

Faculdade FIPECAFI

Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças

**Percepções dos gestores de uma indústria de eletrodomésticos
sobre a eficácia do orçamento matricial comparativamente ao
orçamento convencional: Uma pesquisa-ação**

José Roberto Leandro

São Paulo

2018

Diretor Presidente

Prof. Dr. Welington Rocha

Diretor de Pesquisa

Prof. Dr. Fábio Frezatti

Diretor Geral do Curso

Prof. Ms. João Domiraci Paccez

**Coordenador do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e
Finanças**

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

José Roberto Leandro

**Percepções dos gestores de uma indústria de eletrodomésticos
sobre a eficácia do orçamento matricial comparativamente ao
orçamento convencional: Uma pesquisa-ação**

**Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso
de Mestrado Profissional em Controladoria e
Finanças da Faculdade FIPECAFI, para a
obtenção do título de Mestre Profissional em
Controladoria e Finanças.**

Orientador: Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo

São Paulo

2018

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio Convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação

Serviço de Biblioteca Faculdade FIPECAFI

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras (FIPECAFI)

Dados fornecidos pelo (a) autor (a)

658.151

L437p

Leandro, José Roberto

Percepção dos gestores de uma indústria de eletrodomésticos sobre a eficácia do orçamento matricial comparativamente ao orçamento convencional: uma pesquisa-ação /José Roberto Leandro. -- São Paulo: J. R. Leandro, 2018.

223 p.: il.col.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças – Faculdade FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras

Orientador: Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo.

Coorientador: Prof. Dr. Rodrigo Paiva Souza.

1. Orçamento matricial. 2. Orçamento tradicional. 3. Gestão de despesas. 4. Teoria da prática I. Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo II. Prof. Dr. Rodrigo Paiva Souza. III. Título

658.151

Dedico este trabalho
à Junia, minha esposa, e a meus filhos, Isis e Miguel.

Agradecimentos

Primeiramente a DEUS, pela vida, saúde e disposição.

Agradeço ao Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo pela sua confiança, paciência e, principalmente, pela sua generosidade, contribuindo para o meu amadurecimento e crescimento como ser humano, tendo sido sua dedicação e orientação fundamentais para a realização deste trabalho.

Também agradeço ao Prof. Dr. Rodrigo Paiva Souza e ao Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli pelas valiosas contribuições na qualificação e defesa, as quais foram de suma importância para o enriquecimento deste trabalho e para o meu conhecimento sobre controladoria.

Outra pessoa que merece um agradecimento especial é a Sra. Marisa Laham, que contribuiu e possibilitou a aplicação da pesquisa de campo na empresa ABC LTDA. Agradeço a todos os coordenadores, gerentes e diretores desta companhia pela colaboração e disponibilidade.

Agradeço aos demais Professores do Mestrado Profissional da FIPECAFI, que também contribuíram para o meu crescimento, transmitindo seus conhecimentos e valores.

Não poderia deixar de agradecer aos amigos da primeira turma do mestrado pelos bons momentos de trocas de experiências.

Meu muito obrigado à turma do “Quina do Gracinha”: ao Phillemon Telêmaco da Graça (Phill ou Gracinha), Wagner Kautz (Vavá), Bruno Tedeschi (Tintin) e Rogério Willian da Silva (Golden Boy).

RESUMO

As organizações estão rodeadas por cenários globalizados e de altíssima competitividade, onde lhes cabe buscar novas práticas de planejamento e controle, notadamente através do uso do orçamento empresarial, como uma tecnologia que lhes proporcione benefícios para a decisão de alocação de gastos e despesas. Sabe-se também que uma mesma prática pode ser utilizada diferentemente por empresas distintas, e afirmar que uma prática é melhor que outra pode ser verdade somente para uma dada organização; entretanto, mesmo que tal afirmação possa ser feita, é necessário estruturar uma metodologia que assegure que os elementos utilizados para a comparação sejam adequados e suficientes para tal. Dentro desse enfoque, este trabalho buscou apresentar a percepção de gestores de uma organização fabricante de eletrodomésticos, líder em seu setor de atuação no Brasil, sobre a técnica de Orçamento Matricial comparativamente ao Orçamento Convencional, que já é utilizado pela referida empresa. Para realizar tal comparação, foi utilizada a estratégia de pesquisa-ação, na qual o pesquisador, que é colaborador da organização estudada, estruturou um modelo de orçamento matricial adequado às suas necessidades, capacitou um grupo de gestores para que conhecessem as diferenças entre as metodologias orçamentárias (convencional x matricial), e elaborou uma metodologia investigativa, valendo-se da Teoria da Prática e dos principais elementos obtidos a partir da revisão de literatura sobre orçamento. Foram realizadas doze entrevistas semiestruturadas, que foram gravadas, transcritas e analisadas, juntamente com documentos que foram disponibilizados, por meio do software NVIVO. Diversas evidências foram obtidas por meio da percepção desses gestores, salientando-se sua percepção de que o Orçamento Matricial é mais eficaz no controle dos gastos, em comparação ao Orçamento Convencional; entretanto, a utilização conjunta de ambos é considerada adequada. Outra percepção é de que o Orçamento Convencional está mais sujeito aos vieses dos gestores, advindos de suas preferências, seja pela ferramenta propriamente, ou pelos próprios objetivos. Entende-se que a pesquisa contribuiu com a organização em foco por meio da proposição de um modelo conceitual de Orçamento Matricial, que está pronto para implantação, além de capacitar seus gestores em técnicas orçamentárias e promover um clima de debate e reflexão sobre este tema. Em termos acadêmicos, o estudo contribuiu para a organização do conhecimento sobre Orçamento Matricial, que é uma metodologia pouco estudada, e estruturou um constructo, por meio de elementos da Teoria da Prática e do arcabouço conceitual de Orçamento Empresarial, que poderá ser adequado para outros tipos de práticas de Contabilidade Gerencial, possibilitando um processo de análise estruturado e fundamentado.

Palavras-Chave: Orçamento Matricial; Orçamento Tradicional; Gestão de Despesas; Teoria da Prática.

ABSTRACT

Organizations are surrounded by globalized and highly competitive scenarios, where they have to look for new planning and control practices, notably through the use of corporate budget as a technology that provides them with benefits for the decision to allocate costs and expenses. Also, distinct companies can use the same practice differently; hence, to assert that one practice is better than another may be true only for a given organization. However, even for making such a statement it is necessary to structure a methodology that ensures that the elements used for the comparison are adequate and sufficient. Within this approach, this study sought to present the perception of managers of an industrial company of household appliances, which is the leader in its sector in Brazil, on the Matrix Budget technique, compared to the Conventional Budget that is already used at this firm. For such a comparison to be carried out the researcher, who is an employee at the organization, developed a matrix budget model appropriate to its needs, trained a group of managers on the differences between budgetary methodologies (conventional x matrix), and designed a research methodology using the Theory of Practice and the main elements from the literature review on budget. Twelve semi-structured interviews were carried out, recorded, transcribed and analyzed, along with documents made available by the company, through the NVIVO software. Several evidences were obtained through these managers' perceptions; however, we highlight their opinion about the Matrix Budget as more effective for controlling expenses, compared to the Conventional Budget; however, the joint use of both was perceived as adequate. Another perception is that Conventional Budget is more subject to managers' biases, regarding their preferences towards either the tool itself or their own objectives. The research contributed to the organization through the proposition of a conceptual model of the Matrix Budget, which is ready for implementation, and with the qualification of its managers on budgetary techniques, by stimulating a climate of debate and reflection. In academic terms, it contributed to arrange the knowledge on Matrix Budget, which is an under-studied methodology; and it developed a construct, through elements of the Theory of Practice and the conceptual framework of the Business Budget. This may be suitable for other types of Management Accounting practices, making possible a structured process of analysis.

LISTA DE ABREVIACÕES

ABIHPEC – Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos

OM – Orçamento Matricial

OT – Orçamento Tradicional

GECON – Modelo de Gestão Econômica

CAM-I - Grupo Europeu – *Consortium for Advanced Manufacturing - International*

ABC – *Activity Based Costing*

BBRT – *Beyond Budgeting Round Table*

OBZ – Orçamento Base Zero

GFOA – *Government Finance Officers Association*

PDCA – *Plan, Do, Check, Act*

GESIDE – Gerenciamento Sistemico de Despesa

GMD – Gestão Matricial de Despesa

KPI – Key Performance Indicator

UNICAMP – Universidade Estadual de Campinas

USP – Universidade de São Paulo

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Composição do ambiente social	29
Figura 2 - Nexos de Práticas.....	30
Figura 3 - Arranjos de controles gerenciais.....	33
Figura 4 - Hierarquia do planejamento estratégico	36
Figura 5 - Integração entre Planejamento e Orçamento	40
Figura 6 - Estrutura básica do orçamento global.....	46
Figura 7 - Evolução dos processos orçamentários.....	50
Figura 8 - Orçamento tradicional.....	53
Figura 9 - Ciclos do orçamento contínuo	54
Figura 10 - A gestão da despesa pelo uso do PDCA	64
Figura 11 - Síntese do modelo teórico de pesquisa	81
Figura 12 - Dimensões que afetam a percepção e eficiência do na gestão de gastos.....	83
Figura 13 - Relacionamento do modelo teórico com as dimensões do orçamento	84
Figura 14 - Representação do processo de pesquisa.....	93
Figura 15 - Fluxograma de desenvolvimento e delimitação da pesquisa	94
Figura 16 - Passos para utilização do software NVIVO.....	96
Figura 17 - Nuvem de palavras entendimento prático e as dimensões do orçamento.....	166
Figura 18 - Nuvem de palavras regras e as dimensões do orçamento.....	168
Figura 19 - Nuvem de palavras teleoafetividade e as dimensões do orçamento	169
Figura 20 - Nuvem de palavras atores e as dimensões do orçamento	171
Figura 21 - Nuvem de palavras tecnologia e as dimensões do orçamento	172
Figura 22 - Nuvem de palavras infraestrutura e as dimensões do orçamento	174

TABELAS

Tabela 1 - Benefícios e limitações do planejamento	38
Tabela 2 - Modelo genérico de processo orçamentário	47
Tabela 3 - Etapas do desenvolvimento do OBZ	62
Tabela 4 - Os objetivos conceituais do PDCA	64
Tabela 5 - Controle cruzado da despesa	66
Tabela 6 - As vantagens e desvantagens do OM	68
Tabela 7 - Diferenças entre OM e OT	69
Tabela 8 - Estudos sobre o OM	72
Tabela 9 - As fases estruturais da implantação do OM	73
Tabela 10 - Exemplos de pacotes de gastos fixos por conta e centro de custos.....	75
Tabela 11 - Matriz de acompanhamento	76
Tabela 12 - Dimensões que afetam a percepção a eficiência do orçamento na gestão de gastos	82
Tabela 13 - Elementos conceituais da pesquisa.....	85
Tabela 14 - Representação do ciclo de pesquisa	88
Tabela 15 - Relação das fontes com os nós - NVIVO.....	99
Tabela 16 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1)	100
Tabela 17 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1.1)	101
Tabela 18 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1.2)	102
Tabela 19 - Entendimento prático - Eficiência nos Controles (Resposta 2).....	103
Tabela 20 - Entendimento prático - Suporte para alocação de recursos (Resposta 3).....	104
Tabela 21 - Entendimento prático - Suporte para alocação de recursos (Resposta 3.1).....	105
Tabela 22 - Entendimento prático - Influência do ator organizacional (Resposta 4)	106
Tabela 23 - Entendimento prático - Influência do ator organizacional (Resposta 4.1)	107
Tabela 24 - Recorte do constructo	108
Tabela 25 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 5)	113
Tabela 26 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 5.1)	114
Tabela 27 - Regras - Tomada de decisão/plano de ação (Resposta 6)	115
Tabela 28 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 6.1)	116
Tabela 29 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 6.2)	117
Tabela 30 - Regras - Tomada de decisão / Plano de ação (Resposta 7)	118

Tabela 31 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 7.1)	119
Tabela 32 - Regras - Influência do ator organizacional (Resposta 8)	120
Tabela 33 - Regras - Influência do ator organizacional (Resposta 8.1)	121
Tabela 34 - Teleoafetividade - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 9).....	126
Tabela 35 - Teleoafetividade - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 9.1)	127
Tabela 36 - Teleoafetividade - Eficiência nos controles (Resposta 10)	128
Tabela 37 - Teleoafetividade - Suporte para alocação de recursos (Resposta 11)	129
Tabela 38 - Teleoafetividade - Suporte para alocação de recursos (Resposta 11.1)	130
Tabela 39 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12).....	131
Tabela 40 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12.1).....	132
Tabela 41 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12.2).....	133
Tabela 42 - Atores - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 13)	138
Tabela 43 - Atores - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 13.1)	139
Tabela 44 - Atores - Eficiência nos controles (Resposta 14)	140
Tabela 45 - Atores - Eficiência nos controles (Resposta 14.1)	141
Tabela 46 - Atores - Suporte para alocação de recursos (Resposta 15)	142
Tabela 47 - Atores - Influência do ator organizacional (Resposta 16).....	143
Tabela 48 - Atores - Influência do ator organizacional (Resposta 16.1).....	144
Tabela 49 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Respostas 17 e 17.1)	148
Tabela 50 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 17.2).....	149
Tabela 51 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18)	150
Tabela 52 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18.1)	150
Tabela 53 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18.2)	151
Tabela 54 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19).....	152
Tabela 55 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19.1)	152
Tabela 56 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19.2)	153
Tabela 57 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 20).....	153
Tabela 58 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 20.1).....	154
Tabela 59 - Infraestrutura - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 21)	157
Tabela 60 - Infraestrutura - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 21.1)	158
Tabela 61 - Infraestrutura - Eficiência nos controles (Resposta 22)	159
Tabela 62 - Infraestrutura - Eficiência nos controles (Resposta 22.1)	159
Tabela 63 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 23)	160
Tabela 64 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 23.1)	161

Tabela 65 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 24)	162
Tabela 66 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 24.1)	162
Tabela 67 - Frequência de palavras - Entendimento prático e as dimensões do orçamento ..	165
Tabela 68 - Frequência de palavras - Regras e as dimensões do orçamento	167
Tabela 69 - Frequência de palavras - Teleoafetividade e as dimensões do orçamento	169
Tabela 70 - Frequência de palavras - Atores e as dimensões do orçamento	170
Tabela 71 - Frequência de palavras - Tecnologia e as dimensões do orçamento	172
Tabela 72 - Frequência de palavras - Infraestrutura e as dimensões do orçamento	173

Sumário

1	Introdução.....	19
1.1	Contextualização	19
1.2	Objetivos Geral e Específicos.....	23
1.3	Justificativa e Contribuição	23
1.4	Delimitação	24
1.5	Estrutura do trabalho.....	25
2	Referencial Teórico	27
2.1.	Teoria da Prática	27
2.1.1	Nexos da Prática	30
2.1.2	Arranjos Materiais	32
2.2	Planejamento	34
2.2.1	Planejamento Estratégico	35
2.2.2	Planejamento Tático.....	38
2.2.3	Planejamento Operacional.....	39
2.3	Orçamento	41
2.3.1	História	41
2.3.2	Definições e características	42
2.3.3	Os princípios da estruturação orçamentária	43
2.3.4	O processo de elaboração do orçamento	45
2.3.5	Controle orçamentário	48
2.3.6	Tipos de orçamentos.....	50
2.3.6.1	Orçamento Empresarial Convencional	50
2.3.6.2	Orçamento contínuo ou rolling forecast.....	54
2.3.6.3	Orçamento flexível.....	55
2.3.6.4	Orçamento por atividade	56
2.3.6.5	Beyond Budgeting.....	56
2.3.6.6	Orçamento base zero (OBZ).....	58
2.3.6.7	Benefícios do OBZ	61
2.3.6.8	Etapas básicas do desenvolvimento do OBZ.....	62
2.3.7	Orçamento Matricial (OM)	63
2.3.7.1	Vantagens e desvantagens do OM.....	67
2.3.7.2	Revisão das pesquisas sobre OM.....	69

2.3.7.3	Modelagem para implementação da OM	72
2.3.7.4	Preparação da base Orçamentária	73
2.3.7.5	Preparação para a implementação	76
2.3.7.6	Implementação.....	77
2.3.7.7	Verificação e controle.....	78
2.3.7.8	Ações corretivas e melhorias	78
2.4	Abordagem sociológica ao orçamento.....	79
2.5	Modelo Teórico da Pesquisa	81
3	Procedimentos Metodológicos	86
3.1	Classificação dos métodos	86
3.2	Sobre Pesquisa-ação	88
3.3	Justificativa para a utilização da pesquisa-ação	90
3.4	Elaboração e análise das entrevistas e de documentos	91
3.4.1	Representação do processo de pesquisa	93
3.4.2	Delimitação da pesquisa.....	93
3.4.3	Coleta e análise dos dados.....	94
3.4.4	Utilizando o NVIVO	95
4.	Análise dos Resultados.....	99
4.1	Análises das entrevistas com base no NVIVO	99
4.1.1	Entendimento prático.....	100
4.1.1.1	Entendimento prático – Tomada de decisão e plano de ação	100
4.1.1.2	Entendimento prático – Eficiência nos Controles.....	102
4.1.1.3	Entendimento prático – Suporte para alocação de recursos	103
4.1.1.4	Entendimento prático – Influência do ator organizacional.....	105
4.1.1.5	Integração das respostas obtidas entendimento prático com a revisão teórica	107
4.1.2	Regras	112
4.1.2.1	Regras – Tomada de Decisão e Plano de Ação.....	112
4.1.2.2	Regras – Eficiência nos Controles.....	114
4.1.2.3	Regras – Suporte Para Alocação dos Recursos	117
4.1.2.4	Regras – Influência do ator organizacional	119
4.1.2.5	Integração das respostas obtidas regras com a revisão teórica.....	122
4.1.3	Teleoafetividade.....	125
4.1.3.1	Teleoafetividade – Tomada de decisão e plano de ação	125
4.1.3.2	Teleoafetividade – Eficiência nos controles.....	127

4.1.3.3	Teleoafetividade – Suporte para alocação de recursos	128
4.1.3.4	Teleoafetividade – Influência do ator organizacional	130
4.1.3.5	Integração das respostas obtidas teleoafetividade com a revisão teórica	133
4.1.4	Atores	137
4.1.4.1	Atores – Tomada de decisão e plano de ação	137
4.1.4.2	Atores – Eficiência nos controles	139
4.1.4.3	Atores – Suporte para alocação de recursos	141
4.1.4.4	Atores – Influência do ator organizacional	143
4.1.4.5	Integração das respostas obtidas para atores com a revisão teórica	144
4.1.5	Tecnologia	148
4.1.5.1	Tecnologia – Tomada de decisão e plano de ação	148
4.1.5.2	Tecnologia – Eficiência nos controles	149
4.1.5.3	Tecnologia – Suporte para alocação de recursos	151
4.1.5.4	Tecnologia – Influência do ator organizacional	153
4.1.5.5	Integração das respostas obtidas para tecnologia com a revisão teórica	155
4.1.6	Infraestrutura	157
4.1.6.1	Infraestrutura – Tomada de decisão e plano de ação	157
4.1.6.2	Infraestrutura – Eficiência nos controles	158
4.1.6.3	Infraestrutura – Suporte para alocação de recursos	160
4.1.6.4	Infraestrutura – Influência do ator organizacional	161
4.1.6.5	Integração das respostas obtidas para infraestrutura com a revisão teórica	163
4.2	Análise dos documentos	165
4.2.1	Análise dos documentos NVIVO	165
4.3	Sumarização dos achados da pesquisa	174
4.3.1	– Percepções sobre Nexos da Prática	175
4.3.2	– Percepções sobre Arranjos Materiais	177
5.	Conclusão	179
	Referências	183
	Anexos	184
A.1	Treinamento – Apresentação Sobre Orçamento Tradicional – OT	184
A.2	Treinamento – Apresentação Sobre Orçamento Matricial – OM	199
A.3	Teste de conhecimento – Orçamento Tradicional	215
A.4	Teste de conhecimento – Orçamento Matricial	216

A.5	Lista de documentos disponibilizados pela empresa.....	217
A.6	Tabela de notas dos testes sobre orçamentos.....	218

1 Introdução

Neste capítulo são apresentadas a contextualização, o objetivo, a questão de pesquisa, a justificativa e as contribuições do trabalho.

1.1 Contextualização

Atualmente, as organizações atuam em um cenário globalizado de alta concorrência, com o crescimento da competitividade. Neste ambiente, cabe a elas se adequar às novas práticas de planejamento, orçamento e tecnologia, para serem eficazes, eficientes e competitivas, tornando-se empresas prósperas e longevas. Corroborando essa afirmação, Schettino (2006, p. 6) salienta que “(...) com a intensificação da concorrência em nível mundial, produzida principalmente pela globalização das economias, a arte de planejar passou a ser valorizada pelas organizações. Com a globalização, as indústrias brasileiras viram-se obrigadas a investir em qualidade, padronização e controle”.

Além da competição natural entre as empresas, outro desafio que elas precisam superar está ligado à política econômica do país. Desde meados de 2014, o mercado brasileiro mergulhou em uma crise econômica que vem afetando negativamente o desempenho econômico de um grande número de companhias de todos os portes e setores. Os quatro últimos anos (2014, 2015, 2016 e 2017) foram deficitários, considerando a gestão das contas públicas. O agravamento do déficit nessas contas e o momento de turbulência política decorrente dos inúmeros esquemas de corrupção revelados contribuíram para o aumento das taxas de desemprego, acarretando a queda no consumo e nos salários, levando, por consequência, à retração do Produto Interno Bruto (Gomes, 2017).

Diante das condições de competição e do cenário econômico ao qual as empresas estão expostas, e em função da necessidade de desenvolver capacidades na gestão econômico-financeira que possibilitem ajustes mais rápidos e eficazes, as entidades estão gerando ações alternativas, na busca de soluções para seus problemas, como, por exemplo: a descontinuidade de unidades de negócios, a redução de pessoal, a redução de margem e a redução significativa das despesas operacionais. Salienta-se que, dependendo da forma como estas ações sejam tomadas, elas podem se caracterizar como soluções que impactarão a continuidade das empresas neste contexto.

As diversas ações na busca de soluções para problemas de gestão, no âmbito da Contabilidade Gerencial, podem ser compreendidas dentro de uma estrutura de governança

dada por um conjunto de práticas, que podem estar alinhadas ou não com seus objetivos estratégicos e operacionais.

As rotinas diárias na gestão econômico-financeira das organizações são formadas por diversas atividades, tais como: processos de pagamentos e recebimentos, gestão de estoques e custos, desenvolvimento estratégico, e controles orçamentários. Essas atividades são entendidas como práticas no universo organizacional, ou seja: “(...) as práticas são compostas pelas atividades que as pessoas fazem no dia a dia” (Nascimento, 2011, p. 63).

