

Análise da Assertividade Orçamentária dos Resultados Gerencial e Financeiro de uma Multinacional Brasileira

CRISTIAN ABIB DE MORAES

Universidade Federal de Minas Gerais

ROSIMEIRE PIMENTEL GONZAGA

Universidade Federal de Minas Gerais

Resumo

O orçamento é um dos tópicos mais pesquisados da contabilidade gerencial, pois é utilizado para vários propósitos, sobretudo no planejamento e coordenação de atividades organizacionais, visto que é um instrumento que conecta a estratégia às questões táticas. Porém, ele é passível de problemas em relação, principalmente, à sua assertividade. Nessa linha, foi utilizado na presente pesquisa técnicas quantitativas para análise de execução orçamentária de 290 centros de responsabilidade, e qualitativas por meio de análise de conteúdo de entrevistas com gestores-chave e observação participante para verificar quais elementos influenciam o nível de assertividade dos orçamentos, de uma organização multinacional brasileira. De acordo com a literatura referente a ferramenta orçamento, tanto os motivos comportamentais dos indivíduos, quanto operacionais relacionados ao planejamento e execução das atividades, prejudicam a assertividade do orçamento. A assertividade orçamentária foi levantada e classificada para evidenciar o comportamento do fenômeno em uma organização em um dado período. Observou-se que a falta de assertividade pode prejudicar a organização no desenvolver de sua estratégia, pois representa objetivos importantes que não foram atingidos. Segundo os entrevistados, os elementos que mais influenciaram o nível de assertividade do orçamento no período analisado são a falta de qualidade dos planos orçamentários operacionais, a utilização do orçamento como instrumento de formalização para a remuneração variável, a morosidade das decisões no combate efetivo dos desvios e o ambiente externo, devido à crise instaurada em 2015. A pesquisa fornece apoio para a construção de modelos matemáticos com as variáveis e contextos observados e, portanto, auxilia a verificação das relações de dependência em relação aos desvios orçamentários em outras organizações.

Palavras chave: Orçamento, Assertividade, Desvio, Contabilidade Gerencial, Planejamento.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento segundo Covaleski, Evans, Luft e Shields (2006) desempenha um papel importante na coordenação de atividades, pois maximiza os incentivos e busca equilibrar os interesses dos proprietários e gestores da organização. Para Hansen, Otley e Stede (2003), dentre as vantagens que podem ser obtidas na utilização do orçamento destacam-se a possibilidade de tradução da estratégia em números e a unificação dos diferentes segmentos e áreas de uma organização no planejamento de desempenho.

Por meio de um estudo acerca da ferramenta orçamento, Frezatti, Aguiar e Rezende (2007) verificaram argumentos tanto para sua utilização quanto para a sua extinção, e considerando a existência de ligação hierárquica entre o planejamento estratégico e o orçamento, sua importância é constantemente destacada. Luft e Shields (2006) mencionam que através do orçamento podem ser definidas medidas de desempenho relacionadas à contabilidade de custos de uma organização.

Numa análise de adequação do constructo teórico relacionado às principais causas e tratamentos das reservas orçamentárias, Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010) evidenciaram que o estilo do sistema orçamentário influencia a criação de reservas e quando o sistema de remuneração da organização possui o orçamento como base, há uma tendência de aumento das reservas orçamentárias. Nesse sentido, os autores observaram na literatura que a existência de uma política de investigação dos desvios e melhores relacionamentos entre os pares diminui a propensão para a criação de reservas orçamentárias e contribui para a redução da assimetria informacional entre os gestores envolvidos no processo orçamentário, pensamento este compartilhado por Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2011).

Já segundo Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento e Oyadomari (2010), apesar de parecer simples, a transformação do plano estratégico em um plano orçamentário operacional apresenta dificuldades, pois não há algo indicado na literatura que possa ser aplicado à todas as organizações, pois cada uma apresenta diferentes participações dos gestores, formalizações e estruturas, sendo que estas questões afetam diretamente a utilização do orçamento, conforme previsto nas bases teóricas da teoria da contingência. Ainda de acordo com estes autores, se as diretrizes e premissas não forem transparentes para os gestores, o orçamento pode ter sua função de direcionamento dos objetivos comprometida e, como consequência, o desempenho da organização poderá ser prejudicado.

Ademais, pode ser observado na literatura orçamentária que problemas relacionados ao orçamento, como a sua falta de assertividade, podem ser provocados por diversos motivos, desde comportamentais até operacionais, que causam desvios tanto negativos quanto positivos em relação ao previsto nos orçamentos organizacionais.

Dentre os fatores comportamentais observados na literatura destacam-se a existência de assimetria informacional entre os gestores (Indjejikian e Matejka, 2006), imposição do orçamento (Fisher, Frederickson e Peffer, 2002), interesse dos gestores em demonstrar desempenho superior (Beuren e Wienhage, 2013), falta de confiabilidade e preocupação com a reputação (Webb, 2002), aversão ao risco (Baiman e Demski, 1980) e a atitude dos indivíduos frente às metas (Laufer, 1990).

Quanto aos fatores operacionais, foram identificados na literatura orçamentária a falta de controles e políticas de verificação eficazes dos desvios (Webb, 2002), elaboração de orçamentos imprecisos relacionados a alterações provocadas pelos clientes, especificações de projetos pouco aprofundadas e falta de rigor nas quantidades estimadas (Yang e Chen, 2015 e Ernest & Young, 2012), utilização de dados do passado para prever operações não repetitivas (Lev, 1969), porcentagem de execução dos projetos, experiência passada dos funcionários com as atividades, oferta de trabalho e a imprevisibilidade do clima (Laufer, 1990).

Nesse interim, na tentativa de compreender os problemas relacionados à questão orçamentária e dada à importância do instrumento como peça de apoio ao desenvolvimento do

planejamento estratégico, é relevante investigar questões ligadas à sua implementação, exequibilidade e, portanto, à sua assertividade em comparação com os resultados gerenciais e financeiros e os resultados orçados e efetivos. De acordo com Neitzke e Espejo (2015), um maior grau de assertividade é um dos elementos requeridos no processo de gestão e pode ser verificado em organizações que congregam esforços para ligar o estilo de uso do orçamento com suas definições de estratégicas. Contudo, torna-se necessário investigar quais os fatores descritos na literatura orçamentária, relacionados as questões comportamentais ou operacionais podem influenciar o nível de assertividade orçamentária das organizações.

Portanto, a presente pesquisa busca, por meio de um estudo de caso, averiguar como o nível de assertividade orçamentária de uma organização multinacional brasileira é influenciado por fatores comportamentais e operacionais, na opinião de gestores-chave.

Nesse sentido, o objetivo geral do trabalho é verificar quais fatores classificados enquanto comportamentais e operacionais influenciam o nível de assertividade orçamentária de uma organização multinacional brasileira de engenharia, na opinião de gestores-chave, observando-se tanto o resultado gerencial quanto o financeiro.

Para tanto, serão levantados os orçamentos dos centros de responsabilidade da organização referente ao ano de 2015, os resultados efetivos (gerenciais e financeiros) de cada centro de responsabilidade para o ano de 2015 e a apuração dos desvios em relação ao orçamento, mapeamento do processo orçamentário da organização, além da confrontação dos resultados encontrados por meio da análise das entrevistas e os desvios observados, para verificação dos contextos relacionados à literatura orçamentária.

Assim, espera-se com o presente trabalho contribuir com a literatura existente acerca da ferramenta orçamento ao identificar quais os principais fatores motivacionais e operacionais que podem influenciar a assertividade orçamentária. Espera-se ainda, realizar a confrontação das definições existentes relacionadas a assertividade orçamentária com as abordagens contextuais das observações reais, de modo a confirmar ou refutar os conceitos existentes na literatura. Desse modo, busca-se contribuir para a expansão do conhecimento a respeito de um tema tão importante para as organizações.

2. REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

2.1. Orçamento como instrumento de gestão

Orçamentos são preparados para um período específico e permitem aos gestores compararem seus resultados efetivos com os planejados para o período. As diferenças entre o resultado previsto e o real, denominadas de desvios, indicam as operações que não ocorreram como planejado e são parte de um sistema de monitoramento de resultados, representando indicadores de como as pessoas correspondem às suas responsabilidades, a eficácia dos sistemas de controle utilizados e ajudam no aprendizado das operações conforme mencionado por Atkinson *et al.* (2011).

