

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO: UMA APLICAÇÃO DA ANÁLISE SUBSTANTIVA COM UTILIZAÇÃO DA *GROUNDED THEORY*

Fábio Frezatti*
Artur Roberto do Nascimento**
Emanuel Junqueira***
Tânia Regina Sordi Relvas****

Resumo

Diante da constatação de que os estudos sobre o orçamento exploram o fenômeno de forma reducionista, este artigo tem por objetivo propor uma teoria substantiva abrangente e fundamentada em dados empíricos para a análise do orçamento. Essa abordagem considera seus elementos constituintes e suas interdependências. Isso foi feito por meio da aplicação da abordagem indutiva fundamentada nos dados empíricos (*grounded theory*), sob o paradigma qualitativo. O foco de análise foi uma instituição financeira de grande porte e o trabalho de campo foi desenvolvido ao longo de dois anos, envolvendo vários níveis gerenciais. A contribuição do trabalho advém da disponibilização de *framework* para o tratamento do tema em um contexto amplo, o que permitiu entender aspectos que deixariam de ser considerados com uma abordagem de análise mais restrita e menos abrangente. Como produto da teoria substantiva, cinco proposições foram desenvolvidas com a perspectiva de serem aplicadas nas organizações.

Palavras-chave: *Grounded theory*. Orçamento. Processo de planejamento. Teoria substantiva. Controle gerencial em empresas brasileiras.

Budgeting: substantive analysis using grounded theory

Abstract

Considering the fact that studies into budgeting basically use a reductionist approach, this paper proposes a comprehensive substantive theory based on empirical data to be used in budget analysis. This approach takes into consideration its elements and interdependence by applying the inductive approach based on empirical data (*grounded theory*) on a qualitative paradigm. The focus was an in-depth two-year study of a large Brazilian financial institution involving several management levels. The main contribution of the study is as a framework that treats all elements of the budget process in a comprehensive and coherent fashion, otherwise impossible using a reductionist approach. As products of the substantive theory, five propositions were developed to be applied in organizations.

Keywords: *Grounded theory*. Budgeting. Planning process. Substantive theory. Management control in Brazilian organizations.

* Professor Titular da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, FEA 3, sala 226, Butantã, Cidade Universitária. São Paulo/SP. CEP: 05508-010. E-mail: frezatti@usp.br

** Doutor pela USP. Professor da Universidade Estadual de Feira de Santana – UEFS. E-mail: artnascimento@usp.br

*** Doutor pela USP. Professor da Universidade Federal do Espírito Santo – EFES. E-mail: ejunqueira@usp.br

**** Doutora pela USP. Professora da FEA/USP. E-mail: taniarsr@usp.br

Introdução

O orçamento é, provavelmente, a ferramenta gerencial mais utilizada nas organizações (DAVILA; WOUTERS, 2005). Ele integra o processo de gestão, representa o plano financeiro para viabilizar o alcance da estratégia em determinado período e se constitui em um dos pilares da gestão e em um mecanismo de operacionalização do *accountability*, o qual, por sua vez, é essencial ao gerenciamento de um negócio. O orçamento integra a estrutura de governança de qualquer organização. Isso decorre da capacidade de agrupar uma série de elementos, não necessariamente convergentes, num artefato abrangente que serve para diferentes propósitos, como o planejamento e a organização das atividades, a alocação de recursos, a motivação de empregados, o planejamento do resultado, a avaliação *ex-post* do desempenho e a obtenção de conformidade com as normas sociais vigentes (HANSEN *et al.*, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003,). Não por acaso, o orçamento é um dos temas mais tratados na literatura sobre contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003; HANSEN *et al.*, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003).

Apesar dos benefícios decorrentes de sua utilidade, existe uma clara insatisfação que os pesquisadores e entidades demonstram perante a utilização do orçamento empresarial. Tais insatisfações são apresentadas de maneiras e em intensidades distintas, freqüentemente posicionadas em termos da utilização do orçamento. Existem muitas explicações para que isso ocorra (MERCHANT, 1981) e as causas das insatisfações são as mais variadas como, por exemplo, participação (HOPWOOD, 1972; BROWNELL, 1982; CHENHALL; MORRIS, 1986; YOUNG, 1985; BIRNBERG *et al.*, 1983; SHIELDS; SHIELDS, 1998), *feedback* sobre desempenho (YUEN, 2004), força do passado (GRANDLUND, 2001; HANSEN *et al.*, 2003), reservas orçamentárias (VAN DER STEDE, 2001; LUKKA, 1988; DAVILA; WOUTERS, 2005), rigidez das metas (WELSCH, 1988 *et al.*; GLAUTIER; UNDERDOWN, 1986; NEELY, 2002) e realidade das metas (NEELY, 2002). Portanto, o orçamento pode ser concebido, desenvolvido, utilizado, apoiado e aplicado conforme a necessidade e filosofia de cada organização e não em conformidade com uma lei ou norma.

Na tentativa de analisar os vários problemas, a maior parte dos trabalhos disponíveis na literatura, conforme mencionado anteriormente, proporciona uma visão fragmentada, própria do reducionismo, tratando isoladamente questões como a participação, *feedback* sobre desempenho, reservas orçamentárias, rigidez das metas, grau de realidade, dentre outros. Dessa forma, o entendimento de um dado problema passa a ser fracionado e olhado isoladamente, já que não existe um construto único que possa atender à demanda de uma análise abrangente. A despeito disso, esses trabalhos têm como virtude tratar aspectos específicos com respostas direcionadas, pois existem vários construtos teóricos para apoio que nem sempre são complementares e compatíveis entre si.

Este trabalho contribui para a redução dessa lacuna, percebendo e interpretando os problemas relacionados com o orçamento de forma integrada com o objetivo de responder a seguinte questão de pesquisa: *Quais são as características necessárias para uma teoria substantiva sobre o processo orçamentário?*

Para responder a essa questão, utilizou-se uma metodologia de caráter qualitativo (AHRENS; CHAPMAN, 2007), tendo como método a *grounded theory*, que permite o desenvolvimento de uma teoria substantiva (STRAUSS; CORBIN, 2008), o que é útil para representar as questões relacionadas ao controle gerencial dentro do contexto em que este opera, conforme recomendou Hopwood (1983).

Contexto Conceitual para Tratar o Tema

Para desenvolver uma reflexão crítica sobre como tratar o tema, os seguintes pontos serão explorados, a partir do referencial teórico: (i) inserção do orçamento no processo de planejamento; (ii) especificação das funções do orçamento; (iii) antecedentes teóricos e conceituais que dão sustentação ao tema; e (iv) abordagem substantiva (tópico 3).

Inserção do orçamento no processo de planejamento

A literatura de controle gerencial propõe que um efetivo planejamento e controle é essencial para o alcance das metas e objetivos de uma organização. Enquanto o planejamento eficaz assegura que as metas sejam determinadas, o controle eficaz assegura que os planos selecionados sejam implementados adequadamente (HERATH; INDRANI, 2007, p. 79). Esse processo inicia-se com o planejamento estratégico, onde são definidos os objetivos, estratégias e políticas, bem como os planos detalhados para assegurá-los (STEINER, 1979, p. 14). Após essa etapa, seguindo uma sequência lógica, deve-se elaborar o orçamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002), que exerce um papel importante no arranjo das metas da organização (HERATH; INDRANI, 2007, p.79) e deverá retratar de forma ampla seu plano de curto prazo, detalhando os objetivos para um horizonte de tempo que, normalmente, é de um ano (FREZATTI, 2009). Caso não seja percebida a necessidade de definição de toda a amplitude do escopo do processo de planejamento, ele será tratado parcialmente e não pelo “todo”. Essa percepção permite opções de onde e quando tratar certas decisões dentro do processo de planejamento, tais como decisões de investimento, estratégias de venda, plano de recursos humanos, dentre outros.