As práticas não fazem parte do mundo material, pois não podem ser vistas como um produto fabricado, mas elas existem. Para que sejam compreendidas, e tal compreensão seja comunicada aos praticantes, é necessário que se estabeleçam formas e dimensões para explicitar como elas se manifestam nos contextos em que estão inseridas. Para isso, a Teoria da Prática de Schatzki (2001, 2002, 2005 e 2006) oferece uma estrutura conceitual que possibilita comunicar como as práticas se manifestam, por meio de três dimensões: entendimento, regras e estrutura teleoafetiva. De acordo com Schatzki (2005), as dimensões podem ser descritas como um conjunto normativo de estados mentais formado por entendimentos, desejos, crenças, expectativas, emoções, etc. As três dimensões são percebidas pelos atores organizacionais no desenvolvimento de suas atividades.

Tomando-se a Teoria da Prática como base para reflexão sobre o que determina o uso de uma prática, pode-se inferir que, para haver o planejamento e o controle, é necessário: (I) que se tenha o entendimento dos processos que são realizados na organização no sentido de gerar produtos e serviços, e, por meio dessas atividades obter margem que possibilite a geração de valor econômico; (II) conhecer as regras estabelecidas, ou seja, os limites desses processos, mas também compreender as regras e os objetivos que envolvem a utilização das próprias práticas; e, por fim, (III) saber como as emoções são afetadas por essa prática à medida que os interesses e ações são percebidos pela dimensão teleoafetiva.

Ações como planejar e controlar são manifestações das práticas mais utilizadas por organizações de grande porte que operam no Brasil (Russo, 2015), entre outros objetivos, para mitigar o risco de descontinuidade do negócio.

Parisi (2011, p. 102) destaca que planejar “(...) se define como o processo de pensamento que precede a ação e está ligado à tomada de decisão”. A ação de planejar foca em estabelecer as metas e objetivos da entidade de longo prazo e curto prazo. Welsch (2009) destaca que o controle é um conjunto de ações necessárias para medir o progresso alcançado.

Parisi e Megliorini (2011, p. 100) entendem o planejamento como:

a formalização do processo decisório da empresa, buscando clarificar os seus objetivos, construir um caminho para alcançá-los e comprometer os gestores com o desempenho requerido (...) o papel do controle e do *feedback*, para tomar medidas contingenciais sobre os desvios de desempenho e, principalmente, para aproveitar as oportunidades não previstas quando da elaboração do plano original.

De acordo com Welsch (2009, p. 22) o planejamento e o controle...

...envolvem a integração de numerosas abordagens técnicas de administração, tais como previsão de vendas, sistemas de quotas de vendas, orçamentos de capital, análise de fluxo de caixa, análise das relações custo-volume-lucros, planejamento estratégico, planejamento e controle de produção, controle de estoque, administração por objetivos, planejamento organizacional, planejamento de recursos humanos e controle de custos.

Existem muitas práticas que podem ser utilizadas para auxiliar o processo de planejamento e controle de uma organização, como, por exemplo, o orçamento, porém não há como assegurar que um tipo de prática seja melhor que outro para uma dada organização, e esta é uma questão a ser levada em conta, pois, as organizações possuem cada vez menos recursos para investir em práticas de gestão.

Segundo o estudo de Russo (2015) sobre as práticas de Contabilidade Gerencial, o orçamento foi identificado como a ferramenta mais utilizada, incluindo a análise das variações orçamentárias. De acordo com Parisi (2011, p117), “(...) a razão de existir do orçamento é dar suporte à otimização de resultados e contribuir com a maior racionalidade econômica no momento da decisão”. Pode-se inferir, sobre a importância do orçamento com base na afirmação deste autor, que, em momentos de grande competitividade e/ou crise, a utilização de modelos orçamentários que possibilitem melhor controle e uma ação mais rápida e específica dos gestores pode ser útil.

Entretanto, não existem práticas orçamentárias universalmente eficazes, e cabe às empresas a busca pela melhor solução na aplicação do orçamento (Covaleski, Evans, Luft & Shields, 2003). Diante desta afirmação, parte-se da premissa que, considerando os recursos disponíveis no ambiente organizacional, sejam eles recursos humanos ou tecnológicos, escolher a metodologia adequada para o processo de orçamento de uma dada organização pode auxiliar na melhoria do seu processo de gestão.

São conhecidos diversos tipos de metodologias de práticas orçamentárias, entre elas destacam-se: (I) OBZ – Orçamento Base Zero; (II) *Rolling Forecast* (orçamento contínuo); de forma mais específica para esta pesquisa, o (III) Orçamento Empresarial Convencional (no

idioma inglês conhecido como *budget*), amplamente difundido e utilizado por organizações em todo o mundo há várias décadas; e o (IV) Orçamento Matricial, que é uma modalidade desenvolvida no Brasil e que vem produzindo efeitos aparentemente vantajosos para organizações que o utilizam, como mostram Bartilotti (2006) e Wanzuit (2009). A diferença central entre o Orçamento Matricial, e o Orçamento Empresarial Convencional, sinônimo de Orçamento Tradicional, reside na dupla checagem de cada evento orçamentário e na condução cruzada de objetivos por diferentes gestores.

Durante a revisão de literatura para esta pesquisa foram identificados poucos estudos que fazem comparações entre a utilização do Orçamento Matricial e do Orçamento Convencional/Tradicional. Entende-se que o conhecimento das diferenças, dos pontos fortes e fracos, das vantagens e desvantagens da utilização dessas técnicas poderá contribuir para a melhoria do desempenho da gestão das organizações, e também com o conhecimento gerado para a academia.

Assim, a fim de conhecer as diferenças entre essas duas práticas orçamentárias, realizou-se uma pesquisa empírica em uma indústria fabricante de eletrodomésticos, que é líder no segmento em que atua e abastece o mercado de beleza com cinco milhões de produtos por ano, distribuindo-os em cerca de cinco mil lojas de cosméticos e beleza no Brasil. Por questões de confidencialidade, a empresa será denominada ABC LTDA.

Apesar de ser fabricante de eletrodomésticos, ela atua fortemente no mercado de beleza, onde seus principais produtos são comercializados.

A fim de compreender o contexto econômico atual da indústria de beleza, entre 2006 e 2015 o crescimento médio foi de 6,6% ao ano; entretanto, no ano de 2015 houve uma retração do mercado de 9%, a primeira em 23 anos no mercado brasileiro (Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos [ABIHPEC], 2016). Nos anos de 2015, 2016 e 2017 o setor de beleza enfrentou dificuldades e vem sendo afetado por uma série de medidas tributárias que, aliadas ao cenário político e econômico desfavorável, prejudicam os resultados de toda a cadeia da indústria que abastece este setor da economia.

Com a retração do mercado no qual a ABC LTDA. comercializa seus produtos, acentuou-se a competição, pela ação dos concorrentes dos mercados interno e externo, o que vem forçando-a a buscar meios para aumentar a sua eficiência, sobretudo no controle dos gastos fixos. Desde 2011, a ABC LTDA. é usuária de práticas de Orçamento Empresarial Tradicional; entretanto, na busca pelo aumento da eficiência no controle de gastos fixos, ela avalia a possibilidade de passar a utilizar o Orçamento Matricial como prática de gestão orçamentária. Dessa forma, como meio de estruturação científica desta pesquisa, partiu-se da hipótese de que

o processo de controle gerencial de gastos, por meio da utilização do Orçamento Matricial, pode ser percebido por seus gestores como capaz de contribuir para a otimização do processo de gestão dos gastos, comparativamente aos resultados obtidos com o uso do Orçamento Empresarial Convencional.

Tendo como base a situação-problema anteriormente descrita, esta pesquisa adotou a seguinte questão norteadora: quais são as percepções dos gestores de uma empresa fabricante de eletrodomésticos sobre a influência do tipo de orçamento (tradicional ou matricial) no controle de gastos?

1.2 Objetivos Geral e Específicos

O objetivo geral desta pesquisa foi comparar as percepções dos gestores de uma empresa fabricante de eletrodomésticos sobre a eficiência, para o controle de gastos, do orçamento empresarial convencional em relação ao orçamento matricial.

Como objetivos específicos são apresentados os seguintes:

- a) Organizar o conhecimento sobre o orçamento empresarial convencional e o matricial;
- b) Estruturar um modelo de orçamento matricial que se adeque às necessidades de uma empresa fabricante de eletrodomésticos;
- c) Estruturar uma abordagem investigativa, por meio da estratégia de pesquisa-ação e da utilização da Teoria da Prática, para evidenciar as percepções de gestores sobre os orçamentos empresarial convencional e matricial.

1.3 Justificativa e Contribuição

Este trabalho se justifica pela necessidade das organizações de obter tecnologias que as auxiliem, e aos seus gestores, na melhoria de seus processos de gestão, notadamente em contextos de aumento de competição nos mercados interno e externo. De acordo com Nascimento e Reginato (2006, p. 06) - “(...) a tecnologia deve ser empregada para se melhorarem os meios oferecidos aos usuários para obtenção de informações, em tempo hábil e de acordo com o que necessitam em um determinado momento”.

Este trabalho também contribui para o conhecimento sobre as percepções dos gestores quanto aos benefícios e dificuldades na utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, notadamente no processo orçamentário e no uso do OM, pois, segundo Bartilotti (2006), Wanzuit (2009), Magalhães (2009), Vieira (2011), Spaniol e Kliemann (2013), Dalpaz e Trentin (2014) e Sampaio, Peterli, Vallim e Vallim, (2016), o OM é uma ferramenta que pode auxiliar a empresa na melhoria da gestão e otimização de seus gastos.

Esta pesquisa se justifica também pelo fato de elaborar uma abordagem metodológica para uma intervenção (pesquisa-ação), com o objetivo de avaliar a utilização do Orçamento Matricial. Caso a empresa objeto deste estudo tenha interesse na implementação da ferramenta, poderá servir como um exemplo para a implantação dessa prática, que também servirá para outras empresas que queiram utilizar essa prática de gestão.

Entende-se que o trabalho contribui para evidenciar as percepções dos gestores sobre o uso do Orçamento Matricial, comparativamente ao Orçamento Convencional, e, dessa forma, possibilitar ganhos econômicos importantes para a organização estudada.

Outra contribuição é a proposição de uma abordagem conceitual, por meio da Teoria da Prática (Schatzki, 2005), que possibilita avaliar constantemente práticas de Contabilidade Gerencial, no sentido de buscar a melhoria dos processos de gestão.

1.4 Delimitação

Esta pesquisa se limitou a colher informações sobre as percepções dos gestores quanto à eficácia da gestão de gastos do OM comparativamente ao Orçamento Empresarial Convencional, na empresa ABC LTDA., fabricante de eletrodomésticos, com base no modelo conceitual/operacional de OM. Pretende-se implantar o novo modelo de orçamento na empresa, porém, por limitação do tempo do programa de mestrado, não será possível avaliar a implementação da prática proposta pelo modelo.

Nesta pesquisa foi usada a estratégia de pesquisa-ação, pois o objetivo foi fazer uma intervenção em uma organização, prevendo a introdução de uma nova prática de Contabilidade Gerencial, ainda que em fase de modelagem conceitual/operacional.

1.5 Estrutura do trabalho

O presente trabalho se divide em cinco etapas, a saber:

1. Introdução – Contextualização; Objetivos Geral e Específicos; Justificativa e Contribuição; e Delimitação.
2. Referencial – Teoria da Prática; Tipos de Orçamentos; Abordagem Sociológica do Orçamento; e Modelo Teórico da Pesquisa.
3. Metodologia – Procedimentos Metodológicos; Pesquisa-ação; Elaboração e Análise das entrevistas e documentos; Representação do processo de pesquisa; e Delimitação da pesquisa.
4. Análise dos resultados – Análise das entrevistas com base no software NVIVO; Análise dos documentos; Sumarização dos Achados da Pesquisa.
5. Conclusões.

2 Referencial Teórico

Neste capítulo são apresentadas as abordagens da Teoria da Prática sobre planejamento, planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário, pesquisando na literatura os aspectos de planejamento operacional, modelos de orçamento, vantagens, desvantagens e atribuições do orçamento.

2.1. Teoria da Prática

A Teoria da Prática é destacada em disciplinas de Filosofia, História, Antropologia, e estudos de ciência e tecnologia, destacando-se muitas referências que expressam diferentes pensares sobre a prática (Schatzki, Cetina & Von Satigny, 2001).

As práticas não podem ser identificadas como atos, atitudes e execuções, aplicadas pelo conhecimento e hábitos dos indivíduos. Elas compõem as atividades desenvolvidas pelos indivíduos em diversas tarefas práticas, tais como elaboração de orçamentos, relatórios, e análise de resultados (Nascimento, 2011). Schatzki *et al.* (2001, p. 11) destacam que:

apesar dessa diversidade, os relatos da prática são unidos na crença de que fenômenos com conhecimento, significado, atividade humana, ciência, poder, linguagem, instituições sociais e transformações históricas ocorrem dentro e são aspectos ou componentes do campo das práticas. O campo das práticas é o nexos total de práticas humanas que (1) desenvolvam um relato de práticas, seja o campo de práticas ou algum subdomínio do mesmo (exemplo ciência), ou (2) tratam o campo de práticas como o lugar para estudar a natureza e a transformação de um tema. Esta demarcação torna a noção de um campo de prática o alicerce da abordagem prática.

A Teoria da Prática apresenta aspectos que abrangem e incorporam uma variedade de abordagens, tais como: (1) etnometodologia – examina como as atividades se propagam em um ambiente, (2) ciência e tecnologia – orientam redes de atividades de humanos e não humanos, (3) filosofia – avalia os significados das composições materiais que dependem das práticas humanas, (4) sociologia – estuda como acontece o equilíbrio das práticas e significados (Schatzki *et al.*, 2001).

Diante da variedade de abordagens oferecidas pela Teoria da Prática, pode-se utilizar seu arcabouço teórico, aplicando-o em estudos de controles gerenciais, que ora fazem parte desta pesquisa.

Nascimento (2011, p. 65) destaca que “controle gerencial como prática significa descrever as atividades que são realizadas pelos atores organizacionais em torno de artefatos”. Para Schatzki *et al.* (2001, p. 56) - “(...) as práticas são nexos organizados da atividade”. Em uma primeira interpretação, as práticas referem-se a atividades e ações básicas, como por exemplo correr, observar e dirigir, as quais podem ser agregadas para conjuntos de práticas mais complexas, como as práticas de planejamento e controle gerenciais. Para Santos e Silveira (2015, p. 83), a prática como atividade pode ser entendida “(...) como um emaranhado, um conjunto estruturado de ações realizadas pelas pessoas ao longo do tempo e do espaço”.

No contexto social organizacional, as atividades de controle e de gestão são as ações que compõem práticas do dia a dia e que se conectam umas às outras. Podemos exemplificar algumas, tais como compor metas, elaborar e alimentar indicadores, realizar controles, entre outras. Tais atividades ocorrem pela recorrência de uma atividade sobre a outra, não podendo considerar suas existências como entidades isoladas (Schatzki *et al.* 2001).

Ahrens e Chapman (2007, p. 10) resumem a prática como: “os pacotes que podem ser relacionados entre si, com outros arranjos materiais e com outras práticas”. Como uma totalidade, o nexo das práticas interdependentes pode ser chamado de campo das práticas (Schatzki *et al.*, 2001).

Os nexos de prática carregam o espaço da intangibilidade, e essa antologia compreende os nexos de prática como atividades humanas organizadas, que podem ser consideradas como práticas políticas, práticas agrícolas, práticas educacionais, e outras. Essas ações são inteligíveis para as pessoas e se apresentam onde elas interagem, vivem e coexistem (Schatzki, 2005; Schatzki *et al.*, 2001).

Schatzki (2006) descreve a organização como um fenômeno social qualquer, que é composto por uma quantidade de práticas e arranjos materiais. As práticas são múltiplas formas de ações, dentre as quais podemos citar as práticas políticas, práticas religiosas e práticas recreativas. Em uma organização ou departamento pode-se, por exemplo, ter práticas de decisão, práticas de controle, práticas de gestão e práticas de aconselhamento. Outro conceito apresentado por Schatzki (2006) é o de arranjos materiais, que são os conjuntos de pessoas, artefatos, organismos e coisas. Como um exemplo de arranjos materiais pode-se considerar uma sala de reunião e um departamento de controladoria, onde, simultaneamente, coexistirão coisas e pessoas.

Para Schatzki *et al.* (2001, p. 12):

As abordagens de prática promovem a antologia social distinta. Assim, o social é um campo de práticas incorporadas, materialmente entrelaçadas, organizadas centralmente

em torno de compreensões práticas compartilhadas. [...] essa concepção contrasta com as contas que privilegiam indivíduos, (inter) ações, linguagem, sistemas significantes, mundo, instituições/papéis, estruturas ou sistemas na definição do social. Esses fenômenos, dizem os teóricos da prática, só podem ser analisados através do campo de práticas. As ações, por exemplo, estão incorporadas nas práticas, assim como os indivíduos são constituídos nelas. A linguagem, além disso, é um tipo de atividade (discursiva) e, portanto, um fenômeno de prática, enquanto as instituições e as estruturas são seus efeitos.

Com base no entendimento de Nascimento (2011, p. 67), que destaca que “o controle gerencial compreende nexos de práticas de controle realizadas pelos atores organizacionais, e dos arranjos de pessoas necessários para realização dessas atividades”, essas atividades são realizadas em um ambiente social que pode ser caracterizado por uma organização ou um departamento.

O local do social é onde acontecem as coisas, enredado de práticas e arranjos materiais, que coexistem com a presença humana, ligados como parte de pacotes de arranjos e práticas (Schatzki *et al.*, 2001). Conforme representado na Figura 1, o social pode ser considerado como uma empresa ou um departamento, onde as práticas e os arranjos materiais se manifestam e se entrelaçam.

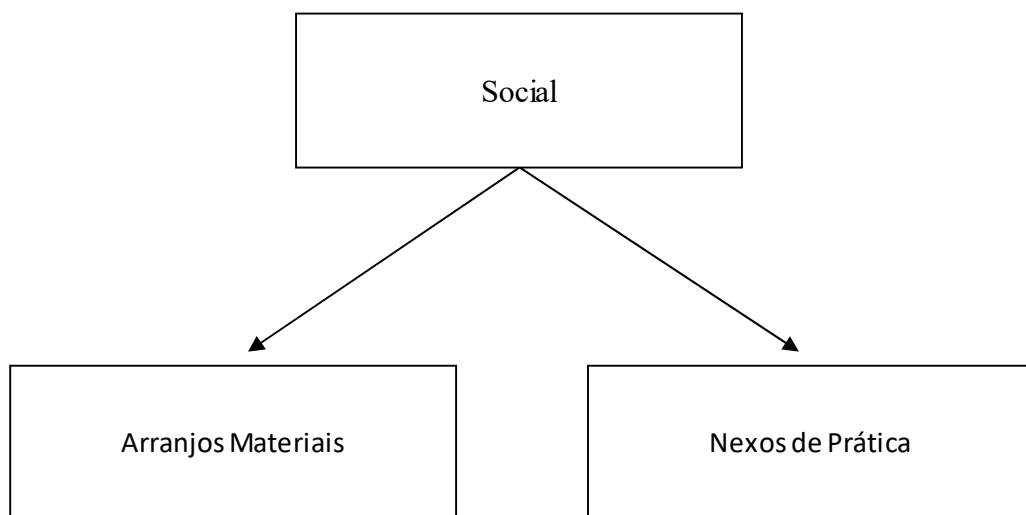


Figura 1 - Composição do ambiente social

Fonte: Nascimento (2011, p. 67)

Esse contexto social é composto de diversos arranjos materiais que são percebidos pelos atores organizacionais, à medida que estes lhes conferem os respectivos entendimentos (nexos da prática).

2.1.1 Nexos da Prática

Os nexos das práticas podem ser compreendidos por três dimensões: (1) entendimento de práticas; (2) regras; (3) estrutura teleoafetiva. Nascimento (2011) dispôs, conforme apresentado na Figura 2, uma representação da inter-relação destas dimensões.

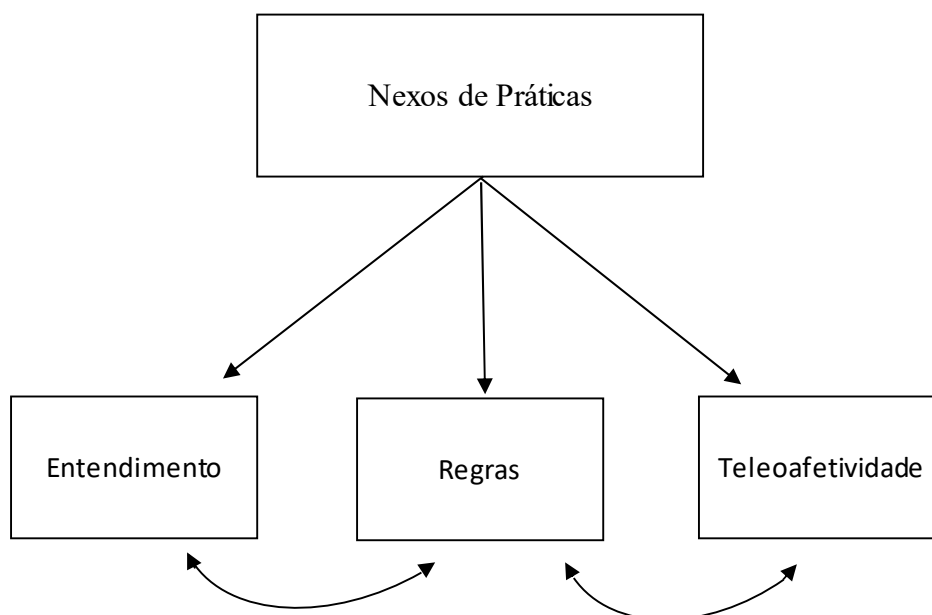


Figura 2 - Nexos de Práticas

Fonte: Adaptado de Nascimento (2011, p. 69)

Na dimensão dos **entendimentos** estão os conhecimentos associados a como fazer. Pode-se considerar que estão relacionados ao talento, aptidão e habilidade que determinam o saber de como as coisas podem ou devem ser feitas, ou até mesmo como as coisas podem ser ditas para outras pessoas. Quase todas as ações das pessoas refletem seu entendimento sobre determinados eventos, objetos e pessoas. Dessa forma, a atividade humana constitui-se da capacidade de identificar e reconhecer fenômenos, tais como um gesto como sendo uma saudação, e uma luz verde que significa siga em frente. Dentre estes e outros aspectos, o entendimento prático subentende-se pelo conhecimento advindo das atividades humanas (Schatzki, 1997).

No universo das práticas está contido o entendimento no qual permeiam as habilidades, aptidões e talentos, e através destes aspectos de entendimentos pode-se trazer exemplos de entendimento prático aplicados nas organizações, tais como gerenciar, elaborar um orçamento, controlar metas e desenvolver indicadores.