Segundo Ferreira (2010), algo assertivo é aquilo que se mantém como verdade, que contém asserto, afirmativo, uma proposição categórica ou indiscutível, sendo a assertividade a qualidade do que é assertivo. Portanto, no contexto desta pesquisa, assertividade está relacionada com a capacidade de asserto do orçamento, com a capacidade de suas previsões traduzirem-se em realidade para a organização, segundo esperado pelas suas estratégias.

O orçamento, segundo Atkinson *et al.* (2011), apesar de ser uma ferramenta de planejamento, também serve como controle de comportamento dos membros de uma organização, fixando limites em relação ao que pode ser gasto dentro de determinada categoria, bem como provê os meios para comunicação das metas de curto prazo da empresa para direcionar os esforços dos seus funcionários, pensamento este corroborado por Daft (2014).

De acordo com Welsch (1996) o orçamento implica em previsões de receitas, custos/despesas, estoques, planejamento organizacional e para estabelecimento de metas. Contudo, Frezatti (2005) aponta em seu estudo algumas deficiências e limitações do orçamento tradicional, quando os objetivos dos indivíduos não estão alinhados aos objetivos das organizações, sendo eles: definição de metas muito altas ou muito baixas; superestimação dos custos ou subestimação das receitas; pseudoparticipação dos indivíduos da organização; foco excessivo na redução de custos e não na criação de valor; condução dos indivíduos a apresentarem comportamentos disfuncionais; encorajamento das pessoas apenas ao desempenho do orçamento; e revisão demorada.

Essas deficiências podem causar alguns comportamentos disfuncionais e segundo Beuren e Verhagem (2011), dentre esses comportamentos disfuncionais, desponta-se a folga orçamentária, que ocorre quando há superestimação dos custos/despesas ou subestimação de receitas, facilitando a execução dos objetivos orçamentários. Uma de suas causas pode ser o fato de quando o cumprimento de objetivos orçamentários é utilizado como base de avaliação para o estabelecimento da remuneração variável dos executivos. Krauter (2009) menciona que a remuneração variável é o montante recebido em razão do cumprimento de determinadas metas, muitas vezes fixadas na elaboração do orçamento.

Com a finalidade de compreender a relação entre atributos orçamentários, variáveis contingenciais e desempenho, Espejo e Frezatti (2008), desenvolveram um estudo estatístico por meio de equações estruturais utilizando-se de um questionário aplicado a 122 empresas paranaenses em 2007. Eles concluíram que as variáveis contingenciais e os atributos do sistema orçamentário influenciam o desempenho das empresas analisadas e atribuíram ao orçamento função relevante para o alcance dos objetivos organizacionais. Também verificaram que há maior relação significativa entre variáveis intra-organizacionais (estrutura, estratégia, tecnologia e porte) e o ambiente do que diretamente entre essas variáveis e os atributos do sistema orçamentário.

De acordo com Wu (2006), quando a alta direção da organização manifesta a devida importância e reconhece valor adequado do orçamento, é percebida uma redução da assimetria de suas informações que, conseqüentemente, resulta em orçamentos com menores folgas e, portanto, mais eficazes para a condução da organização rumo aos seus objetivos estratégicos.

Numa organização descentralizada, na esperança de trazer mais agilidade e qualidade nas decisões, Anthony e Govindarajan (2006) observaram que as unidades sob responsabilidades dos gestores de planejamento e controle são denominadas centros de responsabilidade. Seus desempenhos podem ser medidos tanto pela gestão cotidiana, quanto pelo resultado econômico e financeiro.

Neste ponto, Chenhall (2007) analisou evidências de que a participação na elaboração do orçamento tem sido associada a organizações descentralizadas e que organizações bem-sucedidas dependem de orçamentos formais, mas pode ser que em condições de incerteza esses orçamentos formais sejam sistematicamente combinados com comunicações abertas e flexíveis entre os gestores

2.2. Investigações sobre a assertividade orçamentária observadas na literatura

Indjejikian e Matejka (2006) pesquisaram como o controle gerencial pode afetar a folga organizacional, mensurada por meio das metas de desempenho dos gestores das unidades de negócios. Os referidos autores concluíram que a assimetria informacional entre os *controllers* da sede da organização e suas unidades de negócios descentralizadas, com autonomia nas tomadas de decisões, é positivamente associada à folga organizacional, sendo a mesma maior quando os *controllers* focalizam mais atividades de suporte, em detrimento das atividades de controle organizacional.

Beuren e Wienhage (2013) pontuaram que é necessário estabelecer formas de controle para a construção de uma gestão orçamentária eficaz e, dessa maneira, verificar se os objetivos serão atingidos, caso contrário o gestor não disporá de tempo hábil para tomar as medidas necessárias às correções. Beuren e Wienhage (2013), de modo semelhante à Onsi (1973), concluíram que um dos motivos para a existência de folgas orçamentárias decorrem dos interesses dos gestores em demonstrar desempenho superior em relação à meta orçamentária, mesmo que a organização não os remunere com base nos resultados alcançados.

Nessa linha, ao utilizarem uma amostra de 90 gestores de uma cooperativa que possui um plano de remuneração variável baseado no alcance das metas organizacionais, Beuren, Beck e Popki (2015) evidenciaram que o comportamento dos gerentes quanto à criação da folga orçamentária não se dá em função do desconhecimento ou conhecimento das preferências de seus assistentes sobre um orçamento honesto ou com folga, mas pela preferência do próprio do gestor. Segundo estes autores orçamentos honestos são aqueles elaborados de acordo com a veracidade das informações conhecidas, sem manipulação de valores. Os resultados encontrados sugerem maior preocupação dos gerentes com a impressão dos seus assistentes e revelaram um comportamento voltado aos interesses próprios dos gerentes na prática de criação de folga orçamentária.

Ainda, Webb (2002) concluiu que a pressão e a responsabilidade decorrente da existência de políticas de apuração dos desvios orçamentários em uma organização, leva a níveis mais baixos de folga, ao realizar um estudo experimental com 90 participantes inscritos em um programa de graduação em negócios que possuíam familiaridade com demonstrações financeiras e conceitos sobre orçamento. Webb (2002) comprovou que maior ênfase no orçamento foi associada à sua confiabilidade, pois mesmo havendo incentivos de curto prazo para a existência da folga, o potencial valor de possuir uma reputação em orçamento confiável leva a uma redução na criação de folgas orçamentárias.

Na investigação dos desvios, a política ótima de acordo com Baiman e Demski (1980) depende do quão avesso ao risco é o funcionário. Para os autores, quando os funcionários são mais avessos ao risco, o empresário maximizaria o lucro ao investigar desvios desfavoráveis e, caso seja verificada negligência, poderia ser prevista alguma penalização. Para os menos avessos ao risco, o empresário maximizaria o lucro ao investigar desvios favoráveis e, caso seja verificado esforço, poderia ser previsto uma recompensa. Portanto, a organização poderia adequar a investigação dos desvios de acordo com o tipo de funcionário. Segundo Covaleski *et al.* (2006), a investigação dos desvios proporciona valor ao aumentar as eficiências dos incentivos e pode reconciliar, simultaneamente, interesses de empresários e funcionários.

Em uma pesquisa realizada em Taiwan, Yang e Chen (2015) concluíram que as organizações em alguns casos não exercem bons controles de custos em projetos de construção, devido a orçamentos imprecisos, que provocam previsões de resultados pouco assertivas. Ao utilizarem como técnica para coleta de dados um questionário aplicado a três casos reais, Yang e Chen (2015) deduziram que as principais causas de orçamentos imprecisos são as alterações provocadas pelos clientes, as quantidades estimadas com falta de rigor e as especificações de projeto pouco claras. Esses resultados podem fornecer indícios de que é necessário a introdução de medidas mitigadoras destes problemas, antes e durante a execução dos projetos de engenharia.

Por sua vez, Lev (1969) já constatava que, na elaboração de orçamentos que possuem operações não repetitivas, os dados do passado geralmente não são suficientes para estimar com assertividade o volume e a estabilidade do universo dos parâmetros estatísticos dos desvios. Por essa razão, sugere que técnicas de controle de qualidade devem complementar a análise dos desvios de operações não repetitivas, utilizando-se de conceitos da tecnologia da informação.

Em um estudo experimental com 104 estudantes graduandos de contabilidade, Fisher, Frederickson e Peffer (2002) comprovaram que os orçamentos participativos continham mais folgas quando havia um acordo de negociação entre gestores e subordinados sob assimetria de informações, porém, evidenciaram que os acordos sob simetria de informações não proporcionam folgas. Os autores observaram ainda que quando o orçamento é visualizado como uma imposição, originado de uma negociação frustrada, proporciona menor satisfação e, conseqüentemente, menores compromissos com a execução orçamentária por parte dos subordinados. Portanto, o contexto do processo orçamentário deve levar em consideração tanto o nível de assimetria de informações, quanto a probabilidade dos acordos de negociação, uma vez que estas questões influenciam a assertividade da ferramenta.