Embora possa parecer conceitualmente simples, a transformação das estratégias em um plano operacional, refletido no orçamento, pode apresentar sérias dificuldades, visto que seus componentes variam nas empresas, tanto no que diz respeito aos seus elementos, quanto ao escopo das decisões, que são tomadas em diferentes graus de abrangência. Igualmente a questão da participação dos gestores pode assumir diferentes formatações. Finalmente, o próprio grau de formalização, bem como a maneira como ela ocorre, pode ser diferenciado entre as organizações. Essas questões afetam diretamente a utilização do orçamento, pois, se não ficar claro para os gestores o que deve ser feito, resolvido e decidido na fase do planejamento estratégico, será na fase do orçamento que essas demandas serão atendidas, podendo prejudicar o desempenho da organização. Dessa maneira, não faz sentido desenvolver o orçamento sem a prévia elaboração do planejamento estratégico e, caso isso ocorra, a organização poderá ter problemas ao ter de resolver questões que deveriam ter sido discutidas anteriormente (FREZATTI, 2009).

Funções do orçamento

Van der Stede (2001) menciona que o orçamento é um subconjunto do sistema de controle organizacional. Implica dizer que não deve ser planejado, analisado e utilizado isoladamente. Conforme destacado anteriormente, uma vez inserido o orçamento no âmbito do planejamento, é importante entendê-lo no processo, ou seja, qual o papel que os gestores desejam dar e qual a extensão do processo. Corresponde a definir os papéis do planejamento estratégico e do orçamento dentro da visão de uma entidade em particular. Nesse sentido, quais as funções e o grau de importância a serem atribuídos ao orçamento são definições que não se limitam ao discurso proposto pelos gestores, mas sim àquele observado na prática a partir dos recursos disponibilizados e condições existentes para a execução efetiva do processo de orçamento, incluindo o controle orçamentário.

Covaleski *et al.* (2003) mencionam que o orçamento pode ser usado para vários propósitos, incluindo planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários e expressando a conformidade com as normas sociais. Hansen e Van der Stede (2004) especificam que o orçamento pode cumprir com as seguintes funções na empresa: planejamento operacional, avaliação de desempenho (corroborados por Hopwood, 1972 e Murphy, 2000), comunicação de objetivos e formação de estratégias.

Antecedentes teóricos e conceituais para tratar o tema

Uma fonte conceitual para se identificar os elementos do orçamento é algo fundamental para este trabalho. Para tanto, foi utilizado como ponto de partida o trabalho

de Luft e Shields (2003). Esse trabalho apresenta inúmeras abordagens para classificação dos artigos publicados sobre controle gerencial, considerando diferentes atributos, dentre os quais podemos citar: orçamento como informação, orçamento em termos de controle individual do desempenho, orçamento em termos de contexto histórico.

Shields e Shields (1998), posteriormente corroborados por Covaleski *et al.* (2003, p. 4), revisaram os estudos de orçamento sob as perspectivas econômica, psicológica e sociológica, procurando complementar e consolidar o conhecimento. A principal conclusão desses autores foi a de que as três perspectivas são, comumente, apresentadas de maneira isolada, dadas as suas diferentes naturezas. Como consequência, os estudos apresentam focos e pressupostos diferentes, ou seja, as teorias que podem proporcionar o construto necessário para o tratamento do tema não são apresentadas de maneira integrada. Entretanto, apesar de terem origens, focos e pressupostos diferentes, elas podem ser igualmente necessárias e relacionadas em diferentes momentos e em diferentes alternativas para estruturação do processo.

Assim, a partir desses trabalhos (SHIELDS; SHIELDS, 1998; LUFT; SHIELDS, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003), pode-se afirmar que os estudos apresentam focos e pressupostos diferentes, ou seja, as teorias que poderiam proporcionar o construto necessário para o tratamento do tema não são apresentadas de modo abrangente e integrado, mas sim de forma reducionista, em que o tema é tratado parcialmente, a partir de uma dada perspectiva. Dessa maneira, a proposição de uma abordagem mais abrangente e integrada permitirá a análise mais robusta, contribuindo mais efetivamente na solução de problemas ainda não adequadamente explorados.

Metodologia e *Design* da Pesquisa

A busca de uma teoria abrangente que permita entender os problemas relacionados ao processo orçamentário encontra na teoria fundamentada nos dados (*grounded theory*) uma abordagem possível para o tratamento do tema. Ela corresponde a uma metodologia de pesquisa voltada para a criação de teorias substantivas a partir de uma análise indutiva de dados empíricos, servindo, precipuamente, para o estudo de problemas de pesquisa que não estejam devidamente consolidados na literatura e que careçam de um tratamento contextual (STRAUSS; CORBIN, 2008). Numa perspectiva paradigmática, ela se enquadra em uma epistemologia qualitativa (BERRY; OTLEY, 2004), em que a realidade subjetiva emerge e é objetivada a partir da interação entre os atores participantes do campo (AHRENS; CHAPMAN, 2007), em uma perspectiva naturalística (BAXTER; CHUA, 2003).

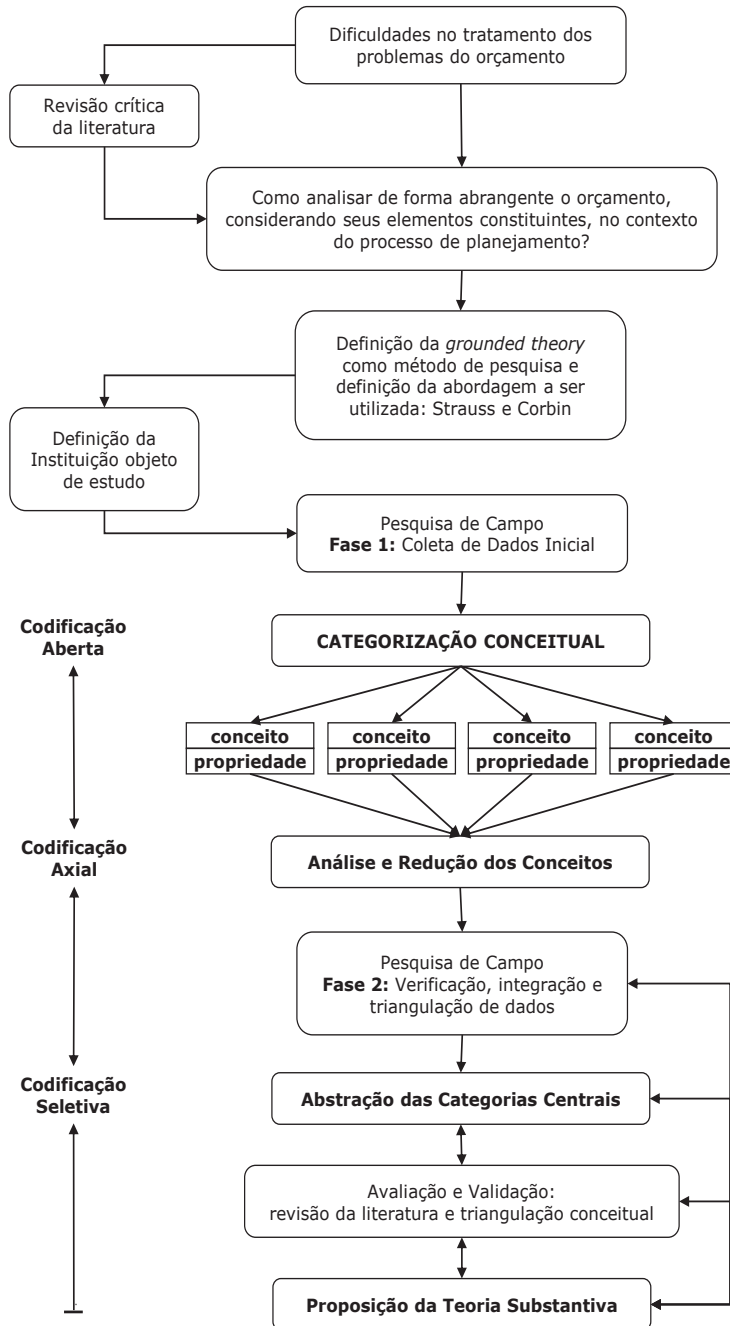
Segundo Parker e Roffey (1997, p. 212), dentre os primeiros estudos utilizando essa metodologia podem ser mencionados os três estudos desenvolvidos por Covaleski e Dirsmith (1983, 1986, 1988), cuja abordagem utilizada foi a de Glaser e Strauss (1967). Nesses estudos, foram evidenciados o papel social e político do orçamento na arena organizacional. Gurd (2008, p. 122) fez uma análise do uso da teoria fundamentada nos dados (*grounded theory*) em pesquisas contábeis e identificou 23 artigos de 1983, com a publicação do primeiro trabalho de Covaleski e Dirsmith, até 2006. Dentre esses artigos, 16 (69,6%) utilizaram a abordagem de Strauss e Corbin (2008). Mais recentemente, três artigos suportados por esse método foram publicados nos periódicos *Management Accounting Research* e *Accounting, Organizations and Society*, e todos eles utilizaram a abordagem de Strauss e Corbin (TILLMANN; GODDARD, 2008; AHRENS; MOLLONA, 2007; EFFERIN; HOPPER, 2007).