A dimensão **regras** refere-se a instruções explícitas, tais como leis, normas, procedimentos e regulamentos, que instruem o que deve ser feito ou dito pelos atores organizacionais, e que estes podem acatar ou desconsiderar (Schatzki, 2006). Schatzki (1997) argumenta que as regras, na melhor das hipóteses, são codificações de ações passadas que especificam como uma ação deve ocorrer, assegurando, por força normativa, que poderá influenciar atividades futuras. As regras são concebidas ou adotadas para atividades novas ou específicas, e ainda para regulamentar atividades já existentes. As regras, no contexto prático, são normas estabelecidas e tomadas como certas para aplicação das atividades realizadas. Pode-se destacar e considerar como regras nas organizações as políticas internas de controle, as normas de contabilidade e as leis fiscais, entre outras.

A **estrutura teleoafetiva**, de acordo com Schatzki (2002, p. 80), “(...) é uma gama de fins, projetos e tarefas normatizados e hierarquicamente organizados, de graus variados e aliados com emoções normatizadas e até mesmo humor”. A estrutura teleoafetiva dá sentido a fazer as coisas acontecerem, combinadas com a afetividade que está ligada à emoção no desenvolvimento da prática (Schatzki *et al.*, 2001).

A prática apresenta um conjunto de fins que os participantes podem perseguir para a realização de um projeto. Os fins, projetos e tarefas normatizados destacam a aceitabilidade dos participantes, que devem perceber o que é aceitável para eles como uma prática que contenha um conjunto de fins, uma série de projetos que eles podem realizar, e/ou uma série de tarefas que eles podem executar (Schatzki, 2002).

De acordo com Nascimento (2011), as organizações podem direcionar suas orientações teleológicas na busca de objetivos econômicos e sociais, e neste contexto, voltado para as organizações que buscam, por meio de projetos, desenvolver ferramentas que otimizem seus resultados, os participantes podem aceitar ou não permanecer em um ambiente teleológico, que busca incessantemente melhores resultados econômicos para a organização.

Schatzki (2002, p. 80) destaca que a estrutura teleoafetiva é “(...) incorporada de forma desigual em diferentes mentes e ações dos participantes”; desta forma, entende-se que dentro de uma organização os indivíduos têm entendimento diferente sobre aquilo que organiza a sua atividade. Schatzki (1997) destaca que a teleoafetividade governa as ações de uma pessoa e as orientações para uma finalidade, e as coisas que importam são incorporadas nas suas atividades. A estrutura teleoafetiva explica as razões pelas quais os indivíduos realizam um projeto, e quais as motivações e emoções que levam o indivíduo a fazer as atividades (Schatzki *et al.*, 2001).

Para Nascimento (2011, p. 163), uma estrutura de teleoafetividade em um projeto define o propósito que os atores organizacionais perseguem e faz com que as coisas aconteçam. São elas: “(...) premiação e participação em cerimônias, valorização profissional, avaliação de desempenho, aumento de participação nos lucros, reconhecimento, melhoria de processos de trabalho, aumento de remuneração, aumento do valor da empresa, e melhoria na comunicação”.

Santos e Silveira (2015) destacam que as práticas organizadas podem ser descritas como um conjunto normativo de estados mentais. Nesse sentido, surge a inteligibilidade prática, onde os nexos da prática, como as regras, instrumentos de crença e a estrutura teleoafetiva, bem como os fins, afetos e objetos de desejo, são inseridos na mente dos atores de tal maneira que os entendimentos se tornam um *know-how*.

2.1.2 Arranjos Materiais

Os arranjos materiais nada mais são do que um *layout* formado por entidades que se relacionam umas com as outras. O arranjo é que dá vida a uma prática em um dado ambiente. Somado com a prática, ambos dão forma aos arranjos de pessoas, artefatos e organismos, e esses se relacionam e coexistem e formam o *layout* ou o espaço onde as atividades humanas acontecem (Schatzki *et al.*, 2001). São exemplos de arranjos materiais os departamentos de controladoria, contabilidade, comercial e outros arranjos materiais que auxiliam as pessoas nas suas atividades, tais como telefones, microcomputadores, tecnologia e internet. De acordo com Schatzki (1996), os arranjos materiais, quando integrados com a prática de forma regulamentada, fazem com que as atividades humanas sejam aceitáveis, e por consequência, as pessoas podem desenvolver suas atividades de forma correta.

Sendo assim, os arranjos materiais não são determinados apenas para as práticas individuais, são estabelecidos para a interação entre indivíduos que exercem diferentes práticas, e/ou quando existem cadeias de ações definidas por diferentes práticas (Schatzki *et al.*, 2001). Nascimento (2011, p. 69) descreve seu entendimento sobre arranjos e ordem social:

a ordem social é o arranjo de pessoas, organismos, artefatos e coisas dentro de um respectivo contexto de práticas. Desse modo, as pessoas possuem identidade (quem alguém é; qual o seu papel) e as coisas possuem significados (o que alguma coisa é ou representa para alguém).

A Figura 3 mostra a representação de um arranjo material. Neste caso ele é classificado como arranjo de controles gerenciais; como exemplo, o departamento de controladoria, onde se

empregam quatro tipos de entidades: a) funcionários – atores responsáveis pelas atividades no controle gerencial; b) tecnologia (o conhecimento enquanto tecnologia) que está à disposição da organização: sistemas e métodos de controle gerencial; c) infraestrutura - podem ser considerados os equipamentos, o ambiente e os objetos que estão à disposição para o desenvolvimento da atividade prática (Nascimento, 2011, p.70).

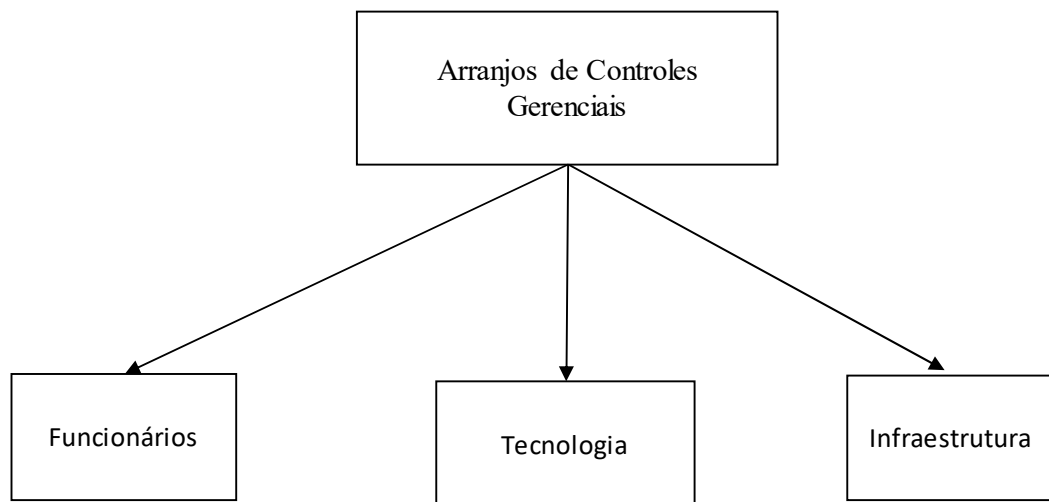


Figura 3 - Arranjos de controles gerenciais

Fonte Adaptado de Nascimento (2011)

Evidenciado o enlace entre nexos de práticas e os arranjos materiais, direcionado a esta pesquisa, e com foco no desenvolvimento da modelagem de uma prática de controle gerencial, identificou-se a possibilidade de utilizar o conceito de nexos da prática, visto que as dimensões de entendimento, regras, teleoafetividade e os conhecimentos gerais, inclusive na etapa de construção de uma nova prática, propiciam o desenvolvimento de novos arranjos materiais de controle gerencial e a construção de novas práticas. No desenvolvimento desta pesquisa foram investigadas as percepções dos atores organizacionais em sua inter-relação com a prática, tecnologias da informação existentes, estruturas organizacionais, e ainda outras práticas.

Schatzki (2006) destaca que os arranjos materiais e a infraestrutura desempenham um papel considerável na memória organizacional, e destaca quatro fatores ligados a esta questão: (1) os acontecimentos organizacionais e o desempenho das ações; (2) a memória da organização, em que persiste a estrutura organizacional do passado em relação ao presente,

considerando os hábitos, experiências, habilidades, e as ações complexas que asseguram as memórias; (3) o envolvimento de ordens materiais nos desempenhos que visam o futuro da organização; e (4) infraestrutura que sustenta o acontecimento e a memória da organização.

Ainda em Schatzki (2006), as memórias organizacionais apresentam uma estrutura fortemente apoiada no passado teleológico (emoções/significados) dos membros da organização, e, por isso, é fundamental o entendimento da organização com o objetivo de unir o passado, o presente e o futuro no tempo das atividades; além disso, ponderar sobre os nexos de arranjos materiais, em que as práticas são uma compreensão das memórias.

De fato, as memórias têm que ser respeitadas, pois são elas as catalisadoras que operacionalizam todas as ações dos indivíduos no contexto de um arranjo, suportado por nexos de práticas preestabelecidas, e que podem sofrer alterações futuras, gerando novas práticas como as de planejamento e controle gerenciais, por exemplo.

2.2 Planejamento

Reginato e Nascimento (2015, p. 187) destacam que “planejar é uma prática salutar e fundamental para a gestão administrativa”. O planejamento, no processo administrativo do negócio, pode ser considerado como o guia que direcionará as empresas que buscam crescimento e desenvolvimento, com o intuito de se manterem ativas e perenes no mercado em que atuam. De acordo com Sá e Moraes (2005), o planejamento tem como premissas importantes o zelar pela segurança, estabilidade e prosperidade do negócio.

Pode-se definir o planejamento como a forma administrativa de antecipar os objetivos que as entidades pretendem alcançar em um determinado período, e quais ações serão tomadas para que estes objetivos se tornem realidade. Sá e Moraes (2005) definem o planejamento como um processo contínuo que visa antecipar um estado futuro, estabelecendo ações necessárias à concretização do planejamento.

Welsch (2009) observa que, para o planejamento futuro, precisa-se necessariamente ter o entendimento do objetivo de maneira realista, e da situação atual dos produtos, serviços, mercados, lucros e taxas de retorno, fluxo de caixa, capacidade de produção, entre outros. O entendimento do objetivo poderá mitigar riscos. Obviamente, para a elaboração de um planejamento realista, é preciso fazer a análise dos pontos fortes e fracos da organização. Sanvicente e Santos (2008, p. 16) salientam que

planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidade em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas unidades.

De acordo com Sá e Moraes (2005, p. 6), o planejamento ideal contempla:

- objetividade – deve colocar ênfase na busca de resultados para a empresa, com o comprometimento de seu corpo gerencial;
- seletividade – deve-se concentrar no que é essencial e relevante para a empresa;
- coerência – deve ser compatível com a filosofia e com a cultura corporativa da empresa;
- consistência – os objetivos não podem inviabilizar-se mutuamente;
- realismo – deve se restringir a objetivos factíveis, mesmo que o ótimo inatingível dê lugar ao bom, mas realizável;
- ações globais e participativas – envolvem o comprometimento de todos os níveis gerenciais nas etapas de elaboração, implementação e acompanhamento do que foi planejado;
- flexibilidade – deve permitir mudanças, em resposta a novos desafios que tenham sido identificados;
- consolidação – deve ser expresso em um plano estratégico que defina e quantifique os problemas, as metas e as estratégias.

Na sequência são apresentados conceitos relacionados com o desdobramento do planejamento em planejamento estratégico, tático e operacional.

2.2.1 Planejamento Estratégico

Chiavenato (2003) salienta que a operacionalização da estratégia provoca a hierarquização dos planos, em diferentes níveis e com diferentes perspectivas de tempo. No topo estão os planos estratégicos, abrangentes e de longo prazo, em geral cinco anos, seguidos pelos planos táticos, de médio prazo, os quais dão origem aos planos operacionais de curto prazo (Figura 4).

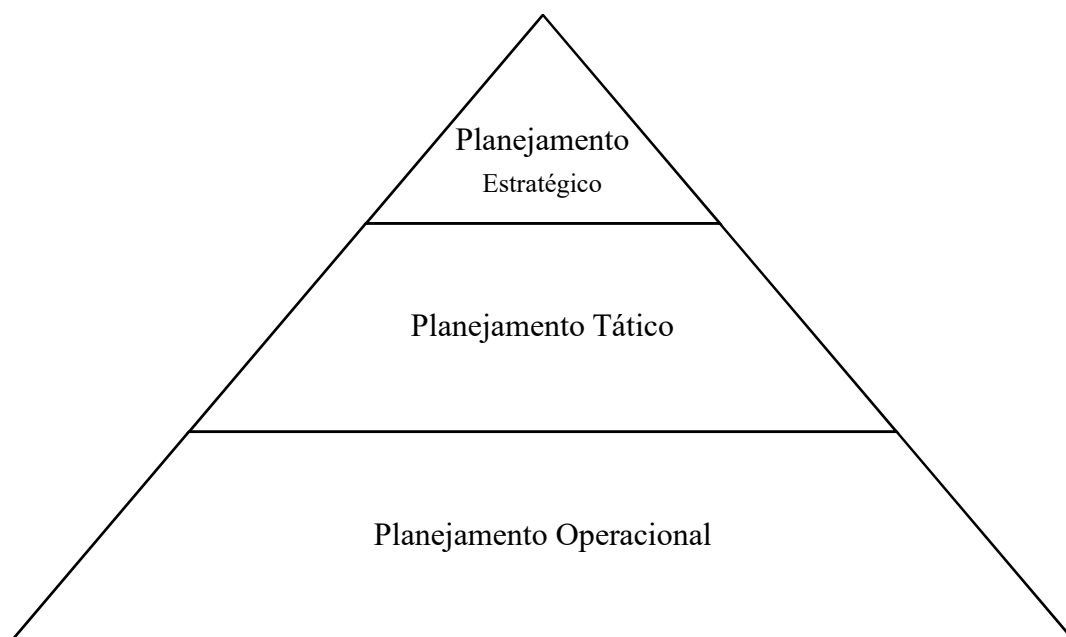


Figura 4 - Hierarquia do planejamento estratégico

Fonte: Sá & Moraes (2005)

Parisi e Meglioni (2011) têm outro entendimento sobre o fator ‘tempo’ destacado por Chiavenato (2003), e salientam que não é este fator que diferencia o planejamento estratégico do planejamento operacional, uma vez que o planejamento operacional pode conter planos de ações de longo prazo. Esses autores afirmam que, na verdade, o planejamento estratégico se diferencia por lidar com questões e planos que visam assegurar a continuidade e a execução da missão da empresa. O que pode tornar uma empresa longa e próspera é o seu planejamento estratégico e a execução da sua missão.

Crozzati (2003, p. 10) afirma que o planejamento estratégico “é a ocorrência de maior importância para a empresa”. Atualmente, muitas empresas valorizam e consideram o planejamento estratégico fundamental para o futuro do negócio, pois ele é a etapa inicial do processo de gestão, no qual as empresas formulam ou revisam as estratégias de acordo com sua visão de futuro (Padoveze, 2005; Russo, 2015).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), o planejamento estratégico é o processo de decidir sobre os programas nos quais a organização investirá recursos, e como estes serão distribuídos ao longo do tempo. A alocação de tais recursos depende do conjunto de ações coordenadas que buscarão as realizações dos objetivos determinados, por meio das análises dos ambientes externo e interno onde a empresa atua, na identificação de oportunidades, e no estabelecimento de metas orientadas por planos funcionais e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis (Sá e Moraes, 2005).

Segundo Motta (1976 p. 11)

o planejamento estratégico se volta para o alcance de resultados, através de um processo contínuo e sistemático de antecipar mudanças futuras, tirando vantagem das oportunidades que surgem, examinando os pontos fortes e fracos da organização, estabelecendo e corrigindo cursos de ação de longo prazo. Portanto, é essencialmente um processo gerencial, que se concentra nos níveis hierárquicos mais elevados da organização e que não pode ser concebido como atividade clássica de planejamento, delegável a comissões ou grupos de planejamento. Constitui a essência da gerência de alto nível, sobre a qual recai o maior peso da responsabilidade externa e interna pelos rumos da organização.

Nascimento e Reginato (2015) argumentam que a elaboração do planejamento estratégico é uma tarefa dispendiosa, e não é simples. Tal elaboração requer sabedoria, pois, na sua falta, os resultados práticos tendem a ser tímidos, podendo os benefícios não superar os custos de sua realização.

De acordo com Crozatti (2003), o processo de planejamento estratégico executa duas funções, sendo a primeira a busca por diretrizes mais favoráveis para enfrentar as inquietações e agitações advindas do ambiente; e a segunda constitui um ritual de escopo no processo de gestão, no qual toda a organização é direcionada a pensar sobre sua própria identidade.

Para Catelli (2006), o planejamento estratégico tem um papel fundamental, qual seja o de garantir o cumprimento da missão da empresa, identificando as ameaças internas e externas, os pontos fortes e fracos, no ambiente onde ela está inserida.

Com relação ao planejamento estratégico, são sumarizados no Quadro 1 alguns benefícios e limitações apontados por diferentes autores, e que podem afetar as organizações.

Tabela 1 - Benefícios e limitações do planejamento

Autores	Benefícios	Limitações
Anthony e Gonvidarajan (2008)	a) oferece uma estrutura para desenvolver um orçamento anual; b) é uma ferramenta de desenvolvimento gerencial; c) é um mecanismo que força os gerentes pensarem em longo prazo; d) alinha os gerentes com as estratégias da empresa de longo prazo.	a) risco de burocratização o planejamento estratégico pode se reduzir a preenchimento de formulários destituindo o pensamento estratégico; b) criação de um departamento de planejamento estratégico pela empresa e este ser responsável pela preparação do plano estratégico; c) o planejamento estratégico consome tempo e é caro.
Nascimento e Reginato (2015)	a) o processo estimula a comunicação entre os membros da organização; b) o processo tem um apelo motivacional demonstrando o que se espera dos membros da organização; c) estabelece padrões de desempenho, que estimula a eficácia do processo de planejamento; d) encoraja atitudes de mudanças, na necessidade de ajustes da empresa; e) estabelece as prioridades organizacionais.	a) pode substituir a criatividade dos gestores por uma metodologia que torna a administração inflexível; b) processo é dispendioso e toma tempo dos principais gestores; c) torna os gestores intranquilos com um processo que prevê resultados baseados em projeções de outras pessoas; d) espalha inquietação entre os membros da organização, devido a introdução de mudanças nas formas de se operacionalizar as atividades; e) a estratégia exige um comprometimento arriscado com uma escolha específica.

2.2.2 Planejamento Tático

Crozatti (2003) afirma que o planejamento tático é parte do desdobramento do planejamento estratégico, e tem como missão o seu detalhamento. O planejamento tático deve ser elaborado em nível de áreas da empresa. As áreas, por sua vez, deverão desenvolver suas próprias estratégias, considerando as oportunidades e ameaças, e todo o conjunto deve estar alinhado à missão da empresa.

Segundo Crozatti (2003, p. 14),

o produto desta fase é o estabelecimento das diretrizes táticas. Tais diretrizes serão compiladas e consolidadas com as diretrizes táticas das demais áreas na fase seguinte. Neste sentido, é importante que cada área consiga atingir um nível suficiente de discussão de suas diretrizes, para que, com ideias claras e maduras, possa defender seus interesses e consentir, conscientemente, com alterações na fase de eliminação de conflitos com as demais áreas.

O plano tático refere-se às principais áreas de atuação departamental, e é o instrumento para verificação e acompanhamento de medidas mais gerais em nível de unidades, fornecendo condições para avaliação de gestores de níveis intermediários da empresa, utilizando medidas qualitativas e quantitativas (Lunkes, 2011).

2.2.3 Planejamento Operacional

De acordo com Nascimento e Reginato (2015), o planejamento operacional é um produto derivado do planejamento estratégico, e define os objetivos operacionais. Padoveze (2005) assevera que ele define os planos e políticas da empresa, e que estas definições têm como produto final o orçamento operacional. Pode-se considerar que ele representa um plano de curto prazo mais detalhado, pois sua origem é o desdobramento do planejamento tático.

De acordo com Padoveze (2005), o planejamento operacional de curto prazo é decorrente de programações e de adequações de expectativas às mudanças nos ambientes interno e externo, expressando-se pela distribuição das necessidades, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais. É a fase em que tudo acontece, e a execução deve estar alinhada conforme planejado, pois o planejamento operacional é o plano de ação pelo qual se faz a implementação da estratégia, no sentido de colocá-lo em prática e, consequentemente, obter o sucesso no alcance do objetivo (Nascimento e Reginato, 2015).

Para Padoveze (2005), o controle é muito importante para assegurar o grau de aderência aos planos e à sua execução, ante a necessidade de compreensão e análise dos desvios ocorridos. É importante identificar as causas dos desvios que ocorreram, para aplicação de correções necessárias, com objetivo de manter a empresa no caminho pela busca dos objetivos traçados.

Para viabilizar a implementação e utilização do planejamento operacional, é necessário o uso de ferramentas que possibilitem, a todos os envolvidos no processo, o controle dos recursos aplicados pelas áreas. Neste sentido, pode-se destacar o orçamento, que, segundo Anthony e Gonvidarajan (2008), é uma importante ferramenta para controle e planejamento de curto prazo.

De acordo com Parisi e Megliorini (2011, p. 117):

o orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte à decisão sobre um plano operacional, induzindo os gestores, por meio de sua informação, a escolher e validar a alternativa que tenha o maior potencial de resultado econômico para a organização – otimização.

Catelli (2006) aponta que, no Modelo de Gestão Econômica – GECON, o planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de um plano de ação, implementado pela empresa, e que neste processo a interação e participação dos responsáveis pelas áreas da empresa deve ocorrer, para dar condições operacionais oportunas à empresa.

A Figura 5 permite uma visão do processo de gestão como um todo. Representa a integração entre os processos de planejamento e controle, e sua integração com os sistemas de informação, onde os orçamentos se encontram.