Já Laufer (1990) investigou através de uma pesquisa quantitativa, o efeito de oito variáveis situacionais sobre a incerteza nos resultados planejados de construções, baseando-se nas variações do projeto e em medidas de homens/hora. As variáveis analisadas foram o número de subcontratados, o número de negócios, a rigidez dos objetivos, o percentual de conclusão de projeto, a experiência passada em construção, a previsibilidade do clima, a disponibilidade de mão de obra e as atitudes dos indivíduos em relação ao planejamento. O autor concluiu que a porcentagem de execução dos projetos e as experiências passadas em construção foram consideradas pela maioria dos participantes, mas que a oferta de trabalho, a previsibilidade do clima e a atitude dos indivíduos em relação ao planejamento são fortemente associadas à incerteza do planejamento numa construção.

Finalmente, segundo relatório da Ernst & Young (2012), baseado numa pesquisa quantitativa de âmbito global, que entrevistou 576 indivíduos e revisou cerca de 2.750 relatórios financeiros, 50% dos projetos ultrapassam o orçamento inicial, 58% são entregues com atraso, 42% apresentam algum tipo de defeito após completados, 30% a 40% dos custos são derivados de retrabalho e, em linhas gerais, 70% dos projetos não atingiram os objetivos originalmente esperados, concluindo que a maior parte dos grandes projetos de investimento não alcançam seus objetivos, são entregues com atraso e significativamente acima do orçamento. Foi identificado no estudo que as principais falhas na elaboração dos orçamentos dos projetos de engenharia são: detalhamento inadequado do escopo, alteração de escopo após aprovação, precificação incorreta de itens, falta de integração de áreas operacionais e técnicas, ausência de um sistema adequado de orçamentação e volatilidade das premissas utilizadas no orçamento.

3. METODOLOGIA

3.1. Classificação da pesquisa

A pesquisa foi delineada através de um estudo quali-quantitativo, pois de acordo com Marconi e Lakatos (2010) utilizou-se de técnicas tanto quantitativas quanto qualitativas na coleta e tratamento das informações. Segundo os objetivos pode ser classificada como descritiva, pois procurou observar, registrar, analisar, classificar e interpretar fatos do cotidiano sem que os pesquisadores os manipule.

Já em relação às estratégias, pode ser classificada como um estudo de caso, que conforme Martins e Theóphilo (2009), baseia-se em uma investigação empírica de fatos e fenômenos dentro do real contexto de uma organização, a partir da investigação profunda de um objeto delimitado.

3.2. Método de coleta de dados

A empresa objeto deste estudo é uma multinacional de engenharia sediada no Brasil, no estado de Minas Gerais, sendo que a mesma não será identificada por motivos de confidencialidade de seus negócios.

Uma parte dos dados foram coletados por meio de entrevistas realizadas no período compreendido de setembro a outubro de 2016, através de um questionário semi-estruturado, aplicado a quatro gestores da organização, sendo um de gestão de riscos, um de planejamento/controle, um de operação e um contábil. A escolha dos respondentes levou em consideração a geração de determinada representação das áreas responsáveis pela gestão de risco, fomento de diretrizes, elaboração, execução e acompanhamento do resultado orçamentário da organização, além de observação dos gestores-chaves, ou seja, gestores de importantes áreas funcionais no processo orçamentário. Todas as entrevistas ocorreram em uma sala específica, reservada, em horários agendados, com a apresentação sumária do estudo. As entrevistas foram gravadas, transcritas e transformadas em anotações de campo com a descrição das atividades orçamentárias da organização e os fatores que influenciam a assertividade desse processo.

A escolha destes gestores se baseou na busca pelo esclarecimento das práticas de gestão orçamentária da organização, uma vez que todos são profissionais com mais de 30 anos de idade, pós-graduados, possuem de 9 a 25 anos de trabalho na organização, acumulando, cada um, mais de 5 anos na função atual. É possível que essas características sugiram o perfil necessário para responder às questões da pesquisa, considerando especialmente a experiência acadêmica e profissional que esses indivíduos acumulam ao longo de suas carreiras.

Também foram coletados dados referentes à gestão orçamentária de 290 centros de responsabilidade da organização, sendo esses dados relacionados ao orçamento gerencial e financeiro, bem como a execução gerencial e financeira do ano de 2015. Essa diversificação amostral objetivou trazer maior confiabilidade aos resultados apresentados, uma vez que a escolha dos centros de responsabilidade específicos poderia ocasionar algum viés em função das características particulares de cada centro.

Foi utilizado ainda, no processo de coleta de dados, a técnica de observação participante revelada, uma vez que, um dos pesquisadores estava alocado fisicamente no contexto do estudo, na área financeira da organização. Para Martins e Theóphilo (2009), trabalhos dessa natureza são importantes pela riqueza, profundidade e singularidade das informações obtidas, mas há de se ponderar o risco da produção de um relatório cotidiano ou da contaminação da pesquisa pelo viés do envolvimento pessoal do observador, fatos que podem ser atenuados pela orientação ao referencial teórico.

3.3. Método de tratamento e análise dos dados

As informações numéricas dos centros de responsabilidade foram obtidas a partir da base de dados do exercício social do ano de 2015, disponibilizada pela organização. No presente estudo, os desvios foram apurados e classificados segundo o grau de assertividade dos resultados, receitas e custos/despesas, em relação aos valores subestimados ou superestimados em cada orçamento. A régua de classificação foi elaborada a partir de uma adaptação de *The Association for the Advancement of Cost Engineering - AACE* (2005), referendada pelos entrevistados, no intuito de destacar a variação da assertividade orçamentária na organização em várias faixas de desvios positivos e negativos, comparando-se, inclusive, por grupos de centros de responsabilidade que apresentam características semelhantes, neste trabalho apresentados como A, B, C, D, E, F, G e H.

Na análise quantitativa, a classificação de assertividade atribuída pela pesquisa buscou demonstrar quais centros de responsabilidade apresentaram maior e menor grau de assertividade, de forma a possibilitar a exploração das características dos seus processos orçamentários nas entrevistas com os gestores e investigar se os desvios foram proporcionados por motivos comportamentais ou operacionais. Dessa maneira o trabalho confronta práticas elucidadas pela literatura orçamentária com observações de um contexto real para análises das informações.

Os dados obtidos por meio das entrevistas foram sistematicamente organizados para verificar se a percepção dos gestores é compartilhada e se há assimetria em nuances do processo orçamentário entre os entrevistados, uma vez que, a assimetria entre os gestores proporciona orçamentos inadequados, seja por imprecisão ou por motivações particulares segundo Indjejikian e Matejka (2006) e Fisher, Frederickson e Peffer (2002), situação esta classificada como comportamental na pesquisa. As entrevistas proporcionaram reflexões que surgiram durante a observação dos fenômenos, inclusive relacionadas às questões teóricas e metodológicas, fatos que permitem o avanço na explicação e compreensão dos fenômenos orçamentários.

Na medida em que um dos pesquisadores executava as entrevistas, foram realizadas anotações de campo, baseadas na vivência organizacional e na observação dos fatos que complementavam a percepção da realidade, no intuito de assegurar a análise das informações relevantes para a pesquisa. Essas observações também foram sistematicamente organizadas, como se tais percepções fossem o resultado de mais um respondente da pesquisa, com a finalidade de suprir possíveis lacunas de forma a favorecer o conhecimento da realidade organizacional.

A técnica empregada para análise das entrevistas e da observação participante foi a análise de conteúdo que segundo Martins e Theóphilo (2009) é uma técnica de estudo da comunicação que busca inferências confiáveis de dados e informações a respeito de determinado contexto a partir de discursos escritos ou orais.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Análise dos dados orçamentários

Com base na verificação passada e na experiência dos gestores, Hansen e Mowen (2007) sugerem definição de limites de desvios para controle orçamentário, estipulados por padrões entre um limite superior e inferior, onde o desvio se torna aceitável. Tal situação é importante, pois alguns desvios podem ser provocados por fatores contingentes diversificados, sendo, portanto, necessário à fixação de um intervalo aceitável no controle do desempenho orçamentário.