No Brasil, estudos qualitativos de natureza indutiva têm sido realizados na área de paradoxos organizacionais (VASCONCELOS; MASCARENHAS; VASCONCELOS, 2006), visão compartilhada na gestão estratégica de pequenas e médias empresas (LIMA, 2007), identidade no trabalho, mudanças e resistência organizacional (VASCONCELOS; VASCONCELOS, 2001), adaptação estratégica (BANDEIRA-DE-MELLO; CUNHA, 2007) e aprendizagem organizacional (RUAS, 2001).

Em relação à escolha do modelo de pesquisa, a abordagem de Strauss e Corbin (2008) se mostrou a mais apropriada para esta pesquisa, uma vez que (i) a questão

de pesquisa foi desenvolvida anteriormente ao estudo de campo; (ii) ela admite que o pesquisador tenha conhecimento da literatura antes de entrar no campo; e (iii) ela exige que o pesquisador pratique o reducionismo dos dados aos códigos (*codes*) por meio de alguma técnica comparativa.

Figura 1 - Desenvolvimento da Pesquisa



Fonte: desenvolvida pelos autores.

A Figura 1 permite visualizar, de forma geral, como a pesquisa foi desenvolvida e, para uma melhor compreensão, cumpre destacar e detalhar alguns pontos relevantes:

- A percepção da possibilidade de tratamento abrangente e integrado do processo orçamentário, em contraponto às análises pontuais e reducionistas, foi a grande motivadora para o desenvolvimento da pesquisa.
- A revisão da literatura cumpriu com dois objetivos: (i) análise dos trabalhos que possam identificar de uma maneira abrangente as questões do orçamento nas entidades e (ii) uma possível solução metodológica alternativa. Uma das contribuições dessa revisão foi a constatação de que a expressão “problemas do orçamento” não permite capturar o fenômeno na extensão e abrangência adequadas, dado que o orçamento é parte integrante do processo de planejamento, o qual abrange, também, o planejamento estratégico e o controle orçamentário. Por essa razão, em vez de se fazer referência apenas ao orçamento, passou-se a fazer referência ao planejamento, pois o primeiro é parte integrante do segundo e, muitas vezes, um problema atribuído ao “orçamento” pode ter sua origem no planejamento estratégico, por exemplo.
- Uma vez identificado o potencial da teoria fundamentada em dados empíricos (*grounded theory*), o estudo das suas peculiaridades foi desenvolvido para que pudesse ser aplicada na pesquisa. A primeira demanda estava relacionada à decisão sobre qual abordagem deveria ser escolhida (Glaser ou Strauss e Corbin). Uma vez definida a abordagem de Strauss e Corbin que, ao contrário de Glaser, permite o estabelecimento de uma questão de pesquisa no início do trabalho, a pesquisa seguiu em seu desenvolvimento.
- O tema e o método selecionado exigem que se tenha como objeto de estudo uma entidade estruturada com porte e maturidade de planejamento para que se possam obter as informações do seu grupo de participantes. O trabalho de campo envolveu mais de uma fase e isso decorreu da necessidade de identificar os problemas a partir dos gestores com maior proximidade com a operacionalização do processo de planejamento e somente depois envolver os diretores da instituição. Isso permitiu o amadurecimento dos pesquisadores na análise das informações coletadas, bem como equilibrar questões como a disponibilidade cíclica dos respondentes na participação no processo de planejamento.

A avaliação e validação de dados, por meio da triangulação de dados e da triangulação conceitual (com a literatura) foi uma etapa relevante na construção das proposições e envolveu discussões com vários pesquisadores, em momentos diferentes e com perspectivas distintas.

Desenvolvimento do Trabalho de Campo

O desenvolvimento do trabalho de campo pode ser acompanhado a partir da Figura 1. A instituição objeto da análise que proporcionou o acesso necessário aos gestores envolvidos no processo de planejamento possui as seguintes características:

- é uma instituição financeira;
- desenvolve o planejamento de maneira participativa;
- atua na maioria dos Estados do Brasil e tem um número relevante de funcionários;
- abrange diferentes perspectivas de planejamento e a diversificação/amplitude dos problemas existentes permitem uma análise robusta;
- opera em um ambiente de mudanças constantes;
- possui um ambiente gerencial altamente colegiado na discussão e implantação de planos e projetos;

- (vii) permitiu o acesso às pessoas que detinham as informações relevantes, com a perspectiva de tê-las participando do processo da pesquisa de maneira relativamente natural; e
- (viii) teve sua cultura de planejamento questionada, motivando os gestores a participarem da pesquisa.

O trabalho de campo, destinado à captura e análise de dados, foi desenvolvido em dois momentos diferentes: a primeira fase ocorreu em 2006 e a segunda, em 2007. A separação em dois momentos decorreu da necessidade de identificar os problemas sob a ótica dos gestores com maior proximidade com a operacionalização do processo de planejamento. Dessa maneira, na primeira fase, foram envolvidos os analistas, supervisores, gerentes e superintendentes, com liberdade para expressar suas percepções e sem a presença dos níveis hierárquicos superiores, que foram convidados para a fase seguinte. Na segunda fase, foram envolvidos os diretores da instituição, para os quais os códigos e categorias, identificados na fase anterior, foram apresentados e validados. Quanto à abrangência, participaram gestores tanto das áreas "fim" (áreas de marketing e comercial, por exemplo) como das áreas "meio" (tecnologia de informação, recursos humanos, jurídico, controladoria, por exemplo) da instituição, no sentido de desenvolver trabalho realmente participativo junto aos atores do campo. A subdivisão em duas fases permitiu, ainda, o amadurecimento dos pesquisadores na análise das informações coletadas.

A Tabela 1 proporciona informações sobre a magnitude das turmas e grupos.

Tabela 1 - Composição dos Participantes

Descrição	Fase 1 (2006)	Fase 2 (2007)	
Número de profissionais envolvidos	151	Mesa de trabalho: 84	Treinamento: 134
Número de turmas	6	Mesa de trabalho: 4	Treinamento: 3
Número de grupos de análise	30	13	
Quantidade de pessoas por turma	11-23	13-27	
Quantidade de pessoas por grupo de análise	4-5	3-5	
Níveis hierárquicos envolvidos	De Analista a Superintendente	De Analista a Diretor	

Os participantes da primeira fase foram envolvidos no processo de três formas: aplicação do questionário, treinamento e discussões em grupo; diferentemente da segunda fase em que nem todos que participaram do treinamento participaram das discussões em grupo (mesa de trabalho). Após a análise, avaliação e validação, uma estrutura teórica central emergiu por meio de uma estrutura de proposições, a qual revela a teoria substantiva construída a partir dos dados empíricos coletados e trabalhados no decorrer do desenvolvimento da pesquisa.