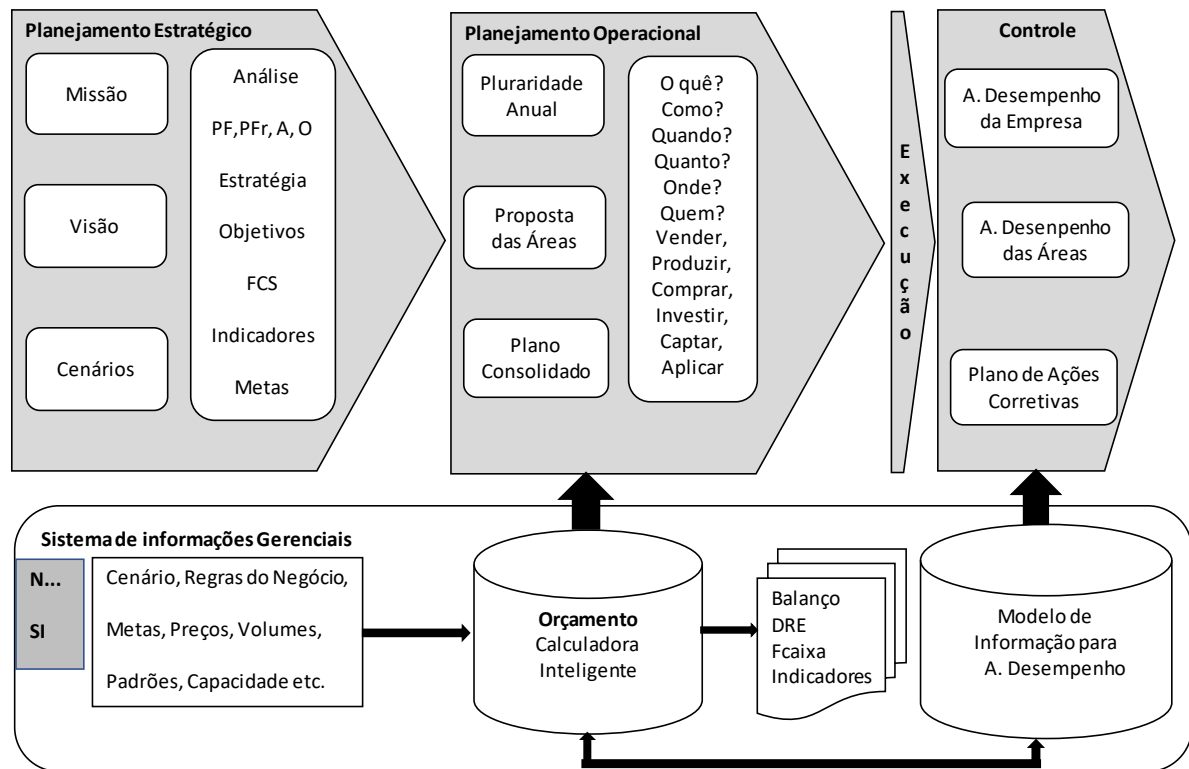


Figura 5 - Integração entre Planejamento e Orçamento

Fonte: Parisi e Megliorini (2011)

Na Figura 5 podem-se identificar quatro principais etapas do processo de gestão, a saber:

- O planejamento estratégico - onde se determina a missão, visão e cenários, e neste contexto observam-se os objetivos, estratégia, metas e os indicadores que a empresa irá tomar como certos para seu negócio.
- O planejamento operacional – onde são estabelecidas as propostas das áreas e o plano consolidado. Neste processo são determinados o quê, como e quando os planos devem acontecer e, inclusive, determina-se onde a empresa deve aplicar seus recursos.
- Execução – onde ele se torna o planejamento real. O momento de fazer com que o que foi planejado aconteça.
- Controle – avaliar o desempenho da empresa e das áreas sobre aquilo que foi planejado, e aplicar correções sobre fatos ocorridos fora do planejado.

Por fim, por meio da Figura 5 também é possível visualizar o sistema de informações gerenciais, composto pelos elementos que possibilitam a realização de simulações com base nas regras e modelo de negócios, orçamento e sistema de informações para desempenho.

2.3 Orçamento

Nesta seção, apresentam-se a história do orçamento, definições e características, os princípios da estruturação orçamentária, o processo de elaboração do orçamento, controle orçamentário e a síntese dos tipos de orçamentos, com exceção do orçamento matricial, que será apresentado com maior nível de detalhe.

2.3.1 História

O orçamento é praticado há muito tempo, e, de acordo com Lunkes (2011, p. 25-26), a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade, havendo vestígios de práticas orçamentárias formais mais antigas que a origem do dinheiro.

A palavra “orçamento”, segundo Lunkes (2011), é originária da utilização de uma bolsa de tecido chamada *fiscus*, que os antigos romanos usavam para coletar impostos. Após algum tempo a palavra passou a ser utilizada também para designar a bolsa que se utilizava na tesouraria das empresas e os funcionários que a usavam. Na França o termo era conhecido como *bouge* ou *bougette*, e deriva do latim *bulga*. É certo que entre os anos de 1400 e 1450 o termo *bougett* passou a fazer parte do dicionário inglês.

A Constituição inglesa de 1689 contribuiu para a evolução das práticas de orçamento, pois determinou que só poderiam ser cobrados certos impostos ou gastos recursos com a autorização do Parlamento. No século XVIII, surgiu a cerimônia que se chamava *opening of the budget*, ou abertura do orçamento, quando o primeiro ministro apresentava ao Parlamento os planos de despesas, que eram trazidos em uma grande bolsa de couro. O termo bolsa, em 1800, foi substituído pela palavra *budget* e incorporado ao dicionário inglês (Lunkes, 2011).

Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas de planejamento e administração financeira, que ficaram conhecidos como o “movimento do orçamento público”. Em 1907, New York tornou-se a primeira cidade a implementar o orçamento público, e em 1921 o Congresso norte-americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público (Lunkes, 2011, p. 25-26). De acordo com este autor

(p.27) “no Brasil, o orçamento passou a ser foco de estudos a partir de 1940, mas nem mesmo na década seguinte ele foi muito utilizado pelas empresas. O orçamento só teve seu apogeu no Brasil a partir de 1970, quando empresas passaram a adotá-lo com mais frequência em suas atividades”.

Nas próximas seções é apresentada a evolução do processo orçamentário.

2.3.2 Definições e características

Na busca por resultados, cabe aos gestores aplicar as melhores formas de administração para as diversas variáveis que existem em uma empresa. Os resultados econômico-financeiros originam-se mediante o retorno, acima dos custos de capital, de recursos empregados pelas empresas. Cabe aos gestores coordenar e administrar estes recursos de maneira eficiente, para que haja a geração de riqueza e, por consequência, possibilite que a empresa se mantenha longa.

O orçamento, segundo Frezatti (2015), é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado período, e se baseia no compromisso dos gestores para p.o atingimento das metas.

De acordo com Catelli (1972, como citado em Catelli 2006, p. 249 - 250) “os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa, durante um período específico de tempo”, e apresentam três formas de controle administrativo:

1. como meio de organização e direção de um grande segmento do processo de planejamento administrativo;
2. como uma contínua advertência em procurar desenvolver os planos e programas, guiando a administração no dia a dia;
3. como avaliador de performance real.

Nascimento e Reginato (2015, p. 215) afirmam que

Planejar é uma forma coordenada de a empresa aumentar as suas operações sem comprometer a qualidade das decisões tomadas por seus gestores; é uma forma de estabelecerem-se metas que direcionem toda a organização para o resultado desejado, somando-se todos os esforços para a otimização dos recursos demandados para o crescimento da empresa, buscando-se a correta dimensão desses, frente ao volume de receitas que se espera com eles obter. É justamente essa a primeira premissa contida em um orçamento.

Para Sá e Moraes (2005, p. 59), “o orçamento é a expressão formal e quantitativa dos planos estratégicos da empresa”. Padoveze (2005) observa que o orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, com foco no plano e no controle dos resultados. Portanto,

coordenar os objetivos para todas as áreas da empresa é fundamental, e todos devem trabalhar sinergicamente em busca dos planos de lucros.

Padoveze (2005, p. 31-32), apresenta aspectos que devem fazer parte do plano orçamentário.

- a) Orçamento como sistema de autorização: o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle.
- b) Um meio para projeções e planejamento: o conjunto das peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e planejamento, permitindo, inclusive, estudos para períodos posteriores.
- c) Um canal de comunicação e coordenação: incorporando os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias, é instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais.
- d) Um instrumento de motivação: na linha de que o orçamento é um sistema de autorização, ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais.
- e) Um instrumento de avaliação e controle: considerando também os aspectos de motivação e de autorização, é lógica a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos.
- f) Uma fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta fundamental para decisão diária sobre os eventos econômicos e responsabilidade dos gestores operacionais.

O orçamento, além de apresentar diversas características, conforme relatado pelos autores mencionados neste tópico, entende-se que, para os objetivos desta pesquisa, os propósitos do orçamento são: gerar a uniformidade de opiniões, ideias e sentimentos, quando compartilhada a responsabilidade no processo de gestão, considerando a elaboração e o controle orçamentário.

2.3.3 Os princípios da estruturação orçamentária

Os princípios mais importantes para a estruturação do orçamento visam o envolvimento dos gestores e das áreas, promovendo o seu comprometimento para obter eficiência na gestão e no controle orçamentário (Padoveze, 2005).

Welsch (2009, p. 50-61), apresenta dez princípios que julga importantes na estruturação do plano.

- 1) envolvimento administrativo - este princípio indica que toda a administração deve estar envolvida no processo orçamentário, inclusive a alta administração, que deve

apoiar, participar e orientar; dessa maneira haverá a aplicação adequada do planejamento e controle de resultados.

- 2) adaptação organizacional - a estrutura organizacional define as linhas de autoridade e responsabilidade para as áreas e administradores, com a finalidade de atribuir autoridade dentro da empresa, dando condições para que os objetivos sejam alcançados de maneira coordenada e efetiva.
- 3) contabilidade por área de responsabilidade - o sistema de contabilidade deve ser estruturado de tal forma que atenda às necessidades administrativas de planejamento e controle; e a contabilidade deve gerar as informações e disponibilizá-las de maneira ordenada por centro de custo e ou unidade negócio, assegurando que os resultados serão apresentados pelas áreas de responsabilidade.
- 4) orientação para objetivos - o plano deve ser orientado para que os objetivos da empresa sejam atingidos pelas áreas de resultados de maneira eficiente, através do acompanhamento e controle dos resultados.
- 5) comunicação integral – o planejamento e o controle, para serem eficientes, necessitam da interação de todos os gestores, para que os mesmos tenham a noção de responsabilidade quanto aos objetivos e no fornecimento de informações claras e completas, promovendo a comunicação dentro da empresa para o atingimento dos resultados.
- 6) expectativas realistas - os planos devem apresentar objetivos que sejam desafiadores e que reflitam a realidade da empresa. Nas projeções deve-se evitar o conservadorismo e o otimismo exagerado.
- 7) oportunidades - criar um cronograma para o planejamento formal e para outras atividades correlatas. Todos os níveis administrativos devem reexaminar continuamente as perspectivas futuras, remanejando os planos prévios no processo de tomada de decisão.
- 8) aplicação flexível - os planos, após serem elaborados, devem refletir a realidade da empresa, porém pode haver oportunidades favoráveis que não foram capturadas antes da elaboração do plano; neste sentido, permitir o aproveitamento dessas oportunidades faz todo sentido para o negócio.
- 9) reconhecimento do esforço individual - o planejamento pode promover a motivação dos colaboradores na busca pelo atingimento dos objetivos, cabendo à empresa criar um programa para avaliação de desempenho, com a finalidade de mostrar reconhecimento aos indivíduos.

- 10) acompanhamento – é fundamental que haja a análise do planejamento, para averiguar as variações que ocorrerem entre o previsto e o realizado. Independentemente do desempenho do planejamento, as análises podem promover ações corretivas no plano, no sentido de colocar a empresa na direção do objetivo estabelecido.

Os princípios apresentados por Welsch (2009) podem auxiliar as empresas em todos os aspectos da elaboração do orçamento, pela correção de falhas, verificação de estrutura, promoção e motivação dos indivíduos, além de apontar se o resultado está compatível ou aderente com o plano estabelecido. Cabe ressaltar que as premissas de Welsch (2009) são aderentes à aplicação do OM, considerando o envolvimento administrativo, a contabilidade por área, orientação para objetivos, comunicação integral e acompanhamento.

2.3.4 O processo de elaboração do orçamento

A Figura 6 apresenta a estrutura básica do orçamento, formado por projeções financeiras dos orçamentos individuais de cada unidade da empresa, e de um conjunto de orçamentos para determinado período, considerando aspectos operacionais e financeiros. No âmbito operacional tem-se a constituição do orçamento de vendas, orçamento dos custos diretos, indiretos e de mão de obra. Após a formação do custo do produto vendido, tem-se o orçamento das despesas das áreas de vendas, marketing, distribuição e administração. Com as peças operacionais constituídas, chega-se à demonstração do resultado orçado, passando, então, para a constituição das peças do orçamento financeiro, que será composto pelos orçamentos de capital, patrimonial e de caixa, perfazendo assim a estrutura de um orçamento básico.

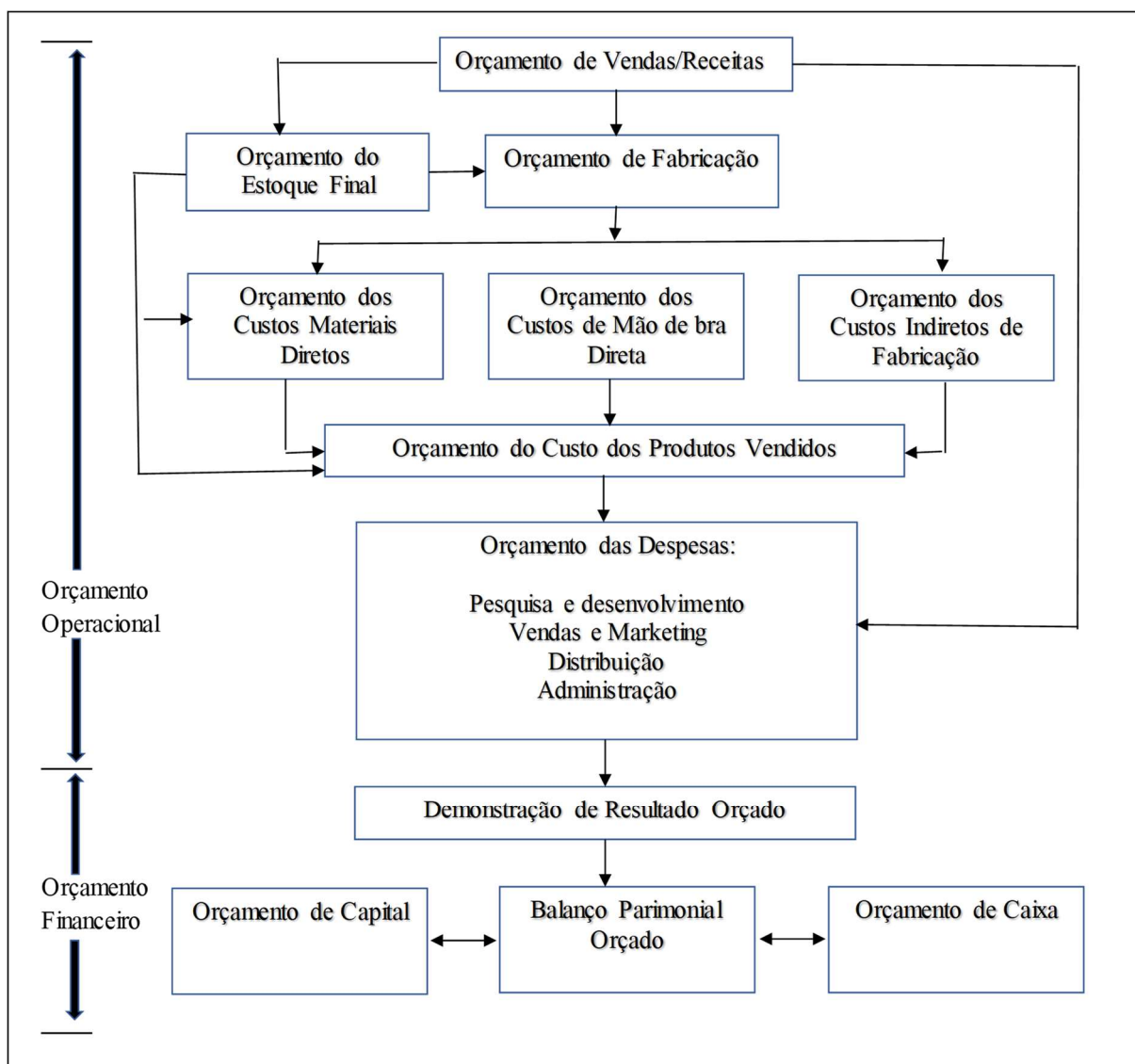


Figura 6 - Estrutura básica do orçamento global

Fonte: Horngren, Foster e Datar (2000, como citado em Lunkes, 2003)

De acordo com Sá e Moraes (2005), o orçamento embasa suas premissas em hipóteses viáveis, que sejam possíveis e prováveis, e antes de orçar uma empresa é fundamental compreender o cenário econômico e o ambiente em que a empresa está inserida. De fato, é muito importante ter informações sobre o cenário econômico onde a empresa está inserida, para não haver distorções nas previsões orçamentárias.

Padoveze (2005) recomenda um modelo genérico de processo orçamentário, que é dividido em três fases:

- 1) **Previsão:** é a fase em que se elaboram os cálculos que irão representar o que a empresa espera acontecer, considerando-se o cenário econômico, estimativas de

inflação, política de preços etc. É neste momento que se preparam os quadros orçamentários.

- 2) Reprojeção: ocorre quando os responsáveis retornam com as peças orçamentárias analisadas, para acerto das previsões iniciais.
- 3) Controle: verifica-se se os objetivos previstos foram atingidos, analisando as variações entre o real e o previsto, possibilitando possíveis correções, se necessário.

O modelo de processo orçamentário proposto por Padoveze (2005) é apresentado na Tabela 2, e pressupõe que a Controladoria é o setor ideal para elaborar a primeira versão do orçamento, pois detém as informações sobre os objetivos da empresa. As informações e objetivos são definidos e aprovados pelo Comitê Orçamentário, e cada etapa estará submetida a uma área responsável.

Tabela 2 - Modelo genérico de processo orçamentário

Etapas	Área Responsável
Etapa 1 - Preparação das peças	Controladoria
Etapa 2 - Aprovação Inicial	Comitê orçamentário
Etapa 3 - Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 - Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 6 - Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 - Elaboração do orçamento geral e projeção das demonstrações contábeis	Controladoria
Etapa 9 - Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 10 - Reporte das variações	Áreas responsáveis

Nota. Fonte: Adaptada de Padoveze (2005)

Estudos realizados por Borinelli (2006) revelam que em torno de 20% das empresas por ele estudadas não dispunham de uma área de controladoria enquanto órgão administrativo mas as funções da controladoria estavam disseminadas naquelas organizações.

Em algumas organizações, como mostrado por Padoveze (2005), ainda existe uma etapa de aprovação final do orçamento.

Anthony e Govindarajan (2008) corroboram o tópico acima, apresentando as funções desempenhadas pelo departamento de Controladoria na elaboração orçamentária.

- a) Publica procedimentos e normas para elaboração do orçamento.
- b) Coordena e publica as premissas básicas corporativas que serão a base do orçamento, como por exemplo, uma suposição sobre economia.
- c) Faz com que a informação seja transmitida a todas as unidades e departamentos.
- d) Fornece apoio aos departamentos na elaboração do orçamento.
- e) Analisa orçamentos propostos e faz recomendações.
- f) Administra o processo de elaboração de revisões do orçamento durante o ano.
- g) Coordena o trabalho dos departamentos de orçamento em unidades de negócio, mantendo a uniformidade do orçamento.
- h) Analisa o desempenho realizado com relação ao orçado, interpreta o resultado e prepara relatórios para a alta administração.

Com a utilização de computadores e programas, a elaboração pode ser mais precisa e ter poucos erros de reprodução e de cálculos, mas é a decisão e interações dos indivíduos que faz a diferença no processo de elaboração orçamentária (Anthony & Govindarajan, 2008).

2.3.5 Controle orçamentário

O processo de controle orçamentário é tão importante quanto a elaboração do orçamento. A manutenção do orçamento, feita pela aplicação de correções e ajustes, depende do processo de controle orçamentário. Welsch (2009, p. 42) afirma que “um programa amplo de planejamento e controle de resultados é um instrumento importante para o controle administrativo em todos os níveis operacionais”.

De acordo com Padoveze (2005), o controle é um processo contínuo que avalia a aderência do plano à execução, através da análise dos desvios ocorridos. O controle também faz o papel de *feedback* ou retroalimentação do sistema.

Nascimento e Reginato (2015) salientam que orçar é prever um estado futuro desejado. As variações que surgem no processo de controle são de responsabilidade da gestão da empresa e, por consequência, devem promover os ajustes operacionais que a recolocarão no caminho da rentabilidade esperada.

A função de controlar não está limitada somente ao acompanhamento simples de variações, mas envolve a geração de informações para a tomada de decisão de avaliação e a eventual correção do desempenho alcançado (Sanvicente e Santos, 2008).

Welsch (2009, p. 42) indica algumas funções de controle, que envolvem as seguintes atividades:

- a) Medição do desempenho, em oposição aos objetivos, planos e padrões predeterminados;
- b) Comunicação, por meio de relatórios, dos resultados para os indivíduos e grupos apropriados;
- c) Análise das diferenças em relação aos objetivos, planos, políticas e padrões, para identificar possíveis causas;
- d) Consideração de alternativas de ação para corrigir as deficiências observadas;
- e) Escolha e adoção da alternativa mais promissora;
- f) Acompanhamento para avaliar a eficiência da ação corretiva de *feedback* de informações, que vão melhorar os ciclos subseqüente de planejamento e controle.

Sanvicente e Santos (2008, p. 23) indicam algumas vantagens significativas para o controle:

- a) Indica necessidades de medidas corretivas, considerando que o desempenho não é o adequado, e o processo de execução pode ser redirecionado para atender aos objetivos da empresa.
- b) Gera informações para avaliação do desempenho de funcionários.
- c) Indica oportunidades de aproveitamento de economias ou aumento de eficiência transferíveis a outras partes da empresa.

Passarelli e Bomfim (2004) consideram que o sucesso do controle orçamentário está atrelado a um processo de educação orçamentária. Adequar o processo de educação a qualquer grupo social é a chave do êxito para qualquer sistema que se pretende implantar. Não é só a educação orçamentária que vai garantir o sucesso do controle. Frezatti (2015) observa que as formas para se fazer o controle também impactam o sucesso, como por exemplo: disponibilidade de sistema de informação, estrutura conceitual disponível, importância dada pelos principais gestores, e o momento vivido pela empresa.

De acordo com Borinelli (2006), o processo de *accountability* ou prestação de contas é um elemento utilizado para realizar o controle do processo de gestão organizacional, e, neste sentido, pode-se inferir que o orçamento é uma ferramenta que faz parte do processo de gestão organizacional e, definitivamente, contribui para o processo de *accountability*, que é fundamental para o controle orçamentário. Ainda, segundo Borinelli (2006, p. 164) “[...] a finalidade do controle não é, apenas, apoiar com informações, mas através de um processo

sistemático, fazer com que os gestores das demais funções e unidades organizacionais utilizem tais informações para assegurar que seguem na direção pretendida”.