Dos 290 centros de responsabilidade analisados, 214 centros não apresentavam receitas orçadas para o resultado gerencial e 188 tiveram a mesma situação para o resultado financeiro no período de 2015. Em relação ao custo, 90 centros não apresentavam orçamentos de custos gerenciais e 88 centros não apresentavam orçamento de desembolsos financeiros, apesar de apresentarem valores de execução nestas rubricas no período de 2015. Cabe mencionar que, dadas as diferenças existentes entre o regime de competência contábil (onde os resultados são reconhecidos na medida em que os fatos geradores acontecem) para o regime de caixa contábil (onde os resultados são reconhecidos quando há o recebimento ou pagamento) pode ser aceitável um negócio apresentar resultado gerencial diferente do financeiro em dado momento.

Portanto, apesar de incorrerem em resultados, 90 centros de responsabilidade não possuíam qualquer orçamento gerencial e 86 centros não possuíam qualquer orçamento financeiro, ou seja, cerca de 30% dos centros de responsabilidade não apresentavam orçamento para o ano de 2015 e foram eliminados da análise quantitativa. Tal situação demonstra uma limitação de uso da ferramenta na organização e situações que não ocorreram conforme planejado.

A classificação orçamentária “assertivo” visou estabelecer um limite para desvios aceitáveis, ou seja, aqueles que seriam toleráveis pela organização, uma vez que, segundo observado por Hansen e Mowen (2007), é pouco provável que os desvios sejam nulos. Em seguida, os centros de responsabilidade foram divididos em mais 6 classificações, sendo 3 de

desvios positivos (resultado executado maior que o orçado) e outras 3 de desvios negativos (resultado executado menor que o orçado) demonstradas na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 – Classificação orçamentária e relação com os desvios

Desvios orçamentários	Classificação orçamentária
Desvios menores que -101%	Nenhuma assertividade
Desvios de -51% a -100%	Pouca assertividade
Desvios de -16% a -50%	Média assertividade
Desvios de -15% a +15%	Assertivo
Desvios de +16% a +50%	Média assertividade com folga
Desvios de +51% a +100%	Pouca assertividade com folga
Desvios maiores que +101%	Nenhuma assertividade com folga

Fonte: Elaborado pelos autores.

Baseada na classificação adaptada da AACE, também foi elaborada a Figura 1 abaixo, que demonstra a distribuição da assertividade orçamentária pelos centros de responsabilidade diante dos desvios dos resultados gerencial e financeiro referente ao ano 2015. Os desvios foram apurados a partir da confrontação do resultado real menos o orçado, dividido pelo o orçado, portanto representa a variação do resultado real em relação ao orçado.

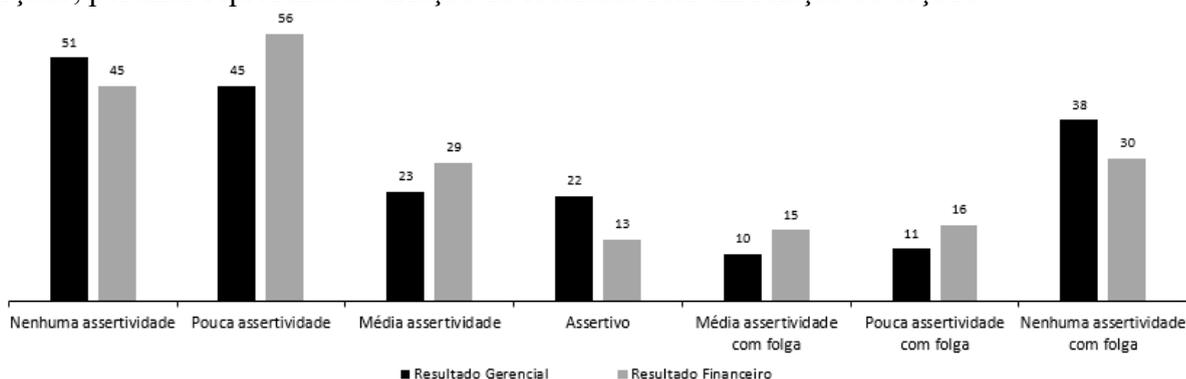


Figura 1 – Classificação orçamentária dos centros de responsabilidade por resultado

Em termos de execução global, ou seja, considerando-se a soma de todos os orçamentos para chegar-se ao orçamento total da organização, os desvios observados somente nos custos e despesas foram de -12% gerencial (regime de competência) e -18% financeiro (regime de caixa); e os desvios observados nas receitas foram de -11% para o gerencial e -32% para o financeiro. Essa situação demonstra valores de execução e desencaixe financeiro de custos e despesas orçamentárias próximas ao previsto, mas que não necessariamente são verificados nos recebimentos que apresentaram maior desvio global de -32%.

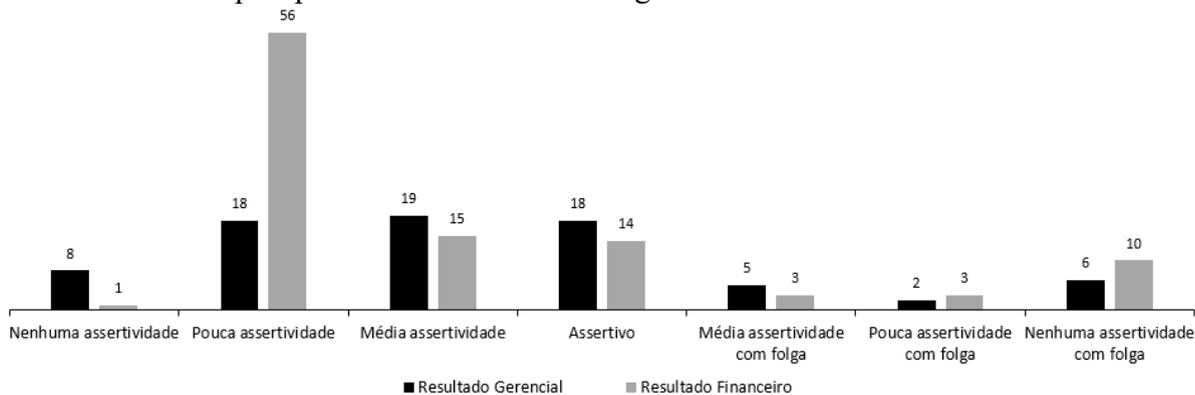


Figura 2 – Classificação orçamentária dos centros de responsabilidade por receita

Na análise da assertividade dos centros de responsabilidade considerando apenas a receita isoladamente, na Figura 2 acima, as quantidades dos desvios observados não foram tão extremas quanto os observados no resultado, exceto para os 56 centros de responsabilidade com pouca assertividade do orçamento financeiro. Já abaixo, na Figura 3, tem-se a mesma análise para dos centros de responsabilidade considerando apenas o custo isoladamente, onde é possível verificar uma quantidade maior de centros de responsabilidade com desvios tanto no resultado gerencial quanto no financeiro.

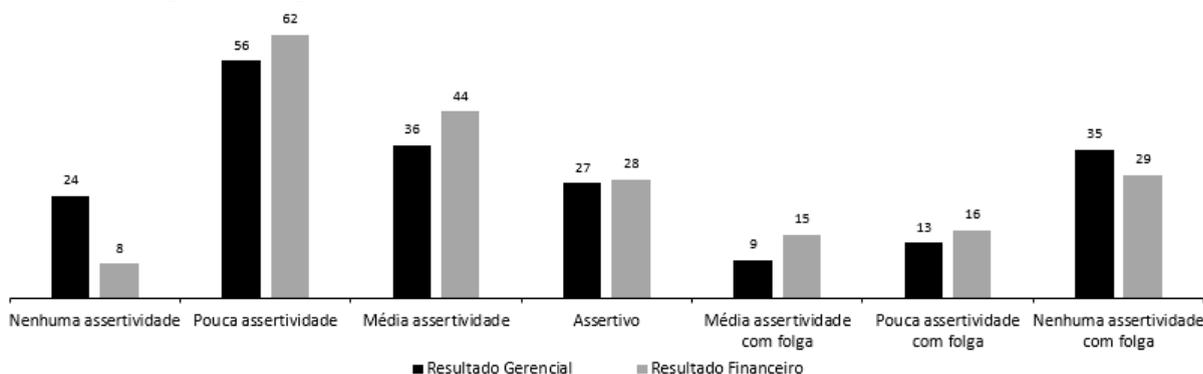


Figura 3 – Classificação orçamentária dos centros de responsabilidade por custo

Numa classificação por grupos de centros de responsabilidade, variando de A até H, categorizados de acordo com características contratuais determinadas pela própria organização, também foi possível observar que o comportamento da assertividade orçamentária observado para o ano de 2015 é uma situação compartilhada por todas as divisões da organização, sem guardar relação específica com as características dos centros de responsabilidade, ou dos contratos, uma vez que todas as divisões apresentam altos índices de desvios orçamentários dos resultados, conforme pode ser observado a seguir:

