versus o orçamento.	Sim, especialmente se os gastos se os gastos estiverem acima do orçado.
6. Você considera a gratificação financeira como um fator importante para o cumprimento da meta	Sim, é bastante importante inclusive o meu bônus está atrelado ao cumprimento da meta.	Não considero, acredito que por ser funcionaria da empresa tenho obrigação de me preocupar com os objetivos da empresa	Concerteza, o bônus é um incentivo a mais para cumprir as metas, porém não significa dizer que	E um fator importantíssimo, mas não é o único, a motivação e planos de carreira também são	Acredito que a correta gestão financeira deva fazer parte da avaliação de desempenho bem como outros itens.

orçamentária?		não sendo necessário uma bonificação extra.	se não tivesse o bônus também haveria a preocupação para se atingir as metas.	muito importantes.	
7. Você realiza ligações entre as metas orçadas e o sistema de remuneração?	Não, não deixo de tomar uma ação por conta da meta. Acaba não sendo o principal ponto, talvez se fosse mais claro e objetivo levaria mais em consideração.	Acredito que sim, se é cumprido o objetivo da empresa a possibilidade de ser reconhecido é muito maior.	Sim, acabamos fazendo todos os números uma correlação as metas inclusive por linha de produto.	Sim, pois existe uma ligação entre o bônus e a meta orçamentária.	Somente quando esta incluído no sistema de avaliação de todas as maneiras, busco sempre atender ao orçado.
8. Você considera o reconhecimento profissional como um fator importante para o cumprimento da meta orçamentária?	Sim, acredito que seja uma consequência do seu plano de trabalho.	Sim, acredito que isso aconteça, se existe um reconhecimento concerteza vou ter um rigor maior com os controles.	Não, se você atinge as metas você pode ser reconhecido.	Sim, pois o financeiro também é um fator motivador.	Sim, toda iniciativa que reduza custo e agregue valor para empresa deveria ser reconhecida.
9. Você considera a estabilidade no emprego como um fator importante para se atingir a	Sem dúvida, eu acho que o cumprimento do orçamento é um dos principais ponto para a empresa prosperar a longo prazo,	Sim, concerteza a estabilidade faz com que o funcionário se preocupe com os resultados futuros.	Sim, se o funcionário está inseguro com o emprego, por que haveria preocupação com	Sim, pois a segurança deixa o funcionário livre para trabalhar e estimula você a investir na sua	Sim, a meta orçamentária deve ser um dos fatores levados em conta na avaliação de desempenho mas não deveria ser o

meta orçamentária?	infelizmente isso não acontece na empresa.		os objetivos da empresa.	carreira.	único.
10. Você é requisitado a reportar ações tomadas para corrigir as causas de variações do orçamento?	Sim, de uma forma inclusive periódica, os principais indicadores são sempre revistos no detalhe, mensalmente, trimestralmente com as ações claras.	Sim, temos alguns planos de ação que temos que reportar para a Matriz.	Sim, por exemplo, justificando os estouros fazendo plano de ação para cada linha do orçamento, para diminuir os gastos, as despesas.	Sim, porém temos um controle antecipado para evitarmos uma situação como esta.	Sim, porém apenas quando existem desvios.
11. Usualmente há reuniões de equipe envolvendo seu superior, e seus subordinados para discutir e resolver variações do orçamento?	Sim, mensalmente existem reuniões com o Diretor da unidade, com as análises e ações e também reuniões diretamente com a equipe, no intuito de corrigir e minimizar as variações.	Sim, as reuniões são essenciais para o acompanhamento do orçamento, visando redução nas despesas e melhorias no processo.	Sim, existem reuniões semanais para discutir tudo, budget, previsões de gastos não orçados. Nessas reuniões fazemos um plano trimestral para novos pedidos de vendas e despesas.	Sim, recebemos o follow-up do budget versus realizado e faço as análises com o intuito de evitar grandes variações, o maior foco é o controle mensal.	Sim, temos reuniões com a controladoria para justificar as variações quando existem.
12. Quando o orçamento é usado como instrumento de desempenho as pessoas envolvidas preocupam-se com a mais com a meta orçamentária?	Sem dúvida, porém é uma faca de dois gumes as pessoas precisam sentir que serão beneficiadas com o atingimento da meta orçamentária, que as metas são objetivas .	Infelizmente sim, porém acredito que as metas orçamentárias deveriam ser acompanhadas independentemente da avaliação desempenho.	Sim, sempre você se preocupa mais quando existe uma avaliação.	Acredito que sim, pois acaba sendo atualizada em função dos resultados obtidos.	Acredito que sim, conforme mencionado anteriormente, sempre tento atingir o valor orçado.

13. As metas orçamentárias são atualizadas regularmente (mensalmente, trimestralmente, etc..)?	Sim, duas vezes por ano.	Sim, duas vezes por ano.	Existe uma revisão semestral para os pedidos de compras. Existe também para as despesas sempre no intuito de redução.	Sim, são semestrais em março e em setembro.	Sim, quando são realizados os forecasts.
14. Durante a revisão do orçamento todas as contas custo e despesas são revisadas?	Sim, a revisão é feita no detalhe.	Sim, todas são revisadas porém nem todas sofrem alterações.	Sim, porém quando tem revisões é sempre para reduzir e sempre uma redução imposta.	Sim, todas as contas tanto de custos despesas e investimentos.	Sim, somente as que necessitam de ajustes.
15. No período de elaboração orçamentária você realiza explicações sobre as variações das metas propostas em relação a períodos anteriores?	Sim, a base sempre e o período anterior, mais as considerações das tendências de mercado.	Sim, em relação a período anterior tanto real como o orçamento de anos anteriores.	Sim, sempre compara-se com ano anterior verificando-se cada linha caso tenha alguma sobra no orçamento é feito uma redução na meta nunca podemos ultrapassar % definido no orçamento.	Sim, pois temos que defender os números e também explicar as necessidades para o próximo período.	Sim, isso é importante para justificar aumentos e reduções.
16. Gostaria de fazer mais algum comentário sobre o processo orçamentário?	Acredito, que todos os níveis e áreas são envolvidos no orçamento e isso tem um embasamento para	Os cortes no orçamento deveriam ser embasados e acompanhados de melhorias no processo	Sim, poderíamos participar mais do orçamento, e que as decisões fossem mais em conjunto e	Minha sugestão é que fosse analisado melhor as solicitações de redução de custos, principalmente para	Durante a elaboração do orçamento, sempre se busca fazer a melhor estimativa, previsão de despesas para o ano

	<p>justificar as variações fazendo o orçamento no detalhe com sustentação na hora de defender o orçamento para a diretoria.</p>	<p>para que se tornem metas realizáveis.</p>	<p>não impostas.</p>	<p>empresas que estão crescendo. A estrutura de uma empresa é muito importante para um crescimento planejado e sustentado.</p>	<p>seguinte. Dessa forma quando surgem medidas drásticas durante o ano tal como uma redução de 30% onde esse tipo de medida terá um impacto direto. Dessa forma esse impacto deveriam ser analisados de uma forma abrangente (qualidade, segurança, satisfação do cliente) e não somente sob o aspecto financeiro.</p>
--	---	--	----------------------	--	---