2.3.6 Tipos de orçamentos

A literatura apresenta vários tipos de processos orçamentários, e, como consequência, as empresas podem escolher como fazer o processo de avaliação e controle orçamentário que melhor lhes convém. Para as empresas, o fator relevante a ser considerado na escolha de uma ferramenta, é que ela forneça condições de antecipar-se às oportunidades e ameaças para o negócio, de maneira eficiente e otimizando o resultado. Parisi e Megliorini (2011) destacam o orçamento como sistema de informação gerencial, que busca otimização de resultados.

Neste trabalho, o foco principal é a avaliação da percepção sobre o Orçamento Matricial (OM) e o Orçamento Tradicional. Entretanto, a fim de atender aos objetivos secundários, são apresentados conceitos sobre outros modelos de orçamento.

A Figura 7 apresenta a linha do tempo dos processos orçamentários mais conhecidos:

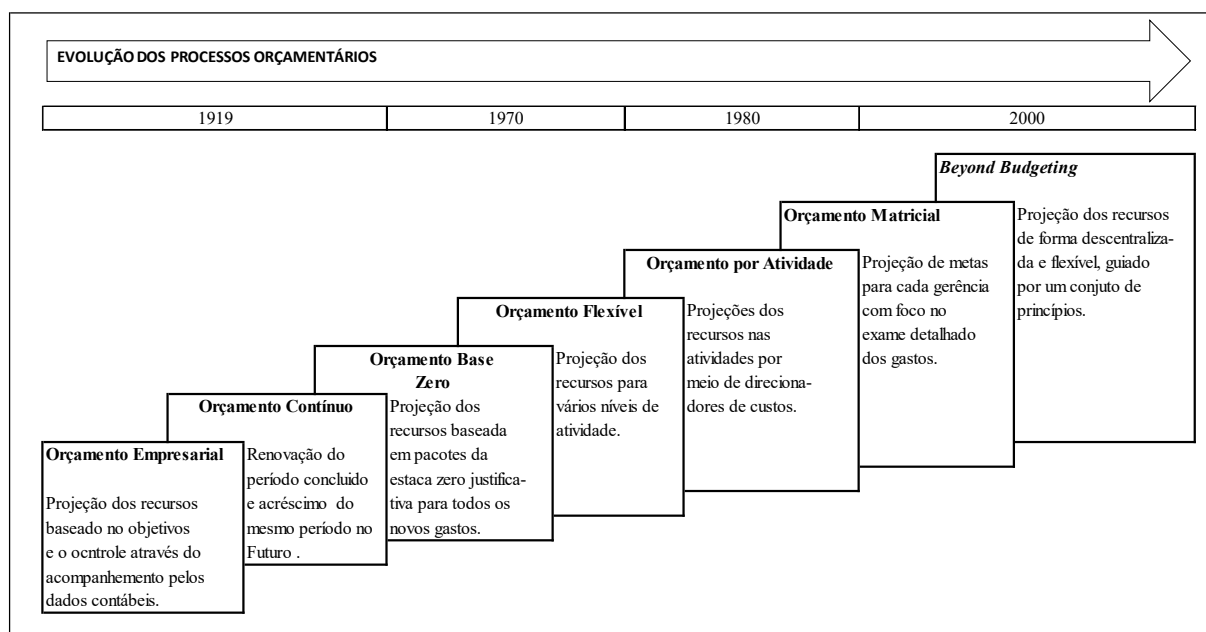


Figura 7 - Evolução dos processos orçamentários

Fonte: Lunkes (2011)

Cada um desses modelos será apresentado em tópicos específicos.

2.3.6.1 Orçamento Empresarial Convencional

O orçamento empresarial se tornou relevante entre 1950 e 1960, quando grandes empresas passaram a utilizá-lo em suas operações. O nível de detalhamento do orçamento empresarial varia entre firmas, sendo que a elaboração em algumas delas é muito detalhada, e o modelo se apresenta de maneira complexa (Lunkes, 2011).

Conforme já citado no tópico 1.1, o orçamento é uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas, e se tornou fundamental para que os gestores, através de seus planos, busquem melhores resultados para o atingimento dos objetivos das empresas e para que elas se mantenham competitivas nos mercados em que atuam.

Tung (1994) argumenta que o processo de planejamento orçamentário tem como foco a busca por eficiência na aplicação dos recursos nas atividades organizacionais. A busca constante por eficiência acontece de maneira corriqueira nas empresas, tendo em vista o objetivo principal de maximização dos ganhos sobre os recursos utilizados.

Nascimento e Reginato (2015) destacam que a desvantagem do modelo é a sua inflexibilidade, pois o fato de não permitir ajustes pode dificultar a percepção da administração da empresa sobre o resultado que se pode alcançar. Hope e Fraser (2003) afirmam que, como o orçamento tradicional é inflexível, com sua utilização perdem-se oportunidades de aplicar ou reduzir recursos com base em oportunidades de valorização.

Hansen, Otley e Van der Stede (2003) apresentam a opinião de profissionais, de que o orçamento impede a alocação de recursos organizacionais, e, desta maneira, torna a tomada de decisão míope, promovendo orçamentos disfuncionais.

Alguns problemas relacionados ao orçamento tradicional foram apresentados por Nelly, Bourne e Adams (2003):

I) Em relação à estratégia competitiva:

- a) Raramente foca a estratégia da empresa e, em geral, é contraditório;
- b) Mantém o foco na redução de custos e não na criação de valor;
- c) Não gera respostas à estratégia criada, e a inflexibilidade para mudança é uma barreira;
- d) Agrega pouco valor e não instiga o pensamento criativo.

II) Em relação ao processo de negócio:

- a) Tem elevado consumo de tempo e o processo de elaboração é dispendioso;
- b) Pouca frequência de atualização;
- c) É baseado em suposições não sustentadas;
- d) Incentiva jogos e comportamento desumano.

III) Em relação à capacidade organizacional:

- a) Fortalece o comando e controle vertical;
- b) Não oferece a estrutura de rede que as empresas adotam;
- c) Acentua barreiras departamentais ao invés de compartilhar conhecimento;
- d) Faz com que as pessoas se sintam subestimadas.

Lunkes (2003) associa o orçamento tradicional a um termostato, e descreve a sua funcionalidade como tal. Na primeira etapa, destaca a regulação da temperatura: nesta escolha conceituam-se os planos estabelecidos dos orçamentos. Na segunda etapa assinala a leitura do ambiente, em que se considera o registro dos resultados. Na terceira etapa evidencia a visibilidade e comparação da temperatura, em que se destaca a verificação e acompanhamento dos desvios entre os resultados desejados e os resultados alcançados. Na quarta etapa apresenta o dispositivo ‘liga e desliga’, ação que será ativada quando percebida uma anomalia e, neste caso, salienta no orçamento a verificação de causas que geraram as distorções, mesmo antes de aplicar uma ação corretiva.

Segundo Isa (2005), o orçamento tradicional funciona em uma hierarquia tradicional com modelo de comando e controle, na qual as recompensas são direcionadas de cima para baixo, e os gestores têm o papel de operacionalizar, instalar sistemas e orientar as pessoas, conforme as regras e objetivos predeterminados. O autor destaca ainda que os colaboradores de nível mais baixo não enxergam a relação de seu trabalho com os objetivos ligados à estratégia incorporada no orçamento tradicional.

A Figura 8 apresenta o orçamento tradicional, que parte da visão do negócio caracterizado no planejamento estratégico, incluindo as definições das metas; em seguida considera-se o planejamento operacional, definindo os recursos disponíveis, que serão considerados na elaboração do orçamento anual. O controle é a forma desenvolvida pela empresa para capturar os desvios entre a posição orçada e o realizado, e os incentivos podem ser considerados como o reconhecimento, em forma de bônus ou prêmios, que a empresa repassa para os colaboradores, pelo cumprimento do orçamento.

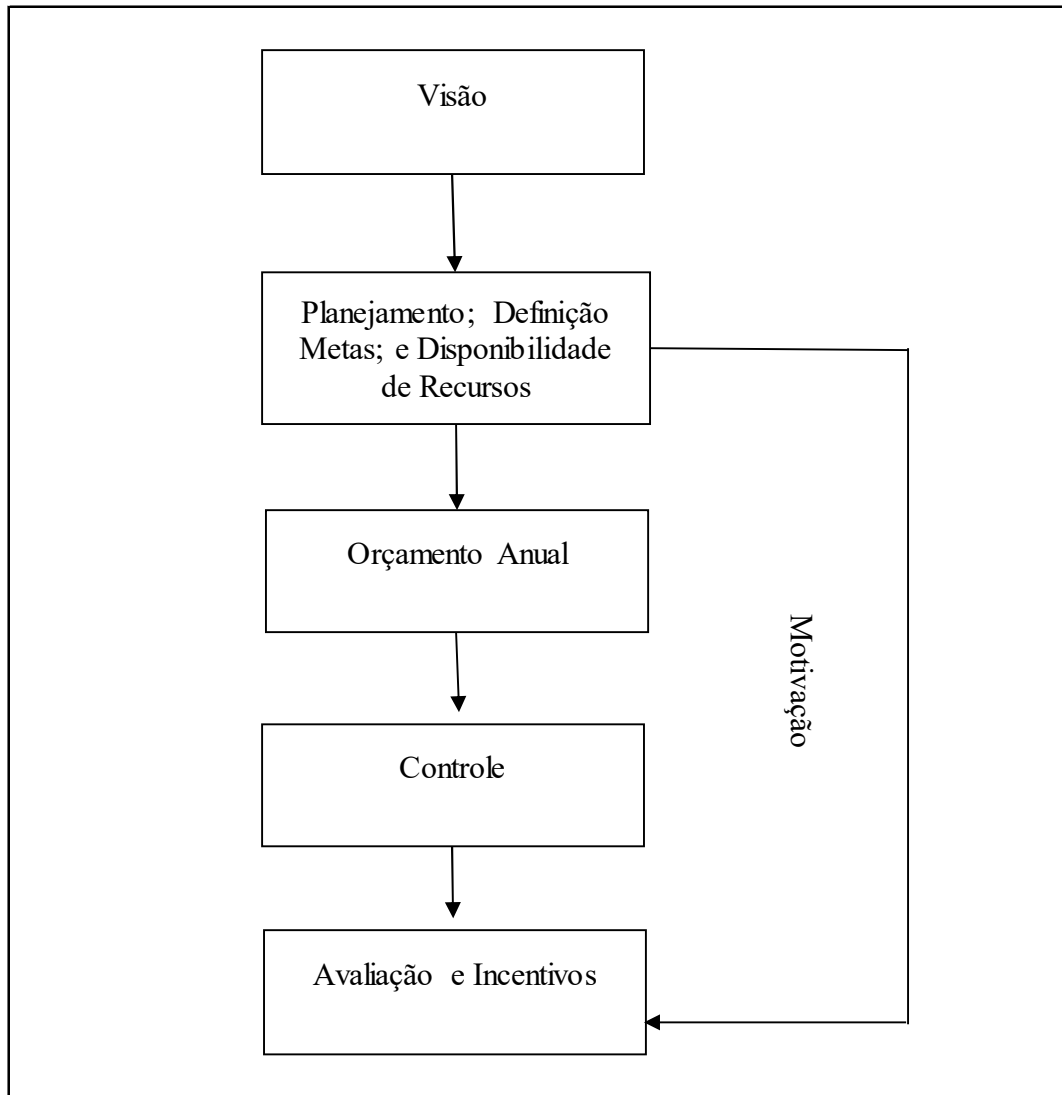


Figura 8 - Orçamento tradicional

Fonte: Adaptada de Lunkes (2003) e Isa (2005)

Frezatti (2005) apresentou em seu estudo os elementos do orçamento tradicional utilizados na gestão da empresa:

- a) Metas – fixadas anualmente;
- b) Premiações – pagas aos executivos, desde que atinjam as metas preestabelecidas;
- c) Planos – metas e contratos fixos relacionados aos planos;
- d) Recursos – os recursos aceitos são disponibilizados para compor o orçamento operacional e de capital;
- e) Coordenação – atividades são coordenadas com outros gestores e de acordo com os planos aceitos, ou redirecionadas para níveis superiores; e

- f) Controles – o desempenho deve ser monitorado mensalmente e as variações significativas devem ser revisadas.

Hansen *etal.* (2003), a partir da sugestão do Grupo Europeu *Consortium for Advanced Manufacturing – International* (CAM-I), observam que o controle orçamentário tradicional, que combina planejamento e o desempenho, leva a empresa a conduzir mal suas estratégias, com a possibilidade de haver comportamento disfuncional. O Grupo *Beyond Budgeting* (BB) recomenda uma mudança drástica referente à utilização do orçamento tradicional para avaliação de desempenho.

2.3.6.2 Orçamento contínuo ou *rolling forecast*

A palavra *forecast* é usada para designar previsões. Segundo Woods (2016), as previsões devem ser contínuas e a cada mês precisam ser ajustadas, devem ser fluidas e ligadas à mudança no plano de negócio, e devem representar um orçamento de nível macro.

Para Lunkes (2011), com a administração do processo orçamentário mais próximo, este método tornou-se popular, pois inúmeras empresas atualizam o processo orçamentário periodicamente, em um plano de 12 meses, e a cada mês o “realizado” é substituído por outro, mantendo o orçamento constante, possibilitando que as variações sejam tratadas no momento oportuno para as empresas, conforme pode ser visualizado na Figura 9.

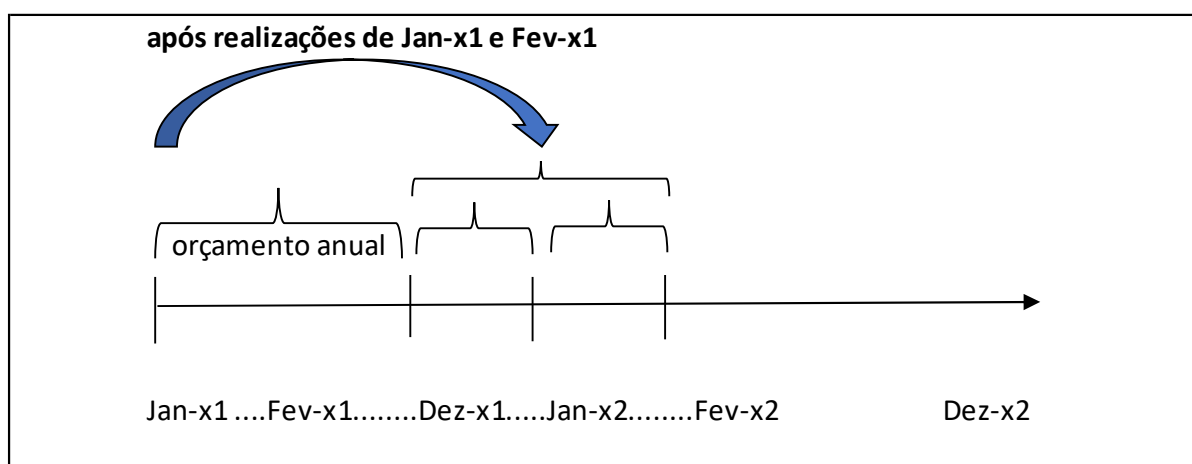


Figura 9 - Ciclos do orçamento contínuo

Fonte: Adaptada de Lunkes (2011)

Em outras palavras, o orçamento é elaborado para 12 meses, de janeiro de x1 a dezembro de x1, e a cada mês realizado será orçado o mesmo mês para o ano seguinte. Na Figura 9 são

apresentados dois meses do ano de x1 realizados, e a elaboração do orçamento para janeiro e fevereiro de x2.

O orçamento se destaca, já que permite que as empresas tenham sempre um plano de 12 meses ou mais, se assim o quiserem (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000). O período orçamentário utilizado no modelo contínuo reflete as forças competitivas, as exigências de habilidades e as mudanças de tecnologia que a empresa pode sofrer. O período orçamentário deve ser proporcional ao período do planejamento estratégico, pois, na ocorrência de mudanças no ambiente, a empresa precisa de tempo para se adaptar a elas.

Em confrontação com as vantagens desse tipo de orçamento, Nascimento e Reginato (2015) destacam que as desvantagens do orçamento contínuo estão intrinsecamente ligadas à demanda de tempo e ao esforço das áreas para sua realização. Contudo, este custo pode ser compensado pelos benefícios obtidos pelos ajustes aplicados constantemente ao orçamento.

2.3.6.3 Orçamento flexível

A metodologia do Orçamento Flexível surgiu em 1970, na Alemanha, com Kilger e Plaut, e seu princípio básico é que o centro de custo seria o nível de controle, e o cálculo de custo por produto configuraria a separação entre custo fixo e variável.

Para Welsch (2009), este modelo assume que o planejamento e controle de resultados não devem dominar a empresa, e que o uso da flexibilidade na execução de planos deve contribuir para o aproveitamento de oportunidades favoráveis, mesmo que não estejam no orçamento.

Conforme destacam Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 267), o modelo de orçamento flexível parte da seguinte premissa: “Dê-me qualquer nível de atividade que você escolher, e eu fornecerei um orçamento feito sob medida para esse nível em particular”. Isso parece ser válido, desde que haja o profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos, que é um dos princípios para elaboração do orçamento flexível. Segundo Welsh (2009, p. 60)

... no que diz respeito ao controle de custos, o princípio da flexibilidade é particularmente importante. As previsões de despesa e custo não devem ser usadas e interpretadas rigidamente; o orçamento não deve impedir a tomada de decisões racionais em relação às despesas, simplesmente porque determinado item de gasto não foi previsto. Orçamentos

variáveis (flexíveis) de despesa são frequentemente empregados para solucionar um dos problemas de controle de custos resultantes de uma mudança das circunstâncias.

Em mercados onde os volumes de vendas são menos flexíveis, o modelo pode ser válido em função de que possibilita reprojeter diferentes volumes de vendas e associar, respectivamente, seus custos e despesas variáveis.

De acordo com Nascimento e Reginato (2015), no orçamento flexível a classificação entre custos e despesas variáveis e fixas é fundamental para que o uso da ferramenta gere o efeito esperado. Com a excelência na classificação dos custos e despesas, o orçamento flexível permite que se analisem os desvios em relação ao que era esperado, de maneira fácil, contribuindo para as explicações sobre a existência de tais desvios.

Corroborando os autores anteriormente citados, Horngreen, Foster e Datar (1997, como citado em Lunkes, 2011, p.111) afirmam que “os orçamentos flexíveis e as variações auxiliam os gerentes a obter uma visão mais aprofundada sobre as razões de os resultados reais serem diferentes do planejado”.

2.3.6.4 Orçamento por atividade

O Orçamento por atividade está baseado nos conceitos do *Activity Based Costing* (ABC). Devido à relação com a metodologia ABC, naturalmente será utilizado pelas empresas que trabalham com este sistema de alocação de custos.

Segundo Lunkes (2011), os orçamentos são elaborados de acordo com as estimativas de alocação dos recursos por atividades, com base em direcionadores de custos já estabelecidos na implementação do ABC.

McLemore (1997, como citado em Lunkes, 2011) conceitua o modelo orçamentário como a expressão quantitativa de atividades, que reflete a capacidade para produzir recursos financeiros e não financeiros conforme as metas estabelecidas e as mudanças planejadas, para melhorar o desempenho. Neste sentido, Lunkes (2011) salienta que a ferramenta proporciona o comprometimento dos colaboradores com o processo de acompanhamento das metas essenciais, que envolvem receitas, custos, qualidade, tempo e inovação.

2.3.6.5 Beyond Budgeting

Formalmente, o *Beyond Budgeting* surgiu em 1998, na Inglaterra, com formação da organização BBRT (*Beyond Budgeting Round Table*). A organização era formada por um grupo de empresas que buscava um modelo de gestão que dispensasse a utilização do orçamento (Padoveze & Taranto, 2009).

De acordo com Frezatti (2015), os princípios do *Beyond Budgeting* são a criação de um novo modelo de gestão que independe do orçamento anual. Nesse contexto, a gestão será feita sem o uso do orçamento e, diante desse fato, os gestores se tornam responsáveis pelo desenvolvimento do planejamento e execução. De acordo com Hope e Fraser (2003, como citado em Frezatti, 2015, p.105), o *beyond budgeting* é um “(...) grupo de processos alternativos que apoiam metas e reconhecimentos, um planejamento contínuo, a demanda de recursos, a coordenação dinâmica da empresa e um significativo grupo de controle nos vários níveis”.

Padoveze e Taranto (2009) observam que o processo de planejamento e controle baseia-se na flexibilidade, no que diz respeito à tomada de decisões, metas e objetivos estratégicos. Ele é o processo de gestão contínua e dinâmica, em que as decisões são tomadas de acordo com as necessidades do ambiente em que a empresa está inserida.

É importante salientar que, por ser flexível e não utilizar orçamento anual, o processo considera o comportamento e o desempenho como fatores relevantes para sua utilização (Padoveze & Taranto, 2009).

Hope e Fraser (2003, como citado em Frezatti, 2015, p. 105) apresentam os aspectos sobre o processo do *Beyond Budgeting*:

- a) Metas – definidas por *benchmarking* externo à empresa; não existem metas fixas, e as variáveis são resultantes do momento vivenciado pelo gestor;
- b) Reconhecimento – motivação e premiações baseadas nas metas externas avaliadas posteriormente. Este aspecto procura reduzir o alcance de metas a todo custo, inclusive abrindo mão de princípios éticos;
- c) Estratégia – o processo é contínuo, descentralizado;
- d) Recursos – são oferecidos quando demandados, o que reduz desperdícios e gastos desnecessários;
- e) Coordenação – trata-se de uma equipe coesa e com o mesmo foco, encorajando a cooperação e a excelência do serviço;
- f) Informações – são disponibilizadas rapidamente para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético.

2.3.6.6 Orçamento base zero (OBZ)

O orçamento base zero (OBZ) surgiu nos Estados Unidos em meados dos anos de 1960, e teve seu primeiro estudo publicado em 1970 por Peter A. Pyhrr. Entretanto, há controvérsias sobre a origem desta metodologia. Burrows e Syme (2000) destacam que a propagação da prática do OBZ ocorreu durante o período de 1902 a 1917, incorporado por uma comissão parlamentar do Tesouro Britânico.

Independentemente de quando surgiu, o OBZ parte do princípio de que fatos históricos referentes ao passado, no processo de gestão, devem ser desconsiderados na elaboração do orçamento para um determinado período, pois informações passadas podem apresentar ineficiências que distorçam as projeções. “Em vez disso, o orçamento base zero projeta todas as peças orçamentárias como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez” (Lunkes, 2011, p. 86). De acordo com Pyhrr (1977), o termo Base Zero pode ser entendido como “descarte tudo que ocorreu e inicie novamente, partindo do zero”. Na prática, o significado de Base Zero é: avalie as alternativas e desempenho de programas, pois os mesmos continuam se modificando e melhorando. De fato, o mais importante é focar as análises de avaliação de eficiência dos programas, e priorizar os diferentes níveis de esforço.