Tabela 2 – Classificação da assertividade orçamentária dos resultados por grupos de centro de responsabilidade determinados pela organização

Classificação orçamentária	Orçamento	A	B	C	D	F	G	H
Nenhuma assertividade	Gerencial	33,33%	16,44%	34,43%	26,32%	33,33%	-	20,00%
	Financeiro	6,67%	19,18%	36,07%	26,32%	13,33%	25,00%	-
Pouca assertividade	Gerencial	13,33%	27,40%	9,84%	36,84%	26,67%	25,00%	33,33%
	Financeiro	26,67%	28,77%	21,31%	36,84%	26,67%	25,00%	40,00%
Média assertividade	Gerencial	6,67%	12,33%	13,11%	5,26%	-	50,00%	13,33%
	Financeiro	13,33%	13,70%	14,75%	5,26%	6,67%	25,00%	33,33%
Assertivo	Gerencial	-	13,70%	9,84%	15,79%	-	25,00%	13,33%
	Financeiro	-	10,96%	3,28%	-	6,67%	-	13,33%
Média assertividade com folga	Gerencial	-	6,85%	3,28%	-	13,33%	-	6,67%
	Financeiro	6,67%	6,85%	3,28%	10,53%	26,67%	-	6,67%
Pouca assertividade com folga	Gerencial	6,67%	5,48%	1,64%	10,53%	13,33%	-	6,67%
	Financeiro	13,33%	5,48%	6,56%	10,53%	13,33%	25,00%	6,67%
Nenhuma assertividade com folga	Gerencial	40,00%	17,81%	24,59%	5,26%	13,33%	-	6,67%
	Financeiro	33,33%	15,07%	18,03%	10,53%	6,67%	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores.

A média ponderada dos centros de responsabilidade com desvios de +51% somados aos de -51%, no resultado gerencial, é de 70%. No resultado financeiro essa média é de 71%. Números relevantes do não cumprimento orçamentário que podem comprometer os objetivos

estratégicos da organização, uma vez que a execução foi muito aquém do previsto e, segundo Fezatti *et al.* (2010) como consequência, o resultado da organização pode ser prejudicado.

4.2. Análise de conteúdo das entrevistas e observação participante

Para verificar quais fatores possam ter influenciado a assertividade orçamentária na organização estudada, foram realizadas entrevistas com os gestores que prestam atividades de suporte ou operacionais para os centros de responsabilidade analisados, considerando o referencial teórico apresentado na presente pesquisa.

Segundo os dados coletados nas entrevistas, bem como na observação participante, foi possível constatar que o sistema orçamentário utilizado pela organização no ano de 2015 é o orçamento empresarial do contexto evolutivo orçamentário exposto por Lunkes (2007), onde são realizadas projeções de recursos baseados na estrutura organizacional e os departamentos acompanham essas projeções. Sua construção é formal, possui data determinada, é descentralizado e participativo, ou seja, vários indivíduos de todos os centros de responsabilidade, baseados em diferentes posições da estrutura hierárquica constroem os orçamentos com a participação ativa de gestores e subordinados envolvidos nos projetos, desde diretores, superintendentes, gerentes até os analistas e técnicos, observação corroborada pelo encaixe contingente abordado por Chenhall (2007) e Anthony e Govindarajan (2006).

De acordo com o gestor de operação, existem duas etapas importantes na construção do processo orçamentário: a primeira ocorre na contratação do projeto, onde as áreas técnica e de inteligência de proposta analisam o projeto num processo estruturado e constroem um orçamento do projeto como um todo e buscam sua aprovação para contratação junto ao conselho da organização; a segunda ocorre na segregação dos projetos pelos períodos anuais de execução, onde envolve a participação efetiva dos indivíduos responsáveis pela execução. Ainda segundo o gestor de operação, a organização carece de uma discussão sobre a qualidade da primeira fase do processo orçamentário, pois não se discute com profundidade o resultado do roteiro que foi seguido, sendo observado muitas vezes quantidades mal estipuladas com diferenças comprometedoras à execução orçamentária, posição abordada por Yang e Chen (2015) e também por Ernst & Young (2012).

O orçamento na organização é utilizado no acompanhamento dos projetos, para elaborar tendências, previsões de resultados e demonstrativos financeiros, auxilia as estratégias e as decisões de ajuste da estrutura administrativa e também é base para o cálculo da receita reconhecida. Outra finalidade do orçamento é a formalização da definição de metas para o cálculo da remuneração variável dos indivíduos, situação que de acordo com Beuren, Beck e Popki (2015) apresenta-se como uso disfuncional do instrumento.

Nesse aspecto, cabe destacar que o gestor de operação mencionou que a metodologia utilizada na apuração de resultado, baseada no orçamento, pode camuflar o resultado real do projeto, pois é possível executá-lo com improdutividade sem informar prejuízo gerencial, uma vez que a improdutividade não foi prevista no orçamento, imputando os atrasos de recebimento ao cliente, isto é, se o gestor for relapso na averiguação. Opinião compartilhada e visualizada pelo observador participante em outras oportunidades na organização.

A entrevista com o gestor de riscos ocorreu numa fase preliminar da pesquisa e procurou observar aspectos mais contratuais na investigação dos desvios. De acordo com este gestor, o grau de maturidade dos documentos técnicos de engenharia, ao não serem suficientemente claros e precisos, prejudicam a assertividade do orçamento. Considerando determinado projeto na fase conceitual, o mesmo está sujeito a apresentar maiores variações de escopo, porém quando o projeto encontra-se numa fase de maior detalhamento, a variação de escopo diminuiu e a assertividade aumenta, conforme indicado por AACE (2005). Portanto, o grau de maturidade dos projetos é relevante para a assertividade, no entanto tal

fato não está totalmente disseminado na organização, visto que não há uma análise da qualidade das propostas orçamentárias de forma institucionalizada.

Todos os gestores reconheceram a existência de desvios orçamentários relevantes na organização, além de compartilharam algumas de suas opiniões sobre as causas que levam a esse problema. O gestor contábil, por exemplo, mencionou como principal causa a atual crise econômica e, portanto, a alteração drástica dos cenários onde os orçamentos foram projetados. Porém, referindo-se aos anos anteriores a 2015, o gestor contábil informou que poderia ser o uso disfuncional do instrumento, utilizado como meta de avaliação de desempenho, que proporcionou os desvios. Já o gestor de planejamento expôs que a principal causa dos desvios é devido à planejamentos mal elaborados em consonância com o gestor de risco, mas também imputou responsabilidade ao ambiente dinâmico e volátil no qual a organização e seus clientes estão inseridos, assim como o gestor contábil. O gestor de operações afirmou que a causa da falta de assertividade, além de projetos com falta de profundidade de análise, é a falta do real compromisso de todos os indivíduos envolvidos nos projetos, acidentes não previstos e mudanças proporcionadas pelos clientes que são aceitas pelos executores antes mesmo da formalização das alterações contratuais.

De modo geral, todos os gestores também afirmaram que a organização conhece os motivos dos desvios, pois são investigados sucessivamente em reuniões mensais de análises com a alta administração da organização. O gestor contábil afirmou que dessas reuniões não saem ações concretas para a correção dos desvios, levantando dúvidas quanto à eficácia real dessas reuniões. Segundo o gestor contábil, apesar dos gestores cujos projetos são investigados por seus desvios ficarem desconfortáveis, falta maior profundidade na análise da causa raiz. Já o gestor de planejamento cita que as reuniões são organizadas, com muitas informações disponíveis, reduzindo a assimetria de informação relacionada aos problemas enfrentados pelos projetos, mas também concorda que há tolerância em excesso com essa situação e pouca agilidade na tomada de decisão corretiva. O gestor de operação reafirma as exposições dos outros dois entrevistados, ao mencionar que organização investiga, mas de certa forma aceita desvios, pois as decisões tomadas nem sempre são compatíveis com os problemas e acredita que em determinados casos os desvios são tão relevantes que alguns projetos deveriam ser paralisados com apoio do corpo organizacional, situação não observada. Na opinião deste último gestor, falta punição efetiva aos indivíduos que executam projetos com desvios orçamentários sucessivos, talvez por essa falta de ação da alta administração, a pesquisa não encontrou o mesmo resultado de Wu (2006), onde a redução da assimetria informacional resulta em orçamentos mais eficazes, demonstrando imperfeições do encaixe da organização para lidar com essa situação.