Apresentação dos Resultados

Os resultados da pesquisa de campo (fases 1 e 2) e da saturação teórica permitiram identificar oito categorias relacionadas ao processo orçamentário: (i) organização do processo de planejamento; (ii) sistema de informações; (iii) comunicação; (iv) constituição de reservas orçamentárias; (v) força do passado; (vi) cultura de planejamento; (vii) participação; e (viii) grau de realidade das metas.

Essas categorias, considerando suas propriedades e conexões, representam os conceitos centrais do trabalho. A triangulação conceitual realizada teve por objetivo

verificar a aderência da proposta indutiva, obtida a partir dos dados empíricos, com a utilização da *grounded theory*, com os resultados de pesquisas anteriores, levando em conta diversos construtos disponíveis. Para alcançar esse objetivo, realizou-se a codificação axial que permitiu constatar quais condições (estruturais e de gestão) conduzem ao fenômeno (categorias), o qual surge num dado contexto (a instituição), propiciando determinadas ações (reações dos atores), o que, por sua vez, propicia determinadas conseqüências (ausência ou presença de problemas). Dessa maneira, cada categoria foi descrita em termos dos seus componentes constituintes e de suas características centrais (propriedades). Em decorrência, pode-se avaliar a dimensão de impacto dos componentes de cada categoria, ou seja, identificar a conseqüência em termos do seu potencial para inibir ou ensejar o aparecimento de problemas relacionados ao processo de planejamento.

Classificar uma propriedade como “estimuladora” significa dizer que esse componente contribui de forma positiva para:

- (i) O cumprimento das funções do processo de planejamento;
- (ii) Fortalecer o processo de planejamento; e
- (iii) Inibir o aparecimento de comportamentos disfuncionais.

Analogamente, classificar uma propriedade como “inibidora” significa dizer que esse componente contribui de forma negativa para o cumprimento das funções do processo de planejamento, prejudicando o seu adequado desenvolvimento e contribuindo com o aparecimento de comportamentos disfuncionais.

Os fatores considerados para a classificação dos atributos como estimuladores ou inibidores foram: (i) a dependência da decisão do gestor e (ii) o grau de controle por parte dos gestores.

Organização e estrutura do processo

Um dos elementos fundamentais do planejamento é a “organização e estrutura do processo”. Essa categoria foi definida como o conjunto de componentes requeridos previamente para que o processo de planejamento possa ser realizado, e inclui: recursos (físicos, humanos, tecnológicos, dentre outros), definições de critérios de planejamento e de contabilização, forma de *feedback*, projeção de cenários e premissas, definição de responsabilidades, treinamento e monitoramento de mudanças no ambiente interno e no ambiente externo.

Quadro 1 - Organização e Estrutura do Processo

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Organização e estrutura do processo	Configuração e Gestão do Processo de Planejamento	Conjunto integrado e articulado das atividades do processo; Recursos requeridos disponibilizados (físicos, humanos, tecnológicos, dentre outros); Estruturação e divulgação da agenda do processo; Gerenciamento do processo (planejamento, execução e controle).		X
	Definição de Critérios de Planejamento	Seleção de parâmetros adequados para apuração e comparação tanto do planejado quanto do realizado.		X
	<i>Feedback</i>	Sistemática eficaz de controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados (produtos e prazos).		X

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
	Cenário	Dificuldades na percepção de mudanças e projeções de cenários relacionados à empresa, afetando as definições de premissas (variáveis financeiras, de mercado e operacionais).	X	
	Indicadores de Desempenho Customizados	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.		X
	Definição de Papéis	Definição clara do papel dos envolvidos no processo e de suas responsabilidades.		X
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.		X
	Modificações do Ambiente Interno e Externo	Entendimento quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).	X	

No desenvolvimento do trabalho empírico, o problema mais freqüente nessa categoria foi a falta de treinamento para participar efetivamente do processo de planejamento, tanto na parte conceitual quanto na parte operacional. Os depoimentos indicam que os gestores não se sentem preparados para tratar de alguns assuntos relacionados à execução e gestão do processo de planejamento. Como conseqüência, outros problemas relacionados, tais como a falta ou dificuldade de definição de (i) critérios para o planejamento e a contabilização, (ii) gerenciamento do processo de planejamento, (iii) de papéis e responsabilidade, dentre outros, foram apontados, conforme demonstrado a seguir, em parte de uma das respostas obtidas:

[...] há a necessidade de disseminar uma cultura orçamentária e *conhecimentos básicos (treinamento) necessários para entendimento do processo como um todo.*
(Entrevistado G, grifo nosso)

Os problemas identificados nessa categoria são corroborados pela literatura que preconiza que os problemas relacionados à estruturação do processo exigem não apenas equipamentos, mas treinamento adequado, disponibilização de informações e disponibilização de tempo adequado para análise e tomada de decisões. Nesse sentido, Buckley e Michie (1996, p. 175) chamam a atenção para a necessidade de um adequado investimento em capital humano que, muitas vezes, é mais interessante e menos óbvio do que o investimento em capital físico. O tema, também, foi tratado por Bruns e Waterhouse (1975). Eles consideraram que essas questões estruturais seriam contingentes em relação ao desenvolvimento do orçamento nas organizações e, de acordo com Buckley e Michie (1996, p. 171), necessárias para que uma dada estrutura de governança seja viabilizada.

Sistema de informações

A categoria denominada "sistema de informações" foi definida como conjunto de recursos de tecnologia de informação requerido para o desenvolvimento do pro-

cesso de planejamento, o qual abrange o orçamento e o controle orçamentário. Esse conjunto de recursos inclui *hardware* e *software*, sendo que este último inclui ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.

Quadro 2 - Sistema de Informações

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Sistema de Informações	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequadas às demandas das áreas da organização envolvidas na execução e controle do processo de planejamento e dos usuários das informações geradas pelo processo de planejamento.		X
	Ferramentas de Sistemas	<i>Hardware</i> adequado às necessidades; e <i>Softwares</i> integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.		X
	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).		X
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.		X

A análise desses componentes (Quadro 2) indicou a necessidade de maior integração dos sistemas e a melhoria de ferramentas de apoio, visando aumentar a padronização, a tempestividade e a qualidade das informações requeridas para o processo de planejamento, conforme destacado no seguinte depoimento:

[...] as informações são muito genéricas e às vezes inconsistentes... Há uma dificuldade em encontrar um responsável por determinada rotina ou produto específico. (Entrevistado A)

Além do fato de os sistemas não serem integrados, outro problema decorre da falta de domínio e conhecimento sobre eles. Conseqüentemente, a informação fica restrita aos departamentos de origem dos dados, prejudicando a visão global da organização ou, ainda, a informação necessária é obtida por outras fontes e não do sistema apropriado, gerando inconsistências. Nesse sentido, o conjunto de tecnologia de informação que suporta o processo deve permitir disponibilizar as informações de forma consistente. Adicionalmente, torna-se necessário determinar/identificar os responsáveis pela alimentação do sistema e pela propagação das informações requeridas.

Vale destacar que, sob a ótica estrita de recursos requeridos pelo processo de planejamento, a categoria "sistemas de informação" poderia ser entendida, *a priori*, como um recurso tecnológico requerido pelo processo e, como tal, ser considerado apenas como um componente da categoria de "organização e estrutura do processo". Contudo, os problemas detectados na categoria "sistemas de informação" possuem uma dinâmica própria e a estruturação e integração dos sistemas é dependente das decisões da organização em relação ao seu processo de gestão e, portanto, do seu processo de planejamento (planejamento, orçamento e controle orçamentário).