Segundo Nascimento e Reginato (2015, p. 229), no modelo OBZ despesas, receitas e custos sempre serão repensados na elaboração do orçamento, partindo “do ponto zero”. Dessa forma, é fundamental, para a utilização desta ferramenta, que os gestores tenham o conhecimento do negócio e da sua área para poder alocar de maneira eficiente os seus gastos.

Pyhrr (1977) afirma que o OBZ envolve mais gerentes e leva mais tempo de gestão que o orçamento tradicional. No tratamento do OBZ incluem-se a definição de objetivos, avaliação de programas e a tomada de decisões operacionais, além da elaboração do orçamento.

Pyhrr (1981) destaca os dois estágios básicos no OBZ a serem considerados para alocação dos recursos:

1. O reconhecimento de pacotes de decisão: englobam a análise e definição de cada atividade separadamente, com o objetivo de avaliação e comparação, pelos gestores, com outras atividades. O reconhecimento envolve as metas, medidas de desempenho e os custos e benefícios.
2. Priorização dos pacotes de decisão: neste estágio destaca-se a avaliação dos pacotes, pela sua importância, que ora é determinada por análise dos custos e benefícios, ora de maneira subjetiva.

De acordo com Sá (n. d.), os pacotes de decisão formados por contas contábeis devem ser elaborados onde seja possível identificar significância nas unidades de trabalho, e a tendência é que os pacotes sejam mais abrangentes na primeira implantação. Com a evolução do uso da ferramenta, pode-se atingir um nível melhor de detalhamento dos pacotes de contas.

Pyrhh (1977) afirma que os pacotes de decisão são, de fato, a estrutura basilar do conceito do OBZ; eles são os conjuntos de programas e subprogramas, os documentos que descrevem e detalham cada decisão, de tal maneira que a administração pode: i) avaliar cada unidade de decisão que concorre para financiamento; e ii) decidir se aprova ou desaprova o orçamento para um programa ou subprograma.

Segundo Pyrhh (1981), algumas dimensões devem ser consideradas na definição dos pacotes de decisão:

- (i) informações necessárias para a tomada de decisão: implica adotar ou não um pacote de decisão;
- (ii) tipo de análise desejada: assegura que todos os gestores façam a análise considerando alternativas, medições quantitativas, recursos e projeções para os pacotes;
- (iii) análise especial de apoio: os pacotes não devem incluir todos os arranjos possíveis para as medidas quantitativas ou avaliação das alternativas; com isso limita-se o volume de pacotes e demais informações;
- (iv) informações primordiais após a tomada de decisão de dotação: inferências sobre as informações especiais quanto ao custeamento detalhado por grupos de contas, e ajuste da estrutura de responsabilidade por programas; estes fatores podem ser prestados após as tomadas de decisão básicas, considerando que os pacotes de decisão tenham apresentado um bom nível de exatidão, e as atividades não dotadas nos pacotes podem ser agrupadas em unidades orçamentárias para custeamento, gerando economia de tempo para os gestores na elaboração dos pacotes;
- (v) tipo, comunicação e tamanho da organização: se houver oportunidade de discussões verbais entre os gestores de todos os níveis, os pacotes de decisão apresentarão um resumo da análise; caso contrário, os pacotes serão necessariamente longos, para transmitir corretamente a análise e as recomendações. Quanto ao tamanho da empresa, a palavra escrita gera mais confiança e, possivelmente, as discussões detalhadas serão feitas no nível acima daquele que preparou os pacotes.

As considerações e os pacotes se adaptam às necessidades de cada organização, logo os *layouts* físicos de pacotes de decisão devem ser modificados para atender às organizações.

Dirsmith e Jablonsky (1979) alegam que o OBZ é importante, e requer muita atenção por parte da empresa, que compromete recursos para que ele funcione; além disso, o OBZ

apresenta inúmeras características valiosas, tais como a integração de atividades de planejamento e controle, a avaliação de desempenho dos custos e benefícios, e também relaciona as atividades vitais a serem realizadas na organização, sendo benéfico tanto para ambientes dinâmicos quanto estáticos.

Wetherbe e Montanari (1981) afirmam que iniciar um programa OBZ sem considerar outras atividades ligadas ao processo de planejamento pode resultar em falhas para utilização da ferramenta.

Pyhrr (1977) alega que a ferramenta OBZ pode ser desenvolvida em todos os níveis de uma organização, porém deve ser aplicada apenas a programas selecionados, ou a grandes programas, em vez de envolver todos os gerentes operacionais.

De acordo com a *Government Finance Officers Association* (GFOA, 2011), as competências analíticas e a capacidade dos gerentes de departamentos que se envolvem no programa OBZ são recursos que devem ser comparados com o tempo disponível e as metas para o seu desenvolvimento. A GFOA argumenta que, se as organizações estão com problemas de déficit orçamentário e necessitam de respostas rápidas, o OBZ pode não ser a solução mais adequada; porém, se houver mais tempo e a equipe de orçamento tiver capacidade de desenvolver ferramentas de apoio, o OBZ tem muito potencial e poderá contribuir para a organização, apresentando bons resultados.

A GFOA (2011) ainda destaca que o OBZ não aborda somente a eficiência dos serviços, mas apresenta de forma transparente a utilização dos insumos. Com o aumento dos exames dos pacotes, ele acaba gerando algumas inovações de redução de custos, diminuindo o orçamento e fazendo os gerentes pensar em melhores práticas para utilizar os recursos mais limitados das organizações; de fato, esta seria uma motivação para adotar o OBZ.

Em sentido contrário, Brow (1981) faz algumas críticas ao OBZ, destacando o volume de papéis e tempo gasto, e nem sempre resulta em um bom orçamento. Ele cita, ainda, que alguns críticos questionam se o OBZ é mesmo rentável.

Seu argumento é que, se houver algumas condições nas organizações, tais como equipe bem preparada, sistema robusto, e gestores comprometidos com a ferramenta, o OBZ, mesmo não sendo rentável e prático, pode gerar um orçamento que possibilitará uma visão ampla do sistema de gestão financeira.

2.3.6.7 Benefícios do OBZ

Pyhrr (1981) classifica em três categorias os benefícios que podem ser obtidos pelas organizações com a utilização do OBZ:

(i) **Melhores planos orçamentários:** 1 - promove alocação mais eficaz de recursos, uma vez que são avaliadas pelos gestores as necessidades de cada função; 2 - há flexibilidade na realocação de recursos, permitindo identificar diferentes níveis de esforços para cada atividade e eliminar ou não a atividade, se necessário; 3 - pode financiar total ou parte de programas novos, gerando condições de eliminar ou reduzir atividades em andamento; 4 - combina o planejamento, objetivos, orçamento e decisões operacionais em um único processo, que resulta em uma alocação de recursos mais eficaz; 5 - aponta qualquer duplicação de esforços entre unidades organizacionais; 6 - identifica a falta de planejamento eficaz e a má coordenação entre atividades; 7 - alterações de despesas durante o ciclo orçamentário não alteram os insumos do orçamento, uma vez que os pacotes de decisão sejam identificados. Desta maneira pode-se eliminar ou inserir pacotes para atingir o nível de despesas desejado; 8 - revisões de despesas de serviço e faturamento não exigem uma revisão completa, podendo-se identificar os pacotes afetados e fazer uma revisão seletiva, economizando esforços; 9 - os administradores têm condições de ver exatamente o que será realizado ou não, nos modelos de planejamento e nos objetivos iniciais sujeitos a modificação; 10 - os administradores de todos os níveis da organização têm as mesmas informações e as mesmas análises permitidas pelos pacotes de decisão e priorização; 11 - pacotes de decisão aprovados servem de base para o orçamento detalhado, o controle, o orçamento variável nas atividades de despesas gerais de fabricação e para o preparo de outros documentos; 12 - o OBZ não exige mudança nos procedimentos contábeis ou de controle normais, reforça a base de dados e pode resultar na eliminação de alguns procedimentos, sem perda de controle.

(ii) **Benefícios posteriores:** – 1 - os administradores podem avaliar detalhadamente sua eficiência e eficácia de custo, durante os ciclos orçamentário e operacional; 2 - os administradores podem ser avaliados de acordo com os objetivos, desempenho e benefícios com os quais se comprometeram, identificados nos pacotes de decisão em seus orçamentos; 3 - a lista de prioridades pode ser usada para identificar as atividades que podem ser reduzidas ou não, de acordo com as alterações nos níveis de despesas; 4 - as atividades mal executadas e administradas são prontamente identificadas em todo processo do OBZ, dando condições para agir e eliminar qualquer problema.

(iii) **Desenvolvimento de equipe:** – o OBZ é um processo educacional, motiva o desenvolvimento da equipe, evidenciando e avaliando cada atividade, conforme o processo de priorização dos pacotes. O OBZ torna o processo de pensar habitual para os administradores, promovendo avaliação do planejamento, eficiência e eficácia de custo em base contínua.

As vantagens do OBZ, segundo Lunkes (2011), podem ser verificadas em qualquer tipo de empresa, pois o controle das atividades está relacionado à contribuição para o atingimento do resultado global do negócio. Para Nascimento e Reginato (2015), a principal vantagem da metodologia é não utilizar informações históricas para projetar o futuro, viabilizando correções operacionais que podem não se repetir, principalmente relacionadas a custos e despesas.

2.3.6.8 Etapas básicas do desenvolvimento do OBZ

A Tabela 3 apresenta, de maneira sucinta, as etapas básicas para o desenvolvimento do OBZ, de acordo com Lunkes (2011).

Tabela 3 - Etapas do desenvolvimento do OBZ

Etapas	Descrição
1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades	Preparar o planejamento estratégico, definindo regimes para aproveitamento de recursos disponíveis, diretrizes e indicadores de desempenho.
2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão	Analisar e descrever cada atividade da organização em separado, para priorizar os pacotes de decisão e alocar os recursos mais importantes.
3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade	Com a definição das metas, será definido dono dos pacotes de decisão, que efetiva, consolida e defende tais. O gestor do OBZ é o responsável pelo gerenciamento e controle do orçamento da unidade.
4ª Etapa: Elaboração dos pacotes	Os pacotes de decisão possuem responsáveis pela sua elaboração, monitoramento e controle. O responsável deve manter recursos para preservar as atividades, buscando formas de redução de gastos na unidade sob sua responsabilidade.
5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão	Os gestores dos pacotes avaliam as metas, objetivos e limite de gastos, e os pacotes são escalonados por ordem de importância, por meio de análise dos custos e benefícios ou avaliação subjetiva.
6ª Etapa: Aplicação dos recursos	São avaliadas as aplicações dos recursos autorizados, verificando as metas e os objetivos estabelecidos no OBZ.
7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ	Para o acompanhamento do OBZ, é importante manter um cronograma que considere o fechamento do mês anterior e o início do mês seguinte. Por etapas e conforme o cronograma, preparar arquivos e disponibilizar aos donos dos pacotes, verificar ações referentes aos gastos, preparar reunião de acompanhamento, disponibilizar planilha do realizado X orçado, e fechar o ciclo com as justificativas e os planos contingentes para atingir as metas.

Nota. Fonte: Adaptada de Lunkes (2011)

O processo de implantação e uso do OBZ é complexo e demanda capacitação da equipe, gera grande volume de documentos, apesar dos benefícios já indicados, e a característica de repensar os custos e despesas e de buscar alternativas para sua redução é um dos principais legados do OBZ; o OM se vale destes conceitos e os operacionaliza de uma forma diferente.

2.3.7 Orçamento Matricial (OM)

A origem da estrutura de gestão matricial se deu no início da indústria aeroespacial, quando foi criada uma estrutura matricial com a finalidade de estabelecer um sistema adaptável de recursos e procedimentos para atingir objetivos de projetos (Lodi, 1970).

No Brasil, o modelo de OM integrado com metodologias orçamentárias foi utilizado pela primeira vez na AmBev, em 1999. Com a implantação do modelo de orçamento matricial, naquele ano a empresa atingiu uma economia nos gastos fixos de R\$152 milhões em relação ao ano de 1998 (Padoveze, 2009).

É muito comum que o OM seja confundido com o OBZ, uma vez que em suas estruturas existem elementos constitutivos com nomes iguais, porém com finalidades e objetivos distintos.

O modelo de OM é um conceito relativamente novo de controle orçamentário, que propõe um exame detalhado de gastos, focando a redução específica para cada gerência. O atrativo desta ferramenta é a sistemática eficiente para o acompanhamento e controle de gastos (Padoveze, 2009).

O OM é baseado no método PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) para soluções de problemas (Nogueira, Waller, & Ramos, 2012). Isso porque o OM, na sua preparação, parte do planejamento, quando são estabelecidos os objetivos da empresa e os caminhos que ela irá percorrer. Nesta fase, se elaboram e analisam as peças que deverão levar a empresa a alcançar seus objetivos. Em seguida vem a fase de execução orçamentária ou a sua realização, e depois os pontos de controle, na fase de avaliação ou checagem da realização daquilo que foi planejado, finalizando com a fase de atuação, quando são aplicadas as correções sobre as distorções ocorridas. O método PDCA oferece recursos que promovem melhorias no ambiente administrativo, com o objetivo de garantir o alcance das metas e, conseqüentemente, dos resultados que a empresa espera obter (Quinquilo, 2002).

A Figura 10 mostra a representação gráfica do modelo PDCA.

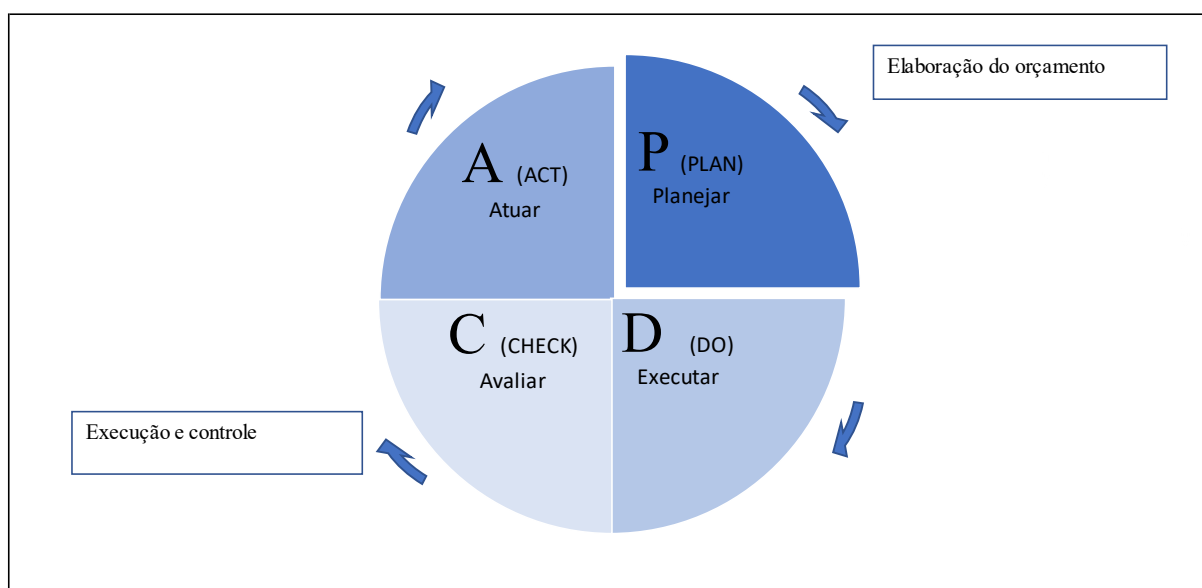


Figura 10 - A gestão da despesa pelo uso do PDCA

Fonte: Adaptada de Nogueira *et al.* (2012)

A aplicação do Ciclo PDCA abrange diversas capacidades, tais como estabelecer metas de melhorias com envolvimento de gestores e pessoas ligadas na operação, objetivando a melhoria contínua com ênfase nos módulos apresentados no ciclo PDCA (Andrade, 2003). As etapas do PDCA são apresentadas na Tabela 4, de maneira sucinta, para demonstrar que os seus objetivos estão, de certa forma, ligados ao método do OM.

Tabela 4 - Os objetivos conceituais do PDCA

Etapas	Objetivo
P = Plan/Planejar	Estabelecer um plano com base nas diretrizes da empresa, estabelecendo objetivos e caminhos a serem percorridos. Identificação e correção dos problemas encontrados a partir de uma ação corretiva eficiente. Desenvolver um plano de ação para solucionar o problema.
D = DO/Planejar	Colocar o Planejamento em prática, executar o plano de ação previamente elaborado na fase de planejamento.
C = Chek/Checagem	Avaliar o que foi feito na fase de execução, comparando os resultados com as previsões que foram feitas no planejamento. Nesta etapa podemos verificar se os objetivos estão sendo alcançados.
A = ACT/Ação	Aplicação das ações corretivas encontradas durante o processo; após as correções inicia-se o processo de retroalimentação e o ciclo deve se repetir.

Nota. Fonte: Adaptada de Andrade (2003)

O gerenciamento matricial de despesa é uma importante ferramenta, que pode auxiliar no processo de alocação de recursos no processo orçamentário, pois busca se antecipar ao erro na fase do controle orçamentário, (Sá, n.d.).

Bartilotti (2006) afirma que o objetivo da metodologia é ser uma ferramenta para elaboração e controle orçamentário, envolvendo todos os gerentes da empresa com o intuito de buscar oportunidades para redução dos gastos, otimizando o alcance das metas estabelecidas no planejamento.

Um dos grandes diferenciais do modelo OM é propor que os gastos sejam analisados de maneira detalhada e cruzada por, no mínimo, duas pessoas; desta maneira, as metas de redução podem ocorrer para as unidades e/ou centro de custo, ou por grupos de atividades (Nogueira *et al.*, 2012).

Padoveze e Taranto (2009) apresentam as premissas básicas que estruturam a metodologia OM, a saber: variáveis de análise, pacotes e entidade.

- a) Variáveis de análise: as contas contábeis e os grupos de contas devem ser similares em relação aos lançamentos originais.
- b) Pacotes: são os grupos e subgrupos formados por contas contábeis, e estas são as variáveis de análise que se relacionam entre si e tratam do mesmo tema. Exemplo: (despesa de folha de pagamento – salários, encargos e benefícios).
- c) Entidade: é o nível em que serão realizados levantamentos de informações. A entidade pode ser definida como uma unidade da empresa e/ou centro de custo, e para cada uma delas deve ser definido um gestor.

De acordo com Nogueira *et al.* (2012), o OM é um modelo de controle orçamentário, e sua implementação baseia-se em quatro princípios:

- a) Controle Cruzado: as despesas são orçadas e acompanhadas por duas pessoas, com foco diferente, sendo uma o gestor de entidade ou centro de custo, responsável pelos gastos de sua área. A outra pessoa é o gestor de pacote de gastos, responsável por um determinado grupo de contas. Por exemplo: o gestor do centro de custo comercial tem como foco o departamento ou unidade, e o gestor do pacote de despesa visa a folha de pagamento, que é composta por várias contas, tais como salários, encargos e benefícios, ou seja, tem o foco nas contas, e ambos os gestores têm a responsabilidade pelo orçamento das contas para a área.

- b) Desdobramento dos gastos: os gastos devem ser detalhados até o nível em que se originaram, podendo ser na unidade ou centro de custo; isto melhora o desempenho da gestão e permite comparação entre centros de custos com perfis de gastos semelhantes.
- c) Parametrização dos gastos: os gastos devem ser parametrizados de tal forma que permita comparações históricas e análise de tendências e projeções.
- d) Acompanhamento sistêmico: é o processo direcionado para o acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e implementando ações corretivas para os desvios.

A Tabela 5, por meio de um exemplo, evidencia como se dá o controle cruzado pelo uso do orçamento matricial.

Tabela 5 - Controle cruzado da despesa

Matriz de acompanhamento	Entidade	Gerência A			Gerência B			Gerência C		
Empresa XXX	Gestor Unidade: -->	Gerência A			Gerência B			Gerência C		
Período: x/16	Gestor de Pacote:	Gerência A			Gerência B			Gerência C		
Pacote e contas		Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio
Pessoal	João	5.000	2.000	3.000	10.000	4.000	6.000	15.000	6.000	9.000
Benefícios	Maria	1.500	45	1.455	3.000	90	2.910	4.500	135	4.365
Visão do gestor de pacote										
Insumos	José	10.200	14.000	- 3.800	20.400	28.000	- 7.600	30.600	42.000	-11.400
Fretes	Carlos	15.000	20.000	- 5.000	30.000	40.000	- 10.000	45.000	60.000	-15.000
Alugueis	Serafim	8.000	1.000	7.000	16.000	2.000	14.000	24.000	3.000	21.000
Manutenção	Jeremias	350	500	- 150	700	1.000	- 300	1.050	1.500	- 450
Telefone	Abrão	30	50	- 20	60	100	- 40	90	150	- 60
TOTAL		40.080	37.595	2.485	80.160	75.190	4.970	120.240	112.785	7.455

Nota. Fonte: Adaptada de Nogueira *et al.* (2012)

Observa-se que existem duas visões que ocorrem simultaneamente, de forma cruzada, decorrentes da abordagem matricial: a visão do gestor do pacote, que se dá transversalmente por toda a organização, permeando as diferentes gerências, e a de cada gestor de unidade de negócio (entidade), que têm que negociar com cada gestor de pacote. Esta metodologia de dupla checagem proporciona mais foco e determinação no alcance das metas, sobretudo quando as remunerações individuais estão vinculadas à obtenção dos resultados planejados.

Desse cruzamento e sobreposição de gestão, e da utilização conjunta do PDCA, surge o grande potencial dessa ferramenta, que consiste em planejar ações que levem a mudanças nos critérios de gastos. Muitas vezes tais mudanças são estruturais, e daí entende-se a semelhança com a metodologia do OBZ, em que é necessária a revisão dos critérios de gastos, repensando-os desde o início. Aqui também ocorre o mesmo. Muitas vezes não se trata somente de reduzir o nível de consumo, mas sim encontrar novas alternativas, novas formas de realizar as mesmas atividades. Isso se potencializa à medida que interesses das unidades de negócios (gestores de entidade) são confrontados com interesses da organização (gestores de pacotes de decisão).

Sobre o controle cruzado da despesa, (Sá, n.d.) afirma que ter sempre duas pessoas respondendo por um mesmo custo traz inúmeras vantagens para a empresa, entre elas o fato de haver especialistas em determinados tipos de gastos (gerente de pacotes), aos quais caberá:

- a) Conhecer a natureza de cada classe de gasto sob sua reponsabilidade.
- b) Definir parâmetros e os índices de desempenho dos gastos sob sua responsabilidade, na fase que antecede a elaboração orçamentária.
- c) Negociar esses índices com os gerentes dos centros de custos, e preparar junto com eles os planos de ação, objetivando alcançar esses índices.
- d) Atuar como facilitador durante a elaboração dos orçamentos dos centros de custos.
- e) Fazer o *benchmarking* interno entre os diversos centros de custos, e divulgar entre eles as melhores práticas observadas.
- f) Identificar eventuais desvios e preparar, juntamente com o gerente de cada centro de custo, um relatório de anomalias com propostas de ações corretivas.