Apesar disso, segundo o gestor contábil e o de planejamento, a organização fornece diretrizes estratégicas na elaboração do orçamento, prezando pela transparência e informando, por exemplo, taxas de câmbio a serem utilizadas, alíquotas de impostos, principais contas e movimentações a serem efetuadas, situações em que deve haver previsão e reversão de contingências e índices de rateios de *overhead*. No entanto, não considera nenhum fator associado ao macro ambiente econômico, que, como já observado pelos próprios gestores contábil e de planejamento, é um dos principais causadores dos desvios na atualidade. De acordo com o gestor de operação as premissas orçamentárias são definidas pelo próprio escopo do projeto, tais como prazos e marcos contratuais, e que a premissa de margem bruta é definida na fase de contratação até o final da execução contratual.

O gestor de planejamento relatou o fato de ser possível que determinados indivíduos da organização incluam premissas não realistas com o intuito de demonstrar que vão cumprir o combinado em termos de margem bruta dos projetos. O gestor contábil lembrou um histórico da alta administração anterior, que em um passado recente, favorecia o comportamento inadequado dos indivíduos ao utilizar o orçamento para incluir metas

audaciosas, porém distantes da realidade. Todavia, o gestor contábil ressaltou que a mudança da alta administração alterou o comportamento dos indivíduos na busca de melhores práticas, de maneira transparente e real, porém ainda existem algumas crenças na organização de que a meta é o objetivo do orçamento e não a consequência do alcance das estimativas orçamentárias. O gestor de operação corroborou com o fato de que existem indivíduos na organização que não informam os reais problemas da execução orçamentária e que isso pode ocorrer, inclusive, para proteger o próprio emprego, uma vez que sem a existência do projeto não haverá trabalho. Nesse caso a preocupação com emprego fica em primeiro plano, enquanto o combate aos desvios orçamentários deixa de ser prioridade na execução do projeto, fatos estes compartilhados por Beuren, Beck e Popki (2015). Contudo, isso varia em função do próprio indivíduo, pois uns apresentam comportamentos mais altruístas em detrimento a outros, dado a fatos que fogem ao escopo desta pesquisa.

Nas entrevistas foi possível verificar que não há uma formalização de orçamento assertivo na organização, pois as respostas dos gestores a qual desvio orçamentário seria considerado assertivo variaram de +5% ou -5%, até +10% ou -10%, sendo que o gestor de riscos afirmou que depende dos escopos conhecidos ou desconhecidos dos projetos. Mas que segundo o gestor contábil um desvio na ordem de +5% ou -5% dificilmente deixaria a organização em condições desfavoráveis, uma vez que as margens esperadas dos projetos são maiores que esse percentual.

Conforme mencionado pelo gestor de operação, as metas são definidas na fase de contratação, onde nem sempre os indivíduos que estão estudando e construindo as propostas serão os executores, logo não há negociação de metas do projeto como um todo com os indivíduos executores. Mas caso não exista nenhum marco contratual a ser seguido, a segregação anual do projeto é feita pelos executores, que constroem vários cenários desde os números micros até os macros e apresentam aos superintendentes decidirem em conjunto com os responsáveis pelos grupos dos centros de responsabilidade qual o cenário a ser executado, que se tornará o orçamento anual. No entanto para haver remuneração variável atrelada às metas do projeto é necessário cumprir um percentual de resultado mínimo em relação ao orçamento, desde que a organização como um todo também apresente resultado positivo. Então diante destes argumentos é possível verificar que algumas metas são dadas e outras negociadas, segundo Fisher, Frederickson e Peffer (2002) orçamentos impositivos podem levar à menores compromissos por parte dos subordinados.

De acordo com o gestor de riscos, está em andamento um projeto de reformulação da administração contratual, para verificar porque os contratos falham, investigando a falta de assertividade dos orçamentos e, portanto, adaptando as escolhas organizacionais frente às contingências percebidas. A mudança da alta administração também favorece uma maior seriedade no processo orçamentário, pois utiliza o orçamento para decisões estratégicas, portanto investiga e deixa os gestores que apresentam desvios nas execuções orçamentárias dos seus projetos em situações desconfortáveis, conforme apontado por Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010) e Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2011). Apesar da redução da assimetria na execução dos projetos, a morosidade dos ajustes em busca da assertividade ainda prevalece, conforme observado pelos gestores contábil, de operação e de planejamento.

Conforme o gestor contábil e o de planejamento, o ambiente externo foi o principal responsável pela falta de assertividade dos resultados financeiros, pois a crise não prevista fez com que os clientes reduzissem os pagamentos e o ritmo dos projetos. Eles também complementaram ao informar que o resultado gerencial global da organização (numa soma de todos os centros de responsabilidade apresentou um desvio de +1% em relação ao orçamento gerencial) só foi assertivo porque ocorreu uma sucessão de eventos não previstos que foram favoráveis à organização. Caso contrário, acompanharia a falta de assertividade global do resultado financeiro (-157%). Porém o gestor de operação, corroborado pela observação

participante, mencionou que as diferenças da assertividade do resultado financeiro ocorrem porque, via de regra, muitos gestores não se preocupam tanto com o resultado financeiro, porque sabem que apesar dos desvios, os recursos continuarão a serem empregados, visto de não existe um limite para os desvios negativos nos projetos, observação que comprova a morosidade das decisões necessárias à diminuição dos desvios orçamentários.

A seguir a Tabela 3 demonstra os principais aspectos ressaltados pelos entrevistados a respeito da assertividade orçamentária, bem como seu significado e efeito no orçamento:

Tabela 3 – Principais aspectos ressaltados nas entrevistas

Entrevistados	Principais aspectos ressaltados nas entrevistas	Significado e efeito na prática desses aspectos	Aspecto Comportamental ou Operacional	Referências
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Gestor de operação, Observação participante.	Investigação de desvios ativa e alta administração passiva	Tomada de decisão da alta administração incompatível com os problemas	Comportamental	Webb (2002), Beuren e Verhagem (2011) e Covaleski et al. (2006)
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Gestor de operação, Observação participante.	Cultura com ligação fraca à estratégia	Desalinhamento cultural estratégico	Comportamental	Neitzke e Espejo (2015)
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Gestor de operação, Observação participante.	Não há formalização de desvio aceitável	Parâmetros de desvios orçamentários frouxos ou inexistentes	Operacional	Hansen e Mowen (2007)
Gestor de planejamento, Gestor de operação, Gestor de riscos, Observação participante.	Administração contratual sem norteadores operacionais consistentes	Premissas orçamentárias determinadas pelos gestores de cada projeto e das divisões da organização	Operacional	Hansen e Mowen (2007) e Ernst & Young (2012)
Gestor de planejamento, Gestor de operação, Gestor de riscos, Observação participante.	O grau de maturidade dos documentos técnicos de engenharia desconhecidos e insuficientemente claros	Falta de conhecimento e análise da qualidade técnica dos projetos de engenharia	Operacional	Yang e Chen (2015), Ernst & Young (2012)
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Observação participante.	Orçamento utilizado como meta para remuneração variável	Utilização disfuncional da ferramenta	Operacional	Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010), Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2011) e Beuren e Verhagem (2011)
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Observação participante.	Dificuldade de elaborar orçamentos financeiros assertivos	Miopia de previsão financeira da organização agrava os desvios do orçamento	Operacional	Ernst & Young (2012) e Lev (1969)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 3 – Principais aspectos identificados nas entrevistas

Entrevistados	Principais aspectos ressaltados nas entrevistas	Significado e efeito na prática desses aspectos	Aspecto Comportamental ou Operacional	Referências
Gestor contábil, Gestor de planejamento, Gestor de operação.	Maior participação e menor imposição na elaboração do orçamento	A execução de orçamentos participativos tende a ser mais assertiva	Comportamental	Fisher, Frederickson e Peffer (2002), Chenhall (2007) e Frezatti, Aguiar, Rezende (2007)
Gestor contábil, Gestor de planejamento.	Falta de transparência	Assimetria de informação entre os gestores	Comportamental	Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento e Oyadomari (2010), Indjejikian e Matejka (2006) e Fisher, Frederickson e Peffer (2002)
Gestor contábil, Gestor de planejamento.	Ambiente econômico instável	Falta de controlabilidade de determinados fatores orçamentários	Operacional	Laufer (1990), Ernst & Young (2012) e Chenhall (2007)
Gestor contábil, Observação participante.	Orçamentos utilizados para reconhecer receita	Orçamentos imprecisos provocam imprecisão no reconhecimento da receita	Operacional	Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 17
Gestor de planejamento, Observação participante.	Alterações provocadas pelo cliente	Alterações não formais, solicitadas pelos clientes, executadas	Operacional	Yang e Chen (2015), Ernst & Young (2012)
Gestor de operação, Observação participante.	Excesso de projetos dificultam a identificação dos desvios	Quando há muitos projetos o fluxo de operações pode ocultar os problemas	Operacional	Não observado no referencial teórico
Gestor de planejamento	Reavaliação da estratégia	A reavaliação da estratégia pode fazer com que o cenário seja modificado para a elaboração de orçamentos mais assertivos	Comportamental	Donaldson (1999) e Neitzke e Espejo (2015)
Gestor de operação	Falta de compromisso dos indivíduos	Preocupação maior com o emprego	Comportamental	Laufer (1990)
Gestor de riscos	O projeto na fase conceitual está mais sujeito a apresentar variações de escopo	Orçamentos de projetos elaborados sem a profundidade de detalhamento necessária, a medida em que se executa que se conhece o projeto de fato	Operacional	Yang e Chen (2015), Ernst & Young (2012)
Gestor de riscos	O maior detalhamento do projeto diminui a chance de variação de escopo	Falta de padrões de administração contratual dos projetos	Operacional	Yang e Chen (2015), Ernst & Young (2012)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 3 – Principais aspectos identificados nas entrevistas