Os problemas identificados nessa categoria são corroborados pela literatura, principalmente considerando o trabalho de Larson e King (1996), no qual, apesar de se abordar a questão do sistema de informações sob a perspectiva tecnológica, os estudos indicaram que a tecnologia da informação resolve o problema de transformar

uma importante informação em uma informação rotineira, mas pode trazer problemas relacionados ao processo de seleção e agregação das informações, contribuindo invariavelmente para a perda de alguma informação. Embora aparentemente esse seja um problema de tecnologia, na realidade se trata de um problema de natureza de conhecimento e de foco de gestão, já que o sistema irá agregar as informações de acordo com o desenho feito pelos responsáveis por projetar o sistema de informações.

Vários trabalhos podem ser citados para corroborar a relevância dos achados indicados nessas categorias. Dentre eles, Chapman (1997), Davila e Wouters (2005) e Yuen (2004) destacam a relevância do sistema de informações para o processo orçamentário. Eles entendem que pode afetar o desenvolvimento do planejamento da organização e, conseqüentemente, o orçamento e o controle orçamentário. Isso pode ocorrer tanto pela maneira como informações históricas adequadas são disponibilizadas aos gestores durante o processo, como também pelo desenvolvimento de modelos que permitam projetar, adequadamente, os resultados da instituição, considerando questões de formatação, nível de detalhe e tempestividade requeridos pelos usuários, bem como executar o controle orçamentário, permitindo o *feedback*.

Participação

A categoria "participação" foi definida como a inserção do indivíduo no processo de planejamento, independentemente de ser parte do grupo que aprove o orçamento.

Quadro 3 - Participação

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Participação	<i>Top Down</i>	Imposição de metas sem discussão prévia ou negociação com os envolvidos no cumprimento dessas metas.	X	
	Envolvimento e Comprometimento	Grau de envolvimento e comprometimento no processo de planejamento		X

Os principais problemas que foram detectados nessa categoria têm conexões com a gestão do processo orçamentário, tornando-a foco central do problema, pois não há um envolvimento adequado dos gestores do nível intermediário tanto no planejamento quanto na formulação da estratégia. Como conseqüência, ocorre a falta de integração entre o planejamento estratégico e o orçamento. A ausência do envolvimento dos gestores nessa fase do processo e a falta de integração entre o planejamento estratégico e o orçamento implicam em baixo grau de comprometimento por parte desses gestores. O depoimento a seguir ilustra essa questão:

[...] há uma falta de compreensão do papel do planejamento dos negócios, bem como de seus objetivos... Há também falta de envolvimento das áreas e de definição de responsabilidades. (Entrevistado F)

Nesse sentido, se há uma percepção da necessidade de um senso de orientação inicial por parte da direção, tal como demonstrado pelos estudos de Marginson e Ogden (2005, p. 436), os gestores se ressentem da falta de participação nas decisões do planejamento, o que consideram fundamental para o desenvolvimento de um contexto cooperativo, permitindo o gerenciamento de conflitos orçamentários (ETHERINGTON; TJOSVOLD, 1998, p.147).

Ainda corroborando com o esquema teórico dessa categoria, de acordo com Shields e Shields (1998), nesse processo, o gestor é envolvido na elaboração do orçamento e tem influência na definição de suas metas. Os autores, também, consideram que a participação exista para (i) compartilhar informações entre superior e

subordinado, (ii) coordenar interdependências e (iii) motivar e influenciar atitudes, inclusive para reduzir a tendência de criar reservas orçamentárias.

Comunicação

A categoria “comunicação” foi definida como a forma que a informação é disseminada entre os gestores ao longo do processo de planejamento, englobando tanto a comunicação vertical quanto a comunicação horizontal.

Quadro 4 - Comunicação

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Comunicação	Comunicação <i>Top-Down</i>	Clareza na comunicação de cima para baixo (da alta administração para seus subordinados).		X
	Clareza dos Objetivos	Clareza na comunicação dos objetivos de longo prazo da organização e das diversas áreas.		X
	Comunicação Interdepartamental	Integração e sinergia entre as diversas áreas no que se refere ao processo de planejamento.		X
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Comunicação eficaz da estratégia da organização e das metas e diretrizes estabelecidas para as diversas áreas.		X

Os dados do campo permitiram identificar um comportamento *top-down*, por parte da alta administração, que nem sempre vem acompanhado de uma adequada clareza das diretrizes, dos objetivos e das metas organizacionais. Conseqüentemente, cria-se um ambiente, descrito por Yuen (2004), em que a alta administração orienta os gestores de áreas para trabalhar nas metas orçamentárias, mas não querem que tais gestores saibam do racional que está por trás de muitas das decisões que levaram à definição dessas metas. Em decorrência, os gestores perdem a direção e caracterizam o ambiente como sendo de incerteza, conforme o seguinte depoimento:

Há uma falta de informações e diretrizes claras, por parte da direção, no que diz respeito ao planejamento estratégico. (Entrevistado D).

Além dos problemas relacionados à comunicação *top-down*, identificaram-se problemas de comunicação interdepartamental que acarretam uma baixa ou nenhuma sinergia entre as diversas áreas da instituição. A solução desse problema pode conduzir a organização a uma maior troca e compartilhamento de informações relevantes entre subordinados e superiores, o que permite inferir que, com maior informação, existe maior transparência entre as partes (CHONG; CHONG, 2002).

Os problemas de comunicação prejudicam a participação dos gestores no processo e, conseqüentemente, o comprometimento organizacional (CHONG; CHONG, 2002). Existem poucos estudos que analisam os aspectos relacionados à comunicação e ao controle gerencial. Algumas exceções compreendem o trabalho de Dirsmith e Covaleski (1985) que estudaram aspectos relacionados à comunicação informal em empresas de auditoria; Malina e Selto (2001) que analisaram a efetividade do *Balanced Scorecard* como instrumento de comunicação das estratégias; e Marginson e Ogden (2005) que estudaram questões relacionadas à ambiguidade e ao controle gerencial. Este trabalho atribui à categoria comunicação um enfoque diferente dos estudos anteriores. O conceito de comunicação emergido dos dados indica que os mecanismos formais e informais de comunicação existentes na empresa têm um papel central na efetividade do processo orçamentário.

Constituição de reservas orçamentárias

A categoria “constituição de reservas orçamentárias” foi definida como a deliberada subestimação (das receitas) ou superestimação (dos custos, despesas e investimentos).

Quadro 5 - Constituição de Reservas Orçamentárias

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Constituição de Reservas Orçamentárias	Insegurança	Incertezas quanto ao futuro e procedimentos adotados e formação de mecanismos de autoproteção por meio do uso de folgas.	X	

Apesar de existirem fortes conexões com outras categorias, dada a sua importância para o processo orçamentário, optou-se por considerar esse problema como uma categoria específica.

A justificativa para a constituição de reservas orçamentárias, no caso da instituição pesquisada, tem como foco principal a insegurança quanto às informações disponibilizadas e à percepção de que as metas iniciais podem ser modificadas a qualquer momento, sem a devida participação das áreas envolvidas. Essa percepção construída é corroborada pela literatura, principalmente pelo trabalho de Davila e Wouters (2005, p. 589), que destaca a assimetria informacional, a incerteza de informações e a forma de condução do orçamento participativo, dentre outros, como sendo fatores que aumentam a propensão para a constituição de reservas.

Grau da “força do passado”

A categoria “força do passado” foi definida como uma importância atribuída à dependência excessiva dos dados históricos quando da elaboração e análise de projeções.