2.3.7.1 Vantagens e desvantagens do OM

Como citado no início deste trabalho, partimos do princípio de que não existe uma ferramenta de controle orçamentário que seja infalível; entretanto, as empresas podem utilizar aquela que mais se adeque às suas necessidades. Diante desse fato, Padoveze (2009) apresenta, na Tabela 6, alguns aspectos positivos e negativos levantados por diversos executivos, sobre o modelo de OM.

Tabela 6 - As vantagens e desvantagens do OM

Vantagens	Desvantagens
Como mais pessoas participam das decisões, o risco de erros pode ser menor	Como mais pessoas participam das decisões, as aprovações são mais lentas e os projetos atrasam
Os executivos da subsidiária têm a oportunidade de conhecer a cultura de outros países	É necessário lidar com chefes que têm culturas, ideias e personalidades diferentes
Existe a possibilidade de aprender com mais de um chefe	Mais poder na matriz significa menos poder para o presidente local
É possível ter acesso aos recursos e às práticas da matriz	A subsidiária tende a ficar à margem das decisões importantes

Nota. Fonte: adaptada de Padoveze (2009)

A Tabela 6, aparentemente, parte do entendimento da relação entre Matriz e Subsidiária, em que é possível considerar que os benefícios citados ocorrem dentro de uma única organização, por meio da maior participação de pessoas, controle cruzado e o uso do PDCA e outros elementos.

Padoveze (2009) relata ainda os benefícios qualitativos que o modelo do OM traz para a organização;

- a) Conhecimento detalhado dos gastos;
- b) Avaliação do desempenho de cada área;
- c) Estabelecimento de metas justas e desafiadoras;
- d) Melhoria da qualidade dos dados para a tomada de decisão;
- e) Implementação de melhorias para gestão de recursos;
- f) Elaboração de um orçamento de custos que assegure a redução de despesas.

Já a Tabela 7 apresenta os aspectos comparativos entre o OM e o Orçamento Empresarial Convencional, que fazem com que a ferramenta OM possa ser considerada como benéfica para a empresa ABC, objeto do estudo.

Tabela 7 - Diferenças entre OM e OT

Com base na empresa ABC fonte do estudo	Com base nas referências
Orçamento tradicional	OM
Com a verba disponível para o gestor, o mesmo utiliza da mesma a seu critério.	O controle matricial impossibilita a transferência de saldos entre pacotes (grupo de contas) de uma unidade.
Geralmente as pessoas utilizam toda verba do orçamento para assegurar a realização do orçamento, com a intenção de não perder a verba.	Incentiva as pessoas na busca pela eficiência e no atingimento da meta.
Análise das despesas pouco detalhada, geralmente feita pela controladoria e com pouco envolvimento dos gestores.	Análise detalhada das despesas com mais pessoas envolvidas.

2.3.7.2 Revisão das pesquisas sobre OM

Apresentam-se, de maneira sucinta, os estudos encontrados sobre o OM durante a revisão da literatura realizada para esta pesquisa. Cabe ressaltar que não foram encontrados muitos estudos sobre esta ferramenta. Há principalmente trabalhos de conclusão de graduação e poucas dissertações de mestrado, estas, notadamente, em universidades no sul do Brasil.

Grippa (2005) apresentou a proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas, por meio do que ele intitulou GESIDE (Gerenciamento Sistemático de Despesa). Um dos objetivos propostos pelo autor foi o de identificar, por meio de revisão bibliográfica e pesquisa de campo, os principais conceitos e uma metodologia para implantação do OM. Os resultados demonstraram que o interesse das empresas em implementar o OM estava ligado à redução de custos fixos, sendo que as empresas destacaram a importância do treinamento. As organizações estudadas implantaram o OM em toda a organização, e foi identificado que com a utilização do OM gerou-se uma mudança cultural e interação dos funcionários com as questões financeiras, o que, por consequência, gerou diminuição das despesas. Um dos respondentes destacou que a falta de gestão de processos na empresa poderia fazer com que o OM não apresentasse os resultados esperados.

Bartilotti (2006) elaborou um estudo de caso sobre o OM e o controle de gastos fixos em uma empresa de telecomunicações. O objetivo era avaliar se o OM era uma ferramenta adequada para o controle de gastos fixos. Os resultados da pesquisa evidenciaram que, a partir

do momento do detalhamento da metodologia do OM na organização, chegou-se à conclusão que, de fato, ele é uma ferramenta para o acompanhamento e controle dos gastos, e ainda possibilita a comparação de gastos de mesma natureza entre diversas áreas, proporcionando a troca de informações na busca de melhores práticas, levando à otimização dos gastos. Outras conclusões relevantes para o sucesso da implementação da ferramenta estão ligadas aos controles cruzados dos gastos, ao comprometimento dos gestores e aos perigos da falta de treinamento, e suas implicações sobre os princípios básicos de contabilidade, como, por exemplo, a indicação de conta contábil para alocação dos gastos e provisões contábeis sistemáticas, sendo que tais aspectos podem dificultar o acompanhamento e controle dos gastos fixos.

Wanzuit (2009) apresentou uma proposta de um sistema de apoio à implantação do OM em uma indústria de alimentos. O objetivo do trabalho foi avaliar criticamente a sistemática de gestão orçamentária, discutindo ações de melhorias, e realizar uma proposta de estrutura para apoio à implantação do OM. O estudo de caso auxiliou no entendimento da aplicação do OM e, inclusive, incorporou indicadores de gestão estratégica que apresentaram redução dos gastos de 2,1% em 2006 e 4,8% em 2007. O estudo mostrou que, por mais eficiente que seja a ferramenta, há limites para a redução de despesas quando se quer manter a qualidade do produto. Concluiu-se ainda que o OM se mostrou flexível com relação ao tipo de negócio, não limitando a sua aplicação em outros ramos de atividade.

Magalhães (2009) apresentou um trabalho sobre a aplicação do OM para redução de custos de terceirização e avaliar a metodologia sob a ótica da gestão. Concluiu que a metodologia trouxe uma nova visão orçamentária, detalhando os gastos e definindo metas específicas para redução orçamentária. Na aplicação da metodologia na empresa estudada, destaca-se uma otimização de custos fixos da ordem de 9,72%, no ano de 2008, sem considerar a inflação do período. Sobre a terceirização, no que diz respeito à otimização de custos, houve uma economia de aproximadamente R\$ 1.300.000,00/ano, contribuindo para a literatura sobre as vantagens e desvantagens de um processo de *outsourcing*.

Vieira (2011) apresentou uma contribuição às ferramentas de melhoria do resultado econômico, com foco no GMD. O objetivo era explorar a prática do GMD por meio de pesquisa de campo, fornecendo uma modelagem mais abrangente do processo, e formar conceitos para que a ferramenta se desenvolvesse sob um prisma sólido. O trabalho teve caráter conceitual e os resultados foram obtidos pelas validações de etapas de implementação do GMD, tendo demonstrado oportunidades para sua utilização como ferramenta de melhoria do resultado econômico. Para que a implementação do GMD ocorra, destaca-se a importância de uma boa

avaliação do ambiente de aplicação, detalhamento das informações contábeis e definições adequadas das metas de redução de custos.

Spaniol e Kliemann (2013) elaboraram um estudo sobre a estrutura do OM em uma empresa de serviços. O objetivo era discutir a estrutura do OM, com a finalidade de sua implementação, focando na redução de custos por meio de melhoria no gerenciamento financeiro e dando suporte ao processo orçamentário. Os autores concluíram que o OM é uma ferramenta que promove a racionalização de recursos relacionados aos custos, e auxilia no alcance das metas consolidadas da empresa. Os autores também afirmaram que a ferramenta viabilizaria melhoras nos ciclos orçamentários seguintes. Alegaram que, seguindo as etapas do planejamento, o ciclo PDCA mostrou-se útil, dadas as dificuldades de analisar os gastos em uma empresa de médio porte, que foi a base do estudo. Perceberam que, para implementação do método, há necessidade de mudança na cultura organizacional, pois os controles de gastos deixam de ser feitos pelo gestor de entidade e passam para o gestor de pacote.

Dalpaz e Trentin (2014) elaboraram um estudo do OM e controle de gastos fixos. O objetivo foi conceituar o OM e avaliar a aplicabilidade da ferramenta, por meio de entrevistas em empresas de diferentes segmentos que utilizam o OM. O resultado mostrou que, após a implementação da ferramenta, houve melhora do relacionamento entre a Controladoria e as demais áreas da empresa, e melhora no controle de gastos fixos. Uma empresa que utiliza a ferramenta desde 2006 afirmou que a redução de gastos foi expressiva; outra, que utiliza a ferramenta desde 2012, afirmou que houve corte de desperdícios mas a redução de gastos ainda não era significativa. A pesquisa aponta que, para o sucesso da utilização da ferramenta, o treinamento de gestores e demais pessoas envolvidas no orçamento é crucial. E ainda destaca que o envolvimento da alta administração é fundamental para alcançar o sucesso no uso da ferramenta.

Sampaio *et al.* (2016) realizaram estudo voltado para a aplicabilidade do OBZ e OM em uma empresa do setor de saúde. O objetivo principal era averiguar as vantagens e desvantagens da aplicação do OBZ alinhado ao OM. Os resultados apresentaram uma melhor compreensão das duas metodologias, observando-se algumas desvantagens, como tempo de elaboração e pouco conhecimento dos gestores sobre o tema. Os resultados indicam que houve a percepção de que, com a utilização dessas metodologias, há maior controle de receitas e despesas, melhor controle entre o realizado e o orçado, e mais qualidade na informação orçamentária, assegurando a melhor gestão dos resultados, tanto pela maximização da receita quanto pela minimização de custos. De acordo com os autores, no OBZ existe a necessidade de justificar

cada passo em direção à meta, e o OM gera a necessidade de justificar cada desvio do plano de ação dos gerentes responsáveis.

A Tabela 8 mostra a síntese das pesquisas encontradas sobre os estudos de OM e os respectivos resultados.

Tabela 8 - Estudos sobre o OM

Autores	Estudo	Resultados
Grippa (2005)	Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o Gerenciamento Sistemático de Despesa (GESIDE)	Os resultados demonstraram que o interesse das empresas para implementar o OM está ligado à redução de custos fixos.
Bartilotti (2006)	O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações	Evidenciou que o OM é uma ferramenta adequada para acompanhamento e controle dos gastos e proporciona a troca de informações entre as áreas, na busca de melhores práticas.
Wanzuit (2009)	Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial - o caso de uma indústria de alimentos	O estudo mostrou que, por mais eficiente que seja a ferramenta, há limites para a redução de despesas quando se quer manter a qualidade.
Magalhães (2009)	Aplicação do Orçamento Matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa	Na aplicação da metodologia destaca-se a otimização de custos fixos da ordem de 9,72% no ano de 2008.
Vieira (2011)	Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico, com foco no Gerenciamento Matricial de Despesa	Demonstrou oportunidades de melhorias no resultado econômico pelo uso da ferramenta.
Spaniol e Kliemann (2013)	Estruturação do Gerenciamento Matricial de Despesa em uma empresa de serviços de engenharia	Concluíram que o OM é uma ferramenta que suporta a racionalização de recursos relacionados aos custos e auxilia na consolidação das metas da empresa.
Dalpaz e Trentin (2014)	Orçamento Matricial: Controle Gerencial de Gastos Fixos	Os resultados demonstraram que a ferramenta melhorou o relacionamento da Controladoria com as demais áreas, houve melhora no controle de gastos, e também sua redução expressiva.
Sampaio et.al (2016)	Aplicabilidade do Orçamento Base Zero e Orçamento Matricial: estudo de caso em uma empresa do setor de saúde	Os resultados apresentaram melhor controle de receitas e despesas, e melhor qualidade na informação orçamentária.

2.3.7.3 Modelagem para implementação da OM

De acordo com os autores Wanzuit (2009) e Nogueira *et al.* (2012), a implementação do modelo passa por cinco fases. A Tabela 9 traz a estrutura de implementação das fases, considerando as etapas detalhadas para a sua conclusão.

Tabela 9 - As fases estruturais da implantação do OM

Fases	Etapas
Preparação da base orçamentária	1 - Definição da equipe 2 - Obtenção da base de dados contábil 3 - Análise de contas, unidades, centros de custos e definição dos pacotes 4 - Definição das entidades e elaboração da matriz com os pacotes de centros de custos e conta contábil
Preparação para a implementação	5 - Nomeação dos gestores de pacotes e entidades 6 - Coleta de dados 7 - Treinamento
Implementação	8 - Definição de metas preliminares do orçamento 9 - Negociação de metas e padrões de gastos 10 - Implementação do orçamento
Verificação e controle	11 - Acompanhamento do desempenho pelo uso do controle cruzado das matrizes.
Ações corretivas e melhorias	12 – Estabelecimento de ações para correções, utilizando relatório de anomalia.

Nota. Fonte: Adaptado de Wanzuit (2009)

Este trabalho propõe uma modelagem de preparação e implementação com base, principalmente, na visão dos autores Wanzuit (2009) e Nogueira *et al.* (2012); julga-se que a maneira como as fases estão dispostas e detalhadas, pode facilitar a compreensão dos atores organizacionais da empresa ABC LTDA., base do estudo.

2.3.7.4 Preparação da base Orçamentária

Nesta fase, o objetivo é a preparação da matriz dos gastos, identificar quais os gastos fixos que irão compô-la, com o intuito de facilitar a análise e compreensão dos gastos Bartilotti (2006).

1 - Definição de equipes

Wanzuit (2009) classifica a equipe como os responsáveis pela implementação e coordenação do OM, e estes devem responder à alta direção, independentemente do cargo que ocupam na empresa, mas devem ter autonomia para a implementação do método. Considerando o fator ‘autonomia’, e que o processo é muito detalhado, cabe à administração indicar pessoas com experiência e com alto grau de reponsabilidade.

2 - Obtenção da base de dados do sistema contábil

Estando os registros das despesas classificados em contas contábeis em conformidade com o modelo, cabe o levantamento desses dados pela área responsável, fazendo uma análise prévia para constatar se as contas estão em consonância com a linha de despesa fixa.

3 - Análise de unidades, centro de custos e definição dos pacotes

As entidades são unidades da estrutura organizacional onde ocorrem os gastos. As entidades são desdobradas por níveis hierárquicos, desde a unidade até o centro de custos. As contas são analisadas para melhor adequação aos pacotes de gastos, que são agrupamentos de contas contábeis homogêneas. Esta análise é necessária para se compreender a alocação dos gastos (Nogueira *et al.*, 2012).

4 - Definição das entidades e elaboração da matriz de pacote e centros de custos

A elaboração da matriz acontece após a obtenção da base de dados, análise dos centros de custos e definição dos pacotes de contas; com esses passos concluídos, resta a distribuição dos pacotes de contas em uma matriz que faz a interface entre as contas e os centros de custos correspondentes. A Tabela 10 mostra alguns exemplos de como os pacotes de gastos são distribuídos para os centros de custos.

Tabela 10 - Exemplos de pacotes de gastos fixos por conta e centro de custos

Pacotes	Conta	Descrição	Centro de Cutos
Pessoal	6301010002	Salarios	Administrativo, Juridico, Adminsitrativo de Vendas, Compras Nacionais, Gerência de Vendas, Contabilidade,Controladoria,Compras Nacionais, Financeiro, Almoxarifado, Logisitica, Marketing, Eng. Produção, Eng. Processo, Qualidade, Produção, Adm.Produção, RH, TI, Merchandising
	6301010003	Hora Extra	
	6301010006	Férias	
	6301010007	Decimo Tereiro Salario	
	6301010008	Indenização	
	6301010010	Encargos	
	6301020001	Assistencia Medica	
	6301020002	Alimentação	
	6301020009	Seguro de Vida	
	6301030001	Treinameno	
Comerciais	6303010001	Comissão	Adminsitrativo de Vendas, Gerência de Vendas
	6303010003	Premiação	
	6303010004	Verbas Promocionais	
	6303010015	Desp. Demonstradoras area Tecnica	
	6303010013	Desp. Com Reuniões	
Logistica	6303010007	Frete sobre as vendas	Logística
	6303010010	Frete sobre Transferencia	
	6303010011	Desp. Com Logistica	
	6303010012	Seguro de Cargas	
Marketing	6303020005	Serviços Graficos	Marketing Merchandising
	6303020006	Material de PDV	
	6303020007	Publicidade e Propaganda	
	6303030001	Despesa c/ Feiras e Eventos	
Desp.Terceiros	6305010003	Serviços Advocaticios	Administrativo, Juridico, Contabilidade, TI
	6305010004	Serviços Contabeis e Auditoria	
	6305010007	Serviços de Limpeza	
	6305010008	Serviço de Segurança e Vigilancia	
	6305010015	Serviço de Informatica	
Utilidade	6305020001	Agua e Esgoto	Administrativo, Juridico, Contabilidade, TI
	6305020002	Energia Eletrica	
	6305020003	Internet, Telefonia Fixa e Movei	
	6305020008	Alugueis	
	6305020009	Conservação / Reparo / Intalações	
Desp. Gerais Adms.	6305040001	Refeições e lanches	Administrativo, Juridico, Adminsitrativo de Vendas, Compras Nacionais, Gerencia de Vendas, Contabilidade,Controladoria,Compras Nacionais, Financeiro, Almoxarifado, RH,TI, Merchandising Logisitica, Marketing, Eng. Produção, Eng. Processo, Qualidade, Produção, Adms Produção
	6305040002	Material de escritorio	
	6305040003	Material de Limpeza	
	6305040006	Desp. Deslocamento e Estadia	
	6305040010	Locação de Equipamentos e Utensilios	
	6305040018	Jornais, Rvisata e Periodicos	
Juridico	6305040019	Desp com Cartorio	Juridico
	6305040020	Legais e Judiciais	
	6305040026	Proc.Judiciais -Trabalhista, Cível e Tribut.	

Nota. Fonte: Adaptada de Nogueira *et al.* (2012)

Na Tabela 11 apresenta-se um exemplo do modelo da matriz de acompanhamento detalhado, que compõe os pacotes de contas, a identificação dos gestores de pacotes e gestores de unidades e/ou centros de custos. Nesta matriz se colocam os valores orçados e realizados, e, por consequência, obtém-se o desvio entre o real e orçado.

Tabela 11 - Matriz de acompanhamento

Matriz de Acompanhamento	Entidades		Gerência da Unidade / C.Custo Compras			Gerência da Unidade / C.Custo Compras Internacionais			Gerência da Unidade / C.Custo PCP		
Empresa:	Gestor da Unidade (Rubens										
Período:	Dono:										
Pacotes	Contas	Gestor de Pacotes	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio
Pessoal	Salários	Renata									
	Hora Extra	Renata									
	Férias	Renata									
	Decimo Terceiro Salario	Renata									
	Indenização	Renata									
	Encargos	Renata									
	Assistência Medica	Renata									
	Alimentação	Renata									
	Seguro de Vida	Renata									
Desp.Gerais Adm	Treinamento	Renata									
	Refeições e lanches	Olga									
	Material de escritório	Olga									
	Material de Limpeza	Olga									
	Desp. Deslocamento e Estadia	Olga									
	Locação de Equipe e Utensílios	Olga									
	Jornais, Revista e Periódicos	Olga									

Nota. Fonte: Adaptada de Nogueira *et al.* (2012)

2.3.7.5 Preparação para a implementação

Nesta fase, o objetivo é a nomeação dos gestores responsáveis pelos pacotes, preparação dos dados coletados e o treinamento para os gestores de pacotes e entidades.

1 – Nomeação dos gestores de pacotes e entidades

O gestor de linhas ou gestor de pacote será o responsável por determinada conta ou grupo de contas, que estão inseridas no pacote de gastos fixos (Padoveze, 2009). É fundamental para estes gestores conhecer o que é lançado nas contas e entidades, identificar melhores práticas e definir metas, propor metas preliminares e negociar as metas com as entidades (Nogueira *et al.*, 2012).

O gestor de coluna ou gestor de entidade, responsável pela sua entidade e/ou centro de custo, responde por todas as contas de despesas inseridas em sua área (Padoveze, 2009). Para estes gestores, é fundamental informar dados históricos da área e práticas profissionais, negociar metas com os gestores de pacote, e elaborar plano de redução das despesas (Nogueira *et al.*, 2012).

2 - Coleta de dados

São dois os tipos de dados coletados nesta fase: o primeiro é composto pelos dados históricos, que podem ou não ter um indicador relacionado, tal como KM rodado, um indicador para se referir à manutenção de veículo. Este é um exemplo de dado histórico que pode ser utilizado no desenvolvimento do orçamento. O segundo tipo são os contratos de fornecimento, que precisam estar atualizados para refletir a realidade dos gastos que irão ocorrer (Nogueira *et al.*, 2012).

3 - Treinamento

A implementação do gerenciamento matricial é um projeto que requer cuidados, sendo que a preparação dos funcionários e das chefias é fundamental para o sucesso de sua implantação e permanência como ferramenta de controle de resultados (Padoveze, 2009). Assim, o treinamento dos gestores sobre a metodologia irá prepará-los para realizar o planejamento orçamentário e a multiplicação da gestão matricial na empresa (Nogueira *et al.*, 2012).

2.3.7.6 Implementação

Nesta fase, as informações devem ser consistentes, dando condições para as negociações que definirão metas preliminares, e também darão condições para a consolidação dos padrões de gastos e a implementação do orçamento.

1 - Definição de metas preliminares

As metas são definidas com base na formulação da estratégia da empresa, e os objetivos a serem alcançados se referem a todos os níveis da organização (Wanzuit, 2009).

Para Nogueira *et al.* (2012), as metas preliminares são definições de critérios que irão compor as metas estabelecidas para o orçamento matricial. Os autores apresentam algumas estratégias de negociação para utilizar na definição das metas.

2 - Não se basear em valores extremos, usando critérios técnicos ou estatísticos; casos extremos devem ser tratados como casos isolados.

3 - Estabelecer metas atingíveis e desafiadoras.

4 - Resultados obtidos devem ser suficientes para garantir o alcance de metas corporativas.

5 - Negociação das metas e padrões de gastos

Nessa etapa, os gestores das entidades recebem as metas preliminares propostas pelos gestores de pacotes, avaliam e negociam os valores propostos. Ajustes serão necessários, e o gestor de pacote deverá ser cauteloso para que não haja perda que prejudique as metas preliminares a ponto de comprometer a meta estratégica (Nogueira *et al.*, 2012).

Algumas estratégias de negociação, segundo esses autores:

- 1) sinergia interna; 2) cotações competitivas; 3) concentração de negócios; 4) compromisso de longo prazo; 5) padronização de compra; 6) mudança de especificação; 7) compra de ocasião; 8) potencialização de novas tecnologias; 9) consignação de estoque; 10) extensão de prazo de pagamento; 11) otimização de embalagem; 12) otimização de transporte; 13) incentivos; 14) *benchmarking* externo.

6 - Implementação do orçamento

Essa etapa vai implantar os planos de ação e executar os gastos, conforme os padrões estabelecidos no orçamento (Nogueira *et al.*, 2012).

2.3.7.7 Verificação e controle

Na fase de verificação e controle são realizadas as comparações entre as peças orçadas e o realizado, quando surgem os desvios que deverão ser analisados e tratados, (Wanzuit, 2009).

Após a definição das metas, a empresa determina qual será o limite de tolerância para suas variações. O acompanhamento é realizado verificando se os resultados estão aderentes às metas estabelecidas. Após o fechamento mensal, os gestores devem analisar as despesas que apresentem resultados fora dos padrões esperados. Devem ser analisadas pelos dois responsáveis, com o intuito de buscar uma solução factível para o problema. O objetivo desta etapa é o levantamento de dados que estão distorcendo o resultado esperado, e que, consequentemente, serão tratados com a aplicação de ações corretivas (Wanzuit, 2009).

2.3.7.8 Ações corretivas e melhorias

As ações corretivas são a última fase do processo do OM, e nesta fase cabe aos gestores tratar as anomalias encontradas na etapa anterior. Estas deverão ser capturadas pelo relatório de

acompanhamento utilizados pelos gestores, que deverão criar um plano de ação para corrigi-las (Nogueira *et al*, 2012).

De acordo com Wanzuit (2009), são necessárias reuniões mensais para que os gestores justifiquem as anomalias encontradas e decidam sobre quais os planos de ação que serão aplicados para a sua correção.

2.4 Abordagem sociológica ao orçamento

Levando-se em conta que nesta pesquisa foi utilizada a Teoria da Prática, que é dotada de percepções sociológicas sobre as práticas, torna-se necessário complementar as dimensões apresentadas à visão sociológica sobre o orçamento, tendo em vista que o processo de orçamentação pode ser compreendido como um conjunto de atividades e práticas que envolvem pessoas em seus contextos sociais, e aquilo que elas fazem pode ou não influenciar o processo de planejamento, os objetivos e as metas da organização.

A pesquisa de Covaleski *et al.* (2003), com base em uma abordagem sociológica, buscou compreender como o processo orçamentário influencia o processo de tomada de decisão e negociação entre os atores organizacionais, levando em conta uma diversidade de interesses relacionados ao planejamento e controle de recursos. Este estudo é fundamental para se entender algumas perspectivas sociológicas do uso dessa prática, a fim de fazer inferências sobre as diferentes percepções dos gestores sobre a eficácia do OM, comparativamente ao orçamento tradicional.

No contexto sociológico, o processo de orçamentação, ou seja, as práticas orçamentárias em uma organização, pode ser compreendido como decorrente das ações de articulação, execução e modificação das expectativas sobre os recursos por parte dos atores que atuam naquele contexto organizacional (Covaleski & Dirsmith, 1988).

Covaleski *et al.* (2003, p. 606) afirmam, sobre a perspectiva sociológica da orçamentação, que:

O vínculo entre orçamentação e política sugere que o orçamento serve não só para facilitar a tomada de decisão para identificar soluções ótimas no planejamento e no controle de recursos, mas também para facilitar a organização política nos processos incorporados nos valores competitivos e na pluralidade de interesses inerentes à vida organizacional complexa. Em suma, a perspectiva da sociologia sobre orçamentação aborda explicitamente a tensão no alinhamento dos objetivos e comportamentos dos indivíduos com a organização, metas e objetivos, bem como o papel das pessoas na definição de metas e objetivos organizacionais através do processo de orçamentação.

De acordo com Zald (1986), os sistemas de regras e o orçamento nas organizações estão ligados à sociologia das decisões de capital e investimento. As regras e o orçamento abrangem a vida dos gerentes, e esses, por sua vez, podem tomar decisões individuais que afetam a organização, decisões estas moldadas em parte pelo orçamento e regras contábeis.

Covaleski *et al.* (2003) evidenciam a relevância do poder e da política relacionados ao processo de decisão organizacional; isto porque ferramentas organizacionais de tomada de decisão racional, como o orçamento, podem promover o poder e o interesse próprio nos processos de tomada de decisão. Ainda, os autores, na p. 607, fazem menção à racionalidade dos indivíduos, quando argumentam que “se os indivíduos fossem perfeitamente racionais, eles poderiam alcançar o alinhamento entre o seu comportamento individual e os objetivos da organização, através de incentivos expressos no orçamento”. Dessa forma, enfatizam que os desejos e escolhas individuais são importantes, e muitas vezes podem conflitar com as metas organizacionais.

Corroborando o pensamento anterior, no estudo de Oliver (1991), o orçamento é entendido como uma ferramenta que sustenta a relação de poder quando estabelece as premissas e as normas que regulam e moldam o comportamento, e, também operacionaliza o poder de delimitar modelos de estruturas burocráticas e políticas.

Stinchcombe (2001, como citado em Covaleski *et al.*, 2003) salienta que a fungibilidade orçamentária propicia a movimentação de recursos de forma racional entre os departamentos, porém, esta flexibilidade, depende dos detentores de recursos. Neste contexto os detentores dos recursos têm o poder para alocá-los da maneira que lhes convém no processo de orçamentação desde que o valor fungível seja representado pela mesma quantia, qualidade e ou espécie.

Covaleski *et al.* (2003, p. 609) afirmam ainda que:

Os modelos e processos organizacionais tendem a se concentrar no processo de orçamentação como um todo (que pode ser considerada a variável de interesse orçamentário): as análises, interpretações e negociações inter-relacionadas que constituem o orçamento. As variáveis não orçamentárias incluem o valor simbólico da contabilidade, pressão de recursos e problemas de alocação de recursos, ocultação de questões políticas (ou seja, de poder e alocação de recursos), e mudanças ambientais e organizacionais.

No ambiente organizacional, o processo de orçamentação abarca as políticas que se referem aos interesses inter-relacionados entre os indivíduos e a organização, à relação de poder dos atores organizacionais sobre a tomada de decisão, que pode afetar a organização, e à racionalidade do comportamento do indivíduo. Nesse contexto organizacional, onde os atores são levados a atingir seus fins, o orçamento é parte do universo social.

2.5 Modelo Teórico da Pesquisa

A seguir, com base na revisão da literatura, apresenta-se a síntese do modelo teórico de pesquisa que norteou a pesquisa empírica. A Figura 11 sintetiza as dimensões da Teoria da Prática que foram consideradas na pesquisa empírica.

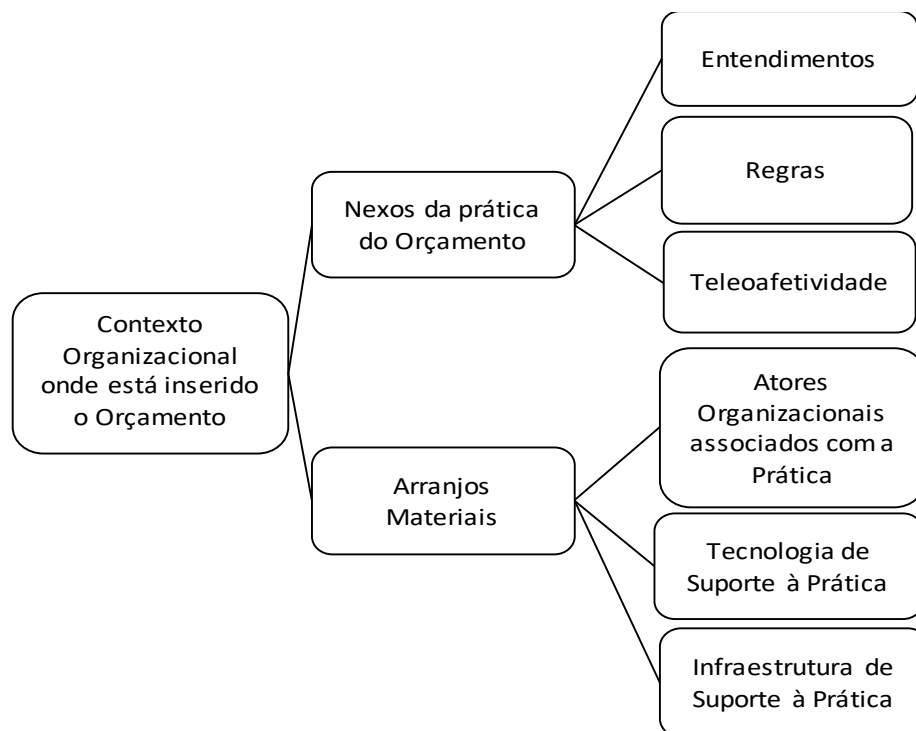


Figura 11 - Síntese do modelo teórico de pesquisa

Com base na Figura 11, considera-se que o entendimento da prática somente pode ocorrer dentro do contexto no qual ela está inserida. Assim, o contexto organizacional onde o orçamento (enquanto prática) está inserido conta com os atores organizacionais, com a tecnologia e infraestrutura de suporte à prática, além da própria prática. Esta, por outro lado, pode ser compreendida por meio do entendimento que os atores possuem, das regras inerentes a elas, além de todo o conjunto teleoafetivo que as envolve. Nesse sentido, salienta-se que, metodologicamente, cuidados adicionais foram tomados na avaliação empírica, uma vez que o Orçamento Matricial nunca foi utilizado na organização em estudo, o que poderia ter uma influência teleoafetiva significativa nas percepções capturadas.

Na dimensão do processo de gestão, compreendido pelas etapas planejar, executar e controlar, para fins de síntese deste trabalho, que visa identificar a percepção de gestores sobre a eficiência comparativa dos orçamentos convencional e matricial, buscou-se descobrir quais atributos seriam mais relevantes para esse objetivo.

Da revisão teórica realizada, pode-se constatar que a realização de planos de ação e apoio à tomada de decisão, o impacto nos controles e o suporte para a alocação de recursos, refletidos na influência do ator organizacional, são identificados com o papel e a utilização do orçamento pelas organizações. A Tabela 12 sintetiza alguns elementos identificados que justificam essa percepção:

Tabela 12 - Dimensões que afetam a percepção a eficiência do orçamento na gestão de gastos

Perspectiva Avaliada	Referências
Tomada de decisão /Planos de ação	1) “planejar (...) se define como o processo de pensamento que precede a ação, e está ligado à tomada de decisão” (Parisi & Megliorini, 2011, p. 102); 2) “(...) a razão de existir do orçamento é dar suporte à otimização de resultado e contribuir com a maior racionalidade econômica no momento da decisão” (Parisi & Megliorini, 2011, p. 117). 3) em uma organização ou departamento pode-se, por exemplo, ter práticas de decisão, práticas de controle, práticas de gestão e práticas de aconselhamento. (Schatzki, 2006); 4) “no planejamento, o orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte à decisão sobre um plano operacional” (Parisi & Megliorini, 2011, p. 117) 5) O plano orçamentário é fonte de informação para a tomada de decisão (Padoveze, 2005) 6) Remanejamento de planos prévios no processo de tomada de decisão (Welsh, 2009); 7) É a decisão e as interações dos indivíduos que fazem a diferença no processo de elaboração orçamentária (Anthony & Govindarajan, 2008) 8) Envolve a geração de informações para a tomada de decisão de avaliação, e eventual correção do desempenho alcançado (Sanvicente & Santos, 2008) 9) O processo orçamentário influencia o processo de tomada de decisão e negociação entre os atores organizacionais, levando em conta uma diversidade de interesses relacionados ao planejamento e controle de recursos (Covaleski <i>et al.</i>, 2003) 10) “os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo” (Catelli, 1972, p.27)
Eficiência nos controles	1) O controle é muito importante para assegurar o grau de aderência aos planos e sua execução, ante a necessidade de compreensão e para a análise dos desvios ocorridos (Padoveze, 2005); 2) o orçamento é uma importante ferramenta para controle e planejamento de curto prazo (Anthony & Govindarajan, 2008). 3) O orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, com foco no plano e no controle dos resultados (Padoveze, 2005) 4) envolvimento administrativo - este princípio indica que toda a administração deve estar envolvida no processo orçamentário, inclusive a alta administração, que deve apoiar, participar e orientar; dessa maneira haverá a aplicação adequada do planejamento e controle de resultados (Welsch, 2009, p.50-61); 5) Orçar é prever um estado futuro desejado, as variações surgem no processo de controle (Nascimento & Reginato, 2015)

	6) As formas para se fazer o controle também impactam o sucesso, como por exemplo: disponibilidade de sistema de informação, estrutura conceitual disponível, importância dada pelos principais gestores e o momento vivido pela empresa (Frezatti, 2015).
Suporte para alocação de recursos	1) o orçamento impede a alocação de recursos organizacionais, tornando a tomada de decisão míope, promovendo orçamentos disfuncionais (Hansen <i>et al.</i>, 2003); 2) o orçamento serve não só para facilitar a tomada de decisão para identificar soluções ótimas no planejamento e no controle de recursos, mas também para facilitar a organização política nos processos incorporados nos valores competitivos e na pluralidade de interesses inerentes à vida organizacional complexa (Covaleski <i>et al.</i>, 2003, p. 606); 3) Orçamento como sistema de autorização: o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle (Padoveze, 2005)
Influência do ator organizacional	1) O orçamento fortalece o comando e controle vertical (Nelly <i>et al.</i>, 2003); 2) o orçamento tradicional funciona em uma hierarquia tradicional, com modelo de comando e controle (Isa, 2005); 3) Define responsabilidades para os gestores (Tung, 1994; Nascimento & Reginato, 2015; Passarelli & Bomfim, 2004)

As evidências das dimensões da Tabela 12 podem ser explicitadas por meio da Figura 12, que expressa o relacionamento entre tais dimensões:

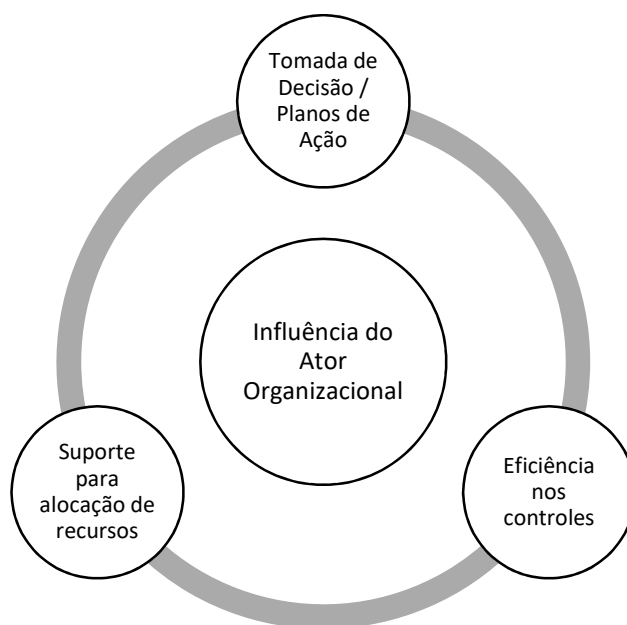


Figura 12 - Dimensões que afetam a percepção e eficiência do na gestão de gastos

Por meio da Figura 12, que traz as dimensões do orçamento, evidencia-se que a eficácia da prática orçamentária pode ser resumida à forma como ela contribui para que o gestor possa tomar decisões/elaborar e conduzir planos, que permita escolher, adequadamente, como e

quando alocar os recursos, e que tenha eficiência nos controles do que está fazendo, sendo tudo isso recursivamente influenciado pelo ator organizacional.

A partir da Figura 11: modelo teórico da pesquisa e da Figura 12: dimensões que afetam a percepção e eficiência do orçamento, originou-se a Figura 13 mostra o modelo teórico com os nexos da prática, os arranjos materiais e seus elementos, relacionando-se com as dimensões do orçamento.

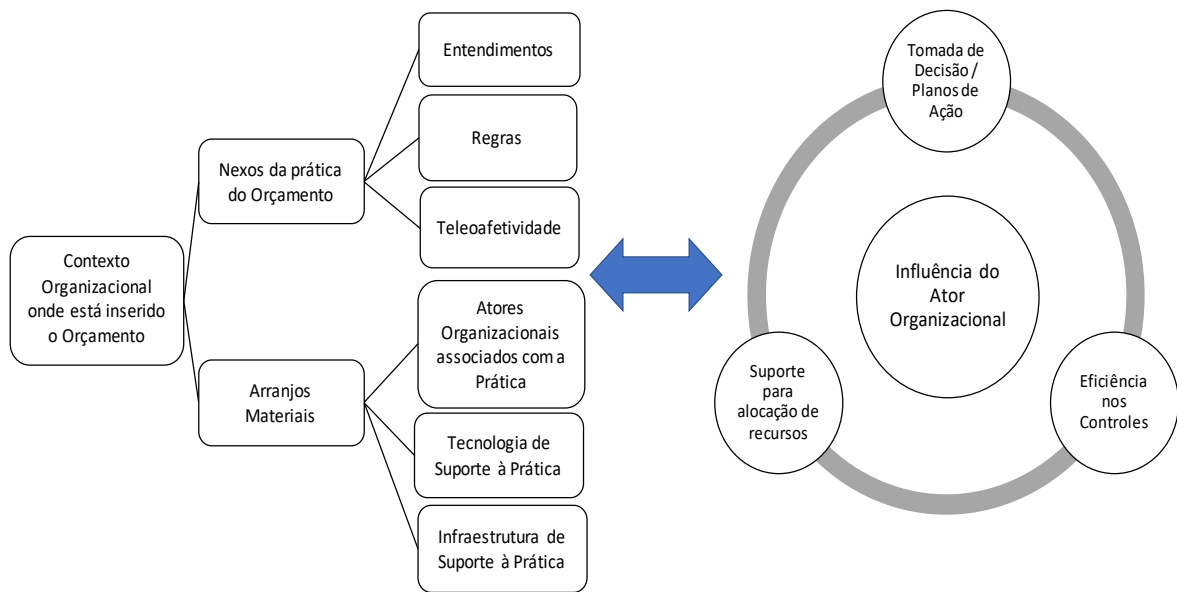


Figura 13 - Relacionamento do modelo teórico com as dimensões do orçamento

A Tabela 13 apresenta a síntese dos elementos conceituais que subsidiam a base teórica desta pesquisa, conforme o relacionamento do modelo teórico com as dimensões do orçamento, apresentado na figura 13.

Tabela 13 - Elementos conceituais da pesquisa

		Percepções dos elementos da prática no processo orçamentário			
	Elementos	Tomada de decisões / planos de ação	Eficiência nos controles	Suporte para alocação dos recursos	Influência do ator organizacional
Nexos de Práticas	Entendimento Prático	Aptidão e habilidade no processo orçamentário para tomadas de decisão e para os planos de ação. Referência (Schatzki, 1997), Covaleski et.al(2007)	Entendimento prático da eficiência no controle orçamentário. Referência (Schatzki, 1997), Frezatti (2015), Padoveze (2005), Welsch (2009), Borinelli (2006)	Entendimento prático sobre alocação dos recursos. Referência (Schatzki, 1997), Covaleski et.al(2007)	Perspectiva racional, do comportamento relacionado com os objetivos da organização, considerando que entendimento prático entende-se por atividade humana. Referência (Schatzki, 1997), Covaleski et.al(2007).
	Regras	As regras que auxiliem a tomada de decisão racional. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Covaleski (2007) e Mayer (1986).	As regras estabelecidas para o controle. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Frezatti (2015), Padoveze (2005), Welsch (2009), Borinelli (2006)	As regras estabelecidas para as alocações dos recursos. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Covaleski et.al(2007)	As regras orçamentárias podem ser alteradas de acordo com o comportamento do gestor e o contrário também pode ocorrer. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Covaleski et.al(2007) e Mayer (1986)
	Teleoafetividade	Tomada de decisão e as emoções dos autores orçamentários. Referência (Schatzki, 1997, 2006, 2002), Covaleski (2007)	Os autores buscam a melhor prática de controle. Referência (Schatzki, 2002 e 2006), Frezatti (2015), Padoveze (2005), Welsch (2009), Borinelli (2006)	Os objetivos dos autores sobre a alocação dos recursos alinham-se com a orientação teleológica da organização. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Covaleski et.al(2007)	Influências do autor organizacional no orçamento sobre os aspectos teleoafetivo. Referência (Schatzki, 2006 e 1997), Covaleski et.al(2007)
Arranjos Materiais	Atores	Relação dos atores com as atividades de execução e com os planos de ação para tomada de decisão. Referência (Schatzki, 2001) e Covaleski (2007).	Os autores em suas atividades vislumbram a eficiência dos controles orçamentários. Referência (Schatzki, 2001) e Controle Padoveze (2005), Welsch (2009), Borinelli (2006) .	Suporte nas atividades dos autores para alocação dos recursos Referência (Schatzki, 2001), Covaleski (2007) e (Covaleski & Dirsmith, 1988).	Os impactos relacionados ao poder, na relação entre os atores organizacionais na elaboração do orçamento. Referência Oliver (1991)
	Tecnologia	Relação da tecnologia e a influência nos planos de ações e tomada de decisão. Referência (Schatzki, 1997, 2006, 2002), Covaleski (2007)	Relação da tecnologia disponível e a eficiente para os controles orçamentários. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)	A tecnologia e possibilita o melhor processo para alocação de recursos. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)	Há influência do autor organizacional no orçamento, pelo uso de uma determinada tecnologia orçamentária. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)
	Infraestrutura	A infraestrutura disponível colabora e ou influência as tomadas de decisão. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)	A infraestrutura disponível impacta no nível dos controles orçamentários. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)	A infraestrutura disponível impacta no processo para alocação de recursos. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)	A infraestrutura influenciar no comportamento do autor organizacional. Referência Schatzki (1996, 2001, 2006)

3 Procedimentos Metodológicos

Neste capítulo são abordadas a escolha dos procedimentos metodológicos da pesquisa, a justificativa para a realização da pesquisa-ação, a elaboração e análise das entrevistas e de documentos, e a representação do processo de pesquisa.

3.1 Classificação dos métodos

As pesquisas são classificadas quanto aos objetivos gerais, e são destacadas em três grupos que oferecem perspectivas com objetivos diferentes. Beuren (2008) destaca estes tipos de pesquisa:

- a) Pesquisa exploratória: ocorre quando há pouco conhecimento sobre um determinado tema, e busca o aprofundamento sobre o mesmo, possibilitando uma visão abrangente sobre o fato. De acordo com estes conceitos, explorar é reunir conhecimento e buscar novas oportunidades não conhecidas.
- b) Pesquisa descritiva ou aplicada: o objetivo é descrever aspectos sobre determinado fenômeno e população; preocupa-se em observar os fatos, registrar, classificar e interpretar. Desta maneira, válida a pesquisa.
- c) Pesquisa explicativa ou teórica: identifica os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos; pesquisa aprofundada que promove o conhecimento da realidade e explica a razão e o porquê das coisas.