Entrevistados	Principais aspectos ressaltados nas entrevistas	Significado e efeito na prática desses aspectos	Aspecto Comportamental ou Operacional	Referências
Gestor de riscos	Os limites de desvios devem estar associados aos graus de maturidade dos projetos	Se existem muitos desvios então provavelmente os projetos são pouco detalhados	Operacional	Hansen e Mowen (2007) e Yang e Chen (2015), Ernst & Young (2012)
Observação participante	Falta de austeridade para lidar com os responsáveis pelos desvios	Responsáveis pelos centros de responsabilidade apresentam desvios sucessivos sem sofrer punições	Operacional	Frezatti, Aguiar, Rezende (2007)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em se tratando de uma empresa de grande porte, multinacional, com determinado grau de descentralização de suas operações, é possível que os recursos de um projeto sejam utilizados para o financiamento de outros e, no passado recente, em que a contratação sucessiva de projetos foi latente, a falta de assertividade orçamentária não era um problema importante, dado que na soma global ainda havia uma situação superavitária.

Porém no cenário atual, fatores contingentes, tais como o ambiente econômico de crise que provocou diminuição dos contratos e a falta de encaixe da estratégia, a deficiência orçamentária se tornou um problema a ser combatido, pois a organização já não movimenta o mesmo volume de recursos e precisa projetar informações confiáveis para tomar decisões corretas no tempo certo e, portanto, encontra-se num processo de resgate da função real do orçamento, em busca de uma melhor adequação contingente.

Na observação participante, o pesquisador verificou no contexto da pesquisa que, devido aos cortes de gastos, a intolerância com os excessos de desvios observados e, principalmente, a redução sucessiva de contratos, a organização adotou o orçamento base zero em seus centros de responsabilidade corporativos. De acordo com Lunkes (2007) nesse caso a projeção de recursos será baseada em pacotes de decisão partindo-se da estaca zero, onde todos os gestores devem justificar quaisquer gastos que ultrapassem os limites estabelecidos e estabelecer planos de ação para os ajustes. Esse fato corrobora com Chenhall (2007), pois a em condições de incerteza a organização aperta seus controles para restringir as ameaças de curto prazo à sua sobrevivência. Essa percepção foi compartilhada pelo gestor de planejamento e pelo gestor contábil durante as entrevistas demonstrando que a falta de assertividade dos orçamentos é um tema conhecido e que incomoda a alta administração, então para combater esses problemas busca a melhor forma de adaptar sua ferramenta orçamentária ao novo ambiente de modo a assegurar sua continuidade.

Por último, dentre os aspectos classificados como comportamentais ou operacionais, destacam-se o ambiente econômico instável e as alterações provocadas pelo cliente como fatores contingenciais, pois segundo Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) são decisivos para o funcionamento do processo de gestão da organização como um todo. Os demais aspectos podem ser classificados como operacionais e comportamentais, pois de acordo com Ferreira (2010) dizem respeito às faculdades processuais da organização que resultam em certos efeitos e representam um conjunto de atitudes e reações dos indivíduos em face do meio social, respectivamente.

5. CONCLUSÃO

A abordagem da pesquisa foi reducionista e tratou apenas de aspectos relacionados à assertividade orçamentária de maneira isolada, porém de forma intensa e integrada. Tal situação visa proporcionar um melhor entendimento de práticas da contabilidade gerencial em uma organização específica, assim como o modo que o orçamento é utilizado e apresenta subsídios que podem contribuir para a expansão do conhecimento a respeito de um tema tão importante para as organizações.

A análise dos resultados das entrevistas e a verificação dos contextos observados sugere que centros de responsabilidade classificados nesta pesquisa com desvios negativos de média, pouca ou nenhuma assertividade podem apresentar problemas tanto relacionados ao ambiente externo, quanto por planejamentos mal elaborados ou comportamento disfuncional dos indivíduos em relação ao orçamento. Por outro lado, os centros de responsabilidade em desvios positivos classificados de média, pouca ou nenhuma assertividade, encontram-se nessa situação dado principalmente ao comportamento dos indivíduos, uma vez que planejamentos mal elaborados ou a instabilidade do ambiente externo dificilmente proporcionariam melhorias nas execuções orçamentárias.

Em síntese, a pesquisa verificou que a maioria dos aspectos relacionados aos orçamentos não assertivos são operacionais, tais como as quantidades estimadas com falta de rigor e as especificações de projeto pouco claras, situações compartilhadas pela pesquisa de Yang e Chen, (2015) somada ao comportamento dos indivíduos conforme observado por Laufer (1990). Chenhall (2007) também concluiu que o ambiente externo mais volátil, diminui a ênfase da organização ao orçamento, pois são necessários instrumentos de análise mais abertos, que podem captar melhor as mudanças do ambiente para atingir a melhor adequação contingente. Porém Espejo e Frezatti (2008) enfatizaram que a variável ambiente é um fator que influencia diretamente as variáveis intra-organizacionais e indiretamente os atributos do sistema orçamentário, similar ao pensamento de Donaldson (1999) em que a estrutura organizacional é impactada diretamente por um fator interno e indiretamente pelo ambiente

Pelos resultados encontrados, foi possível observar que é mais difícil para os gestores alcançar desvios orçamentários assertivos em relação ao resultado financeiro do que no gerencial e, portanto, um maior número de centros de responsabilidade apresentou maiores problemas de previsão no resultado financeiro em comparação com o gerencial. A pesquisa conclui que a formulação dos orçamentos da organização é mais míope sob regime de caixa do que sob regime de competência, provavelmente pela continuidade da aplicação de recursos em projetos com déficits financeiros, conforme observado na entrevista com o gestor de operação e na própria observação participante.

A pesquisa destacou o controle limitado que a organização possui sobre seus orçamentos e que alguns dos motivos da falta de assertividade podem ser explicados por fenômenos que acontecem fora da organização, o que vai de encontro ao apregoado pelo princípio da controlabilidade. Segundo o princípio da controlabilidade, abordado por Modell e Lee (2001) os gestores devem ser responsabilizados por eventos que estão razoavelmente sob seu controle, portanto é temerária a avaliação de desempenho baseada em orçamentos que não estão sob controle total dos gestores avaliados.

O uso disfuncional do orçamento também é um dos motivos verificados para a alteração do nível de assertividade, pois os indivíduos projetam suas remunerações variáveis e muitas vezes não informam o real contexto da execução de um projeto no intuito de assegurarem seus próprios empregos, o que é condizente com os achados de Beuren, Beck e Popki (2015). Outra situação que também pode prejudicar a assertividade dos orçamentos é a falta de negociação dos resultados dos projetos com os gestores executores, pois mesmo que os orçamentos anuais sejam participativos, o orçamento meta de cada projeto não o é. Conforme

observado por Fisher, Frederickson e Peffer (2002) e também por Frezatti, Aguiar e Rezende (2007), quando o orçamento é visualizado como uma imposição proporciona menor satisfação e menores compromissos com a execução orçamentária por parte dos subordinados que questionam a validade do instrumento.

Apesar de haver reuniões mensais para apuração dos desvios, num clima de responsabilidade preconizado pela atual administração, ainda existem altos níveis de folga orçamentária na organização, visto que cerca de 23% dos centros de responsabilidade apresentam pouca ou nenhuma assertividade com folga. Estes resultados não corroboram os resultados do estudo de Webb (2002), Wu (2006), Beuren e Verhagem (2011), provavelmente devido à morosidade informada pelos entrevistados na busca de ações efetivas para solução dos desvios.