Quadro 6 - Força do Passado

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Força do Passado	Percepção de oportunidades	Ausência de percepção de oportunidades por focar excessivamente o passado para realizar as projeções	X	
	Apego aos dados históricos	Foco no passado para projeções pela dificuldade na compreensão dos cenários: interno e externo	X	

A principal consequência desse comportamento é a dificuldade de percepção de novas oportunidades, pois uma excessiva ênfase nas informações históricas como principal instrumento de análise para determinação das metas e projeções compromete a capacidade de identificar novas oportunidades de negócio, conforme destacado no seguinte relato:

[...] estabelece uma meta de gastos com base no realizado no ano anterior, propondo-se uma redução sem basear-se nas necessidades dos departamentos. (Entrevistado J)

O comportamento dos gestores superiores em enfatizar as informações históricas encontra respaldo tanto na literatura de sociologia quanto na de psicologia. Chow *et al.* (1991) abordaram o problema e identificaram que ele decorre do fato de os gestores possuírem conhecimento do desempenho anterior dos seus subordinados;

e, no processo de negociação orçamentária, com o objetivo de diminuir a assimetria informacional, estimulam o subordinado a apresentar os dados do passado que serão comparados com os valores orçados.

Do ponto de vista sociológico, a força dos números do passado pode ser explicada, analogamente, pelo alto grau de resistência às mudanças consoante os estudos feitos por Grandlund (2001) e Hansen *et al.* (2003). Consiste em ter os resultados obtidos anteriormente, fornecidos pela informação contábil, como uma limitação do planejamento futuro. Isso pode ocorrer quando os gestores não conseguem assumir metas futuras dissociadas do passado. Nesse sentido, as informações históricas da contabilidade gerencial, no lugar de serem um benefício que proporciona entendimento do que ocorreu no passado e servirem de ponto de partida para o futuro, podem se tornar um limitador.

Do ponto de vista psicológico, recorre-se a Bazerman (2004, p. 10), para quem "Pessoas fazem avaliações partindo de um valor inicial e ajustando-o até produzir uma decisão final. O valor inicial ou 'âncora' pode ser sugerido a partir de antecedentes históricos". Ainda em Bazerman (2004, p.35), os ajustes que os indivíduos fazem e que se afastam das âncoras podem não ser suficientes para anular os efeitos, o que pode explicar o fato de que, quando os orçamentos são feitos a partir dos dados históricos, embora se referindo ao futuro, são fortemente influenciados pela diretriz do passado.

Cultura de planejamento

A categoria "cultura de planejamento" foi definida como conjunto de crenças, valores, direcionamento e instituições que refletem a maneira de pensar dos gestores da alta administração, influenciando o comportamento dos gestores. Ela é fundamental para a introdução de novas práticas contábeis (DENT, 1991), das quais o orçamento faz parte, afetando a forma como as pessoas encaram e utilizam novos mecanismos de controle gerencial (BIRNBERG; SNODGRASS, 1988).

Quadro 7 - Cultura de Planejamento

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento (e do orçamento)	Conjunto de crenças de valores que apoia e fortalece processo de planejamento e orçamento na empresa.		X
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento.	X	

Os dados coletados no campo permitiram constatar que a forma como os indivíduos concebem e compartilham os valores relacionados ao processo orçamentário dificulta a sua efetividade no processo de planejamento e controle da organização. Com relação a esse tópico, verificou-se que não há uma clara cultura que estimule o processo de planejamento e o orçamento. Além disso, a rigidez e a ênfase nas variações negativas, ou seja, receitas menores ou despesas maiores que o planejado, também foram apontadas como problemas do processo. Como consequência, os entrevistados apontaram problemas de falta de participação e de comprometimento por parte dos envolvidos no orçamento. Como exemplo de relato obtido por meio de questões abertas do questionário, pode ser apresentado o trecho abaixo:

Há uma dificuldade em conscientizar os gestores internos na elaboração de um plano orçamentário... (Entrevistado J)

Alguns depoimentos, entretanto, evidenciaram um processo de mudança na cultura no que diz respeito à importância do orçamento, o que pode conduzir a um comportamento mais favorável ao longo do processo orçamentário. Como exemplo:

A cultura do planejamento está em sedimentação, mas ainda não existe um convencimento ou conscientização do modelo em uso. (Entrevistado F)

Por sua vez, na literatura, a questão inerente à cultura tem recebido atenção como um determinante do sucesso dos sistemas de controle gerencial (HOPWOOD, 1987). Recentemente, alguns trabalhos têm analisado essa questão. Por exemplo, Ahrens e Mollona (2007) estabeleceram o conceito de controle organizacional como uma prática cultural, e Bhimani (2003) analisou os aspectos culturais envolvidos na adoção de sistemas de controle gerencial. Nesse sentido, uma cultura orçamentária pode conduzir a um comportamento de cooperação entre as áreas, fundamental para o compartilhamento de informações e, conseqüentemente, para o desempenho da organização (CHEN, 2003).

Grau de realidade das metas

A categoria "grau de realidade" das metas foi definida em função da realidade em que as metas são estabelecidas pela administração.

Quadro 8 - Grau de Realidade das Metas

Categorias	Propriedades	Descrição	Impacto Sobre o Processo	
			Inibe	Estimula
Grau de realidade das metas	Metas percebidas como inconsistentes	Metas estabelecidas pela alta administração e sabidamente inalcançáveis.	X	

Os entrevistados indicaram que é comum o estabelecimento, pela alta administração, de metas que sabidamente não serão alcançadas, o que conduz à descrença no processo orçamentário, tal como evidenciado no relato abaixo:

[...] dificuldade em conscientizar os gestores na elaboração de um plano orçamentário com um grau de realismo satisfatório. (Entrevistado C)

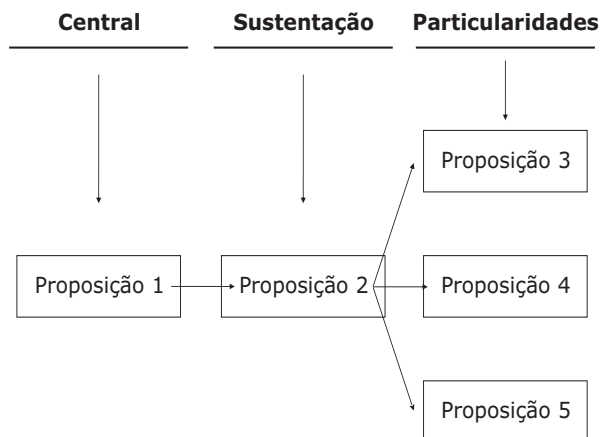
A importância de estabelecer metas realistas foi destacada por diversos autores como, por exemplo, Hansen e Mowen (2003) e Welsch *et al.* (1988), os quais asseveram que o grau de realidade percebida pelos gestores, no que se refere a atingir suas metas, é fundamental para o adequado andamento do sistema.

A questão central para esse problema está na constatação de que, quanto mais difícil for percebida a meta a ser atingida, maior será a propensão em criar reservas orçamentárias (YUEN, 2004), o que prejudicaria a utilização adequada do orçamento como apoio à gestão.

Teoria Substantiva

A abordagem proposta pela teoria substantiva é exteriorizada a partir de um conjunto de proposições que explicam e estruturam o relacionamento entre os elementos do processo de planejamento da instituição pesquisada de forma abrangente e integrada. A proposta contém cinco proposições inter-relacionadas, sendo que a primeira é a proposição *central*, ou seja, aquela que direciona todo o foco das demais e da própria pesquisa. A segunda proposição é aquela que fornece a *sustentação* da proposta e decorre dos achados de campo no que se refere a quais elementos (as categorias) deveriam ser tratados dentro de uma abordagem abrangente. Por sua vez, as três outras proposições tratam aspectos de *especificidades* dos elementos, trazendo contribuições para o seu melhor entendimento:

Figura 2 - Teoria Substantiva



Proposição 1:

Em organizações de grande porte e complexas, caracterizadas por terem um grande número de funcionários e desenvolver atividades em uma dispersão geográfica relevante, o processo de planejamento requer a identificação e organização *abrangente* dos elementos, das categorias e das propriedades desse processo.

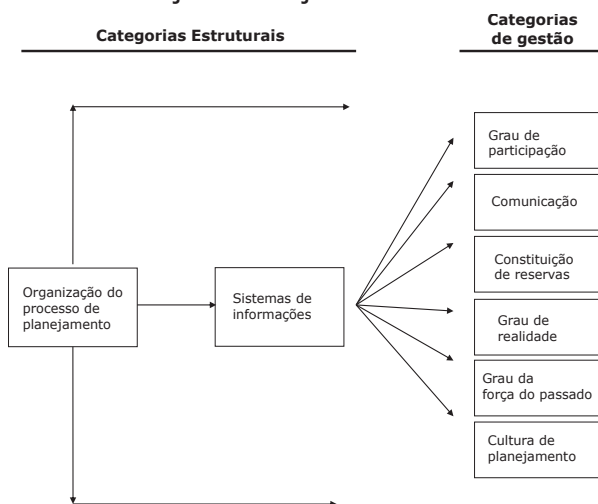
Esta é a *proposição central* e dela se espera a caracterização da organização. A proposição não indica que *apenas* as entidades com as características apregoadas necessitam de uma estrutura organizada e abrangente, mas que estas seriam o público-alvo indicado, em que o processo de planejamento orçamentário teria dificuldades em se desenvolver a contento, caso a proposição não fosse respeitada.

Proposição 2:

Os elementos do processo de planejamento (as categorias), para fins de organização, sequência e atribuição de responsabilidades (da instituição como um todo ou de grupos ou de indivíduos), podem ser classificados em: *estruturais e de gestão*.

Em decorrência da proposição 1, persegue-se a identificação do que deve ser tratado para que o processo seja abrangente e, nesse momento, as *categorias* são identificadas (Figura 3).

Figura 3 - Proposta de Teoria Substantiva de Processo Abrangente de Estruturação do Orçamento



As categorias do processo de planejamento são interdependentes e se relacionam entre si, mas não necessariamente de forma sequencial. Portanto, a ausência de uma categoria ou de um de seus componentes (as propriedades) pode propagar conseqüências indesejadas em todo o processo de planejamento e não somente para o referido elemento. Levando em conta quem implementa e qual a demanda por uniformização, os dois grupos (classes de elementos) encontrados foram: (i) estruturais e (ii) gestão (proposição 2). As categorias estruturais são aquelas que a instituição (e, em termos práticos, só ela poderia fazê-lo) deve disponibilizar de maneira homogênea para toda a organização. As categorias estruturais identificadas foram as seguintes: *organização do processo de planejamento* e *sistemas de informações*. As categorias de gestão identificadas são aquelas que dependem das decisões e do direcionamento pela entidade e, portanto, requerem ser analisadas não apenas em termos de presença ou ausência, mas principalmente em uma questão de grau, inclusive de maneira distinta em diferentes áreas ou níveis hierárquicos; decorrem das percepções e reações humanas perante as tensões das atividades empresariais. As categorias de gestão identificadas foram: *comunicação*, *constituição de reservas orçamentárias*, *força do passado*, *cultura de planejamento*, *participação* e *grau de realidade das metas*. Qualquer iniciativa de operacionalização e teste desta teoria substantiva deve demandar a utilização das propriedades de cada categoria identificada no desenvolvimento do trabalho.

Proposição 3:

Às categorias e suas propriedades podem ser atribuídos distintos graus de relevância em cada etapa do processo de planejamento para diferentes áreas da instituição.

Constataram-se, principalmente pela análise individual das categorias do processo de planejamento, que elas podem apresentar diferentes relevâncias nas várias áreas da entidade e em cada etapa do processo (proposição 3). A relevância e importância de uma categoria devem ser percebidas de forma distinta entre as diversas áreas da organização, caracterizando um perfil e uma dada configuração do processo para a entidade. Em outras palavras, a categoria *participação* pode ter uma baixa relevância em uma área da entidade, em que a participação é praticada de maneira contínua e consistente, enquanto que, em outra área, sua ausência pode acarretar inúmeros problemas. Dessa forma, a organização deve estar atenta a esse tipo de problema e, ao percebê-lo, aumentar a ênfase no tratamento e operacionalização desse elemento.

Proposição 4:

As categorias classificadas como *estruturais* devem ser identificadas, organizadas e implantadas antes daquelas relacionadas àquelas classificadas como de *gestão*.

A partir da proposição 2, percebe-se que a sequência de identificação, organização e implantação das categorias e suas propriedades, observando-se as propriedades que potencialmente fortalecem o processo de planejamento, leva em conta que os elementos estruturais devem preceder, ser tratados e resolvidos antes dos demais elementos. A não observância desta proposição cria problemas no gerenciamento das demais categorias (proposição 4), já que elas se afetam mutuamente (impacto recíproco). O *groundness* das categorias estruturais é um destaque que mostra essa dependência.

Proposição 5:

Alguns componentes e suas propriedades fortalecem e estimulam o processo orçamentário, enquanto que outros potencialmente inibem o processo e, como decorrência, surgem problemas e comportamentos disfuncionais.

As propriedades são caracterizações das categorias, especificando, detalhando e proporcionando a operacionalização da teoria substantiva, de forma que cada categoria possui ao menos uma propriedade. Algumas propriedades foram identificadas e, ao serem descritas, implicam em escolhas, ou seja, em decisões de implementação e

gestão, contribuindo, apoiando e estimulando o processo de planejamento orçamentário. Por sua vez, outras propriedades apresentadas impactam desfavoravelmente o processo de planejamento, proporcionando o seu retardamento e, inclusive, a sua deterioração (proposição 5). Conseqüentemente, estas últimas deveriam ser evitadas ou, quando isso não for possível, deve-se mitigar e/ou monitorar sua existência, já que, além de não contribuírem para sustentação do processo, ainda ensejam o surgimento de problemas e comportamentos disfuncionais, dificultando o alcance dos objetivos e o cumprimento das funções do processo de planejamento. Cabe ao gestor ter consciência e atuar sobre as propriedades.

Comentários Finais

A teoria fundamentada nos dados (*Grounded Theory*) consubstancia-se em uma abordagem de pesquisa voltada para a criação de teorias substantivas, a partir de uma análise indutiva de dados empíricos. Sua utilização neste trabalho permitiu o entendimento contextual e abrangente das questões relacionadas ao orçamento e, conseqüentemente, o entendimento do controle gerencial na rotina das organizações. Este trabalho não pretendeu desenvolver um modelo completo, de identificação de todas as variáveis possíveis, mas pretende proporcionar uma contribuição para uma abordagem abrangente e operacionalmente utilizável para o desenvolvimento de sensibilidade e entendimento do “todo” e não de aspectos isolados do processo de desenvolvimento do orçamento empresarial, apesar de relevantes. Tal processo pode proporcionar, no futuro, paulatina generalização não proporcionada por este trabalho.

Buscar uma abordagem mais abrangente sobre o tema, menos reducionista, como normalmente ocorre nas pesquisas de controle gerencial (NORREKLIT *et al.*, 2006), implica em outro tipo de risco, decorrente da ausência de uma corrente teórica consistente que permita consolidá-lo com coerência.

Os possíveis benefícios de uma visão abrangente na análise e gestão do processo do orçamento são: (i) entendimento das decisões necessárias para dispor de um processo de planejamento estruturado nesta abordagem; (ii) identificação do momento mais adequado para o processo decisório; (iii) condição de decidir de maneira pró-ativa sobre investimentos requeridos para viabilizar o processo; (iv) ajustar o modelo de planejamento quando assim o desejar; (v) eliminar ou reduzir os aspectos não desejados do processo; e (vi) eliminar ou reduzir a sensação de não saber onde está o problema da gestão.