Na opinião dos gestores-chave da organização, a falta de assertividade orçamentária observada guarda maior relação com motivos operacionais do que com os comportamentais. A maioria dos gestores enfatizaram a atribuição da falta assertividade orçamentária ao ambiente externo, alegando que são fatores que não são controlados pelos indivíduos. Porém cabe destacar que os gestores têm a possibilidade de paralisar um projeto que teve sua execução muito alterada em função de uma mudança de escopo não estabelecida em instrumento contratual, para uma nova repactuação de valores. Portanto aceitar ou não determinadas situações é também escopo de decisão do indivíduo.

Não existe uma melhor maneira de se organizar, para Donaldson (1999) a gestão organizacional depende dos fatores contingentes, portanto, para ser eficaz em atingir seus objetivos orçamentários, é preciso adequar-se constantemente aos fatores contingentes que permeiam a organização. De acordo com Otley (1980) não existem sistemas, universalmente apropriados, que sejam igualmente aplicados a todas as organizações em todas as circunstâncias, é necessário adaptar-se em busca da continuidade.

Quatro sugestões para o combate dos desvios orçamentários indesejados são propostas nesta pesquisa, as quais seriam: estabelecer penalizações aos gestores responsáveis pelos centros de responsabilidade que apresentam desvios significativos (uma vez que a organização já possui um sistema de bonificação para o cumprimento dos objetivos orçamentários), de maneira que os gestores sejam avaliados de forma objetiva, com base nos resultados passados dos projetos que eles executaram; construir uma política consistente de investigação dos desvios, para que seja ensinado aos gestores contratuais a desempenhar com competência suas tarefas, estabelecendo relações de confiança que reduzam a assimetria de informações das execuções contratuais e, conseqüentemente, os custos de transação (em andamento na organização) conforme corrobora Magalhães (2015); estabelecer limites rígidos de desvios orçamentários que não podem ser ultrapassados, sob pena de paralisação dos projetos; e, por último, avaliar a qualidade das propostas em conjunto com os prováveis executores dos projetos (em andamento na organização).

Uma limitação da pesquisa, relaciona-se a não proposição de construção de uma abordagem generalista, portanto seus resultados devem ser utilizados com cautela em outros estudos e até mesmo na própria organização em outro momento. Como sugestão de pesquisas futuras, o trabalho fornece apoio para a construção de modelos matemáticos com as variáveis e contextos observados a fim de verificar se as relações de dependência dos desvios se sustentam através da aplicação dos modelos em outras organizações.

Por fim, apesar da pesquisa levantar os desvios de todos os orçamentos da organização em um exercício social, analisou apenas as entrevistas de 4 gestores chave e uma observação participante quanto aos motivos que podem causar os desvios, número menor que o total de centros de responsabilidade, portanto tais respostas poderiam ser diferentes caso a amostra das entrevistas fosse representativa da organização. Porém, para ser elaborada dessa maneira

necessitaria de uma maior abrangência conjugada com métodos quantitativos de análise, situação que não era o propósito do trabalho aqui exposto.

6. REFERÊNCIAS

- AACE International. (2005). AACE International Recommended Practice No. 18R-97. *Cost estimate classification system - as applied in engineering, procurement, and construction for the process industries*. Disponível em: www.aacei.org, acessado em 19 de Agosto de 2016.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. (2011). *Contabilidade Gerencial*. (3ª. ed.) São Paulo: Atlas.
- BAIMAN, S.; DEMSKI, J. (1980). Economically optimal performance evaluation and control systems, *Journal of Accounting Research*, v. 19, p.184–220.
- BESANKO, D.; DRANOVE D.; SHANLEY, M.; SCHAEFER, S. (2012). *A Economia da Estratégia*. (5ª ed.) Porto Alegre: Bookman.
- BEUREN, I. M.; BECK, F.; POPIK, F., (2015). Interesses Compartilhados Afetam a Veracidade dos Orçamentos? *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 26, n. 67, p. 11-26
- BEUREN, I. M.; VERHAGEM, J. A. (2011). *Folga Organizacional no Processo Orçamentário Versus Remuneração Variável: O Caso de Uma Empresa de Grande Porte do Sul do Brasil*, III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho. João Pessoa. Anais...
- BEUREN, I. M.; WIENHAGE, P. (2013). Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina. *REAd*, ed. 75, n. 2, p. 274-300.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 17 (R1). (2012) *Contratos de Construção*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/>>. Acesso em: 16 dez 2016.
- CHENHALL, R. H. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research, *Handbook of management accounting research*, v. 2, p. 163-205.
- COVALESKI, M. A.; EVANS III, J. A.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration, *Handbook of Management Accounting Research*, v. 2, p. 3-49.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. (1996). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*. v. 8, p. 1-35.
- DAFT, R. L. (2014). *Organizações: teoria e projetos*. (11ª ed.) São Paulo: Cengage Learning.
- DONALDSON, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R., HARDY, C., NORD, W. R.. *Handbook de estudos organizacionais*. v. 1, p. 105-133. São Paulo: Atlas
- ESPEJO, M. M. S. B., FREZATTI, F. (2008). *A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais*, XXXII Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, Anais...
- ERNST & YOUNG. (2012). Estratégias e melhores práticas para gerenciar riscos durante o ciclo de vida do projeto. *Risk Management Summit*, p. 1-40.
- FERREIRA, A. B. H. (2010). *Dicionário da língua portuguesa*. (5ª ed.) Curitiba: Positivo.
- FISHER, J.; FREDERICKSON, R.; PEFFER, S. A. (2002). The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, p. 27-43
- FREZATTI, F. (2005). Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de empresas*, v. 45, n. 2, p. 23-33.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. de; REZENDE, A. J. (2007). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional, *Organizações & Sociedade*, v. 14, n. 43, p. 141-158.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R. do; OYADOMARI, J. C. (2010). Críticas ao orçamento: problema com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 3, n. 2, p. 190-216.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. (2007). *Managerial Accounting*. (8ª ed.) Mason: Thomson South-Western.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; STEDE, W. A. V. D. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 96-116.

INDJEKIAN, R. J.; MATEJKA, M. (2006). Organizational slack in decentralized firms: the role of business unit controllers, *The Accounting Review*, v. 81, n. 4, p. 849-872.

JUNQUEIRA, E.; OYADOMARI, J. C. T.; MORAES, R. O. (2010). Reservas orçamentárias: um ensaio sobre os fatores que levam à sua constituição, *Revista ConTexto*, v. 10, n. 17, p. 31-42.

KRAUTER, E. (2009). *Contribuições do sistema de remuneração dos executivos para o desempenho financeiro: um estudo com empresas industriais brasileiras*, Tese (Doutorado em Administração), Universidade de São Paulo.

LAUFER, A. (1990). Factors affecting construction-planning outcomes, *Journal of Construction Engineering and Management*, v. 116, n. 1, p. 135-156.

LEV, B. (1969). An Information Theory Analysis of Budget Variances, *The Accounting Review*, v. 44, n. 4, p. 704-710.

LUFT, J.; SHIELDS, M. (2006). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory consistent empirical research. In: C. Chapman, A. Hopwood & M. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, v. 1. Oxford: Elsevier.

LUNKES, R. J. (2007). *Manual de orçamento*. 2 ed. São Paulo: Atlas.

MAGALHÃES, E. C. (2015). *A relação entre confiança e custos de transação em uma organização*. Dissertação (Mestrado em Administração), Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. (2010). *Fundamentos de metodologia científica*. (7. ed.) São Paulo: Atlas.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.

MODELL, S.; LEE, A. (2001). Decentralization and reliance on the controllability principle in the public sector, *Financial, Accountability and Management*, v.17, n.3, p. 191 – 218.

NEITZKE, A. C. A.; ESPEJO, M. M. S. B. (2015). Estratégia organizacional e seus impactos no estilo de uso do orçamento empresarial: um estudo contributivo à tipologia de Porter e ao Modelo de Simons. *IX Congresso ANCONT*. Curitiba, Anais...

OTLEY, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. v. 5, p. 413-428.

WEBB, R. A. (2002). The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack, *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, p. 361-378.

WELSCH, G.A. (1996). *Orçamento empresarial*. 4 ed. São Paulo: Atlas.

WU, E. C. (2006). Convergence of attitudes in different cultures toward the budgeting process, *Journal of Business & Management*. v. 11, n. 2, p. 29-47.

YANG, J. B.; CHEN, C. C. (2015). Causes of Budget Changes in Building Construction Projects: An Empirical Study in Taiwan, *Journal The Engineering Economist*, v. 60, p. 1-21.