Os próximos passos da pesquisa são: (i) aplicação da metodologia em outro tipo de organização com o objetivo de expandir e aperfeiçoar a análise das categorias; (ii) triangulação de métodos de coleta de dados; e (iii) triangulação pelo tratamento de dados, com análise quantitativa de dados qualitativos.

Referências

- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Thomas. Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. In: CHAPMAN, Christopher; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier, 2007. p. 299-318.
- _____; MOLLONA, M. Organizational control as cultural practice - a shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 4/5, p. 305-331, May/Jul. 2007.
- ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BANDEIRA-DE-MELLO, R.; CUNHA, C. *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais*. São Paulo: Saraiva, 2007.

- BAZERMAN, M.H. *Processo decisório*: para cursos de administração e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2/3, p. 97-126, February/April. 2003.
- BERRY, A. J.; OTLEY, David T. Case-based research in accounting. In: HUMPREY, C.; LEE, Bill. (Org.) *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford: Elsevier Ltd, 2004.
- BHIMANI, Alnoor. A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*, v.28, (Issue 6), p. 523-548, August 2003.
- BIRNBERG, J. G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 13, n. 5, p. 447-464,1988.
- _____; TUROPOLEC, L.; YOUNG, S.M. The organizational context of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 8, n. 2, p. 111-129, 1983.
- BROWNELL, P. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*, v. 57, n. 4, p.766-777, November. 1982.
- BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. *Budgetary control and organization structure*. *Journal of Accounting Research*, v.13, n. 2, p. 177-203, Autumn 1975.
- BUCKLEY, P. J.; MICHIE, J. *Firms organizations and contracts*. New York: Oxford University Press, 1996.
- CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organization and Society*, v. 22, n. 2, p.189-205, February 1997.
- CHEN, Q. Cooperation in the budgeting process. *Journal of Accounting Research*, v. 41, n. 5, p.775-796, December 2003.
- CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, v. 61, n. 1, p. 16-35, jan. 1986.
- CHONG, V. K.; CHONG, K. M. Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, v.14, p.65-86, 2002.
- CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; HADDAD, K. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, v.16, n. 1, p. 47-60, 1991.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as a means of control and loose coupling, *Accounting, Organizations and Society*, v. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.
- _____; _____. The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society*, v.11, n.3 , p. 193-214, July/September 1986.
- _____; _____. The use of budgeting symbols in the political arena: an historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, v.13, n.1, p. 1-24, 1988.
- _____; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, v.15, 1, p. 3-49, July/September 2003.
- DAVILA, A.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, n.7-8 , p. 587-608, October/November 2005.

- DENT, J. F. Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, v.16, n. 8, p.705-732, 1991.
- DIRSMITH, Mark W.; COVALESKI, Mark A. Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 2, p. 149-169, 1985.
- EFFERIN, Sujoko; HOPPER, Trevor. Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 3, p. 223-262, April 2007.
- ETHERINGTON, L.; TJOSVOLD, D. Managing budget conflicts: contribution of goal interdependence and interaction. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, v.15, n. 2, p. 142-151, June 1998.
- FREZATTI, F. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GLASER, B.; STRAUSS, A. *The discovery of grounded theory*. Chicago: Aldine, 1967.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 3rd ed. London: Pitman, 1986.
- GRANDLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, n.2, p. 141-166, June 2001.
- GURD, B. Bruce Gurd. Remaining consistent with method? An analysis of grounded theory research in accounting, *Qualitative Research in Accounting and Management*, v. 5, n. 2, p. 122-138 2008.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira, 2003.
- HANSEN, S.C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice development in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, n.1, p. 95-116, 2003.
- _____; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, v. 15, n.4, p. 415-439, December 2004.
- HERATH, S. K.; INDRANI, M.W. Budgeting as a competitive advantage: evidence from Sri Lanka. *Journal of American Academy of Business*, Cambridge, v.11, n.1, p. 79-91, March 2007.
- HOPWOOD, A.G., An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, v.10, n.1, p. 156-182, 1972.
- _____. On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting, Organization and Society*, v. 8, n.2/3, p. 287-305, 1983.
- _____, The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, v.12, n. 3, p. 207-234, 1987.
- LARSON, E.W.; KING, J.B. The systemic distortion of information: an ongoing challenge to management. *Organizational Dynamics*, v. 24, n. 3, p. 49-61, Winter 1996.
- LIMA, E. Visão compartilhada, equipe de direção e gestão estratégica de pequenas e médias empresas: um estudo multicaso e internacional. *Revista de Negócios*, Blumenau, v. 12, n. 4, p. 86-100, Outubro/Dezembro 2007.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. Mapping management accounting graphics and guidelines.

Accounting, Organization and Society, v. 28, n. 2-3 , p. 169-249, February/April 2003.

LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, v. 13, n. 3, p. 281-301, 1988.

MALINA, Mary A.; SELTO, Frank H. Communicating and controlling strategy: an empirical study of effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, v.13, n.1, p.47-90, 2001.

MARGINSON, D.; OGDEN, S. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, n. 5 , p. 435-456, July 2005.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, v. 56, n. 4, p. 813-829, October 1981.

MURPHY, K. Performance standards in incentive contracts. *Journal of Accounting and Economics*, v. 30, n. 3, p.245-278, December 2000.

NEELY, A. *Business performance measurement*. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

NØRREKLIT, Lennart; NØRREKLIT, Hanne; ISRAESEN, Poul. The validity of management control topoi: towards constructivist pragmatism. *Management Accounting Research*, v. 17, n. 1, p. 42-71, March 2006.

PARKER, L. D.; ROFFEY, B. H. Methodological themes: back to the drawing board: revisiting grounded theory and the everyday accountant's and manager's reality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 10, n. 2, p. 212-247, 1997.

RUAS, R. Desenvolvimento de competências gerenciais e contribuição da aprendizagem organizacional. In: FLEURY, M. T. L.; OLIVEIRA JR, M. de M. (Org.). *Gestão estratégica do conhecimento*. São Paulo: Atlas, 2001.

SHIELDS, J.; SHIELDS, M. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 1, p. 49-76, January 1998.

STEINER, G. A. *Strategic planning: what every manager must know*. New York: Free Press, 1979.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2008.

TILLMANN, Katja; GODDARD, Andrew. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, v.19 (Issue 1), p. 80-102, March 2008.

VASCONCELOS, Isabella Freitas Gouveia de; MASCARENHAS, André Ofenhejm; VASCONCELOS, Flávio Carvalho de. Gestão do paradoxo "passado versus futuro": uma visão transformacional da gestão de pessoas. *RAE electron*, 2006. Disponível em: <<http://www16.fgv.br/rae/eletronica/index.cfm?FuseAction=Secao&Secao=ARTIGOS&Volume=5&numero=1&Ano=2006>>. Acesso em: 29 set. 2010.

_____; VASCONCELOS, Flávio Carvalho de. Identidade e mudança: o passado como ativo estratégico. *Organizações & Sociedade*, Salvador, v. 8, n. 21, p. 46-57, maio/ago. 2001.

VAN DER STEDE, W.A. Measuring tight budgetary control. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 1, p.119-137, March 2001.

WELSCH, G.A.; HILTON, R.W.; GORDON, P.N. *Budgeting: profit planning and control*. 5th edition. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1988.

YOUNG, S. Mark. Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research*, v.23, n.2 , p. 829-842, Autumn, 1985.

YUEN, D.C.Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 4, Special issue, p. 517-532, 2004.

Artigo recebido em 07/09/2009.

Última versão recebida em 11/10/2010.

Artigo aprovado em 01/11/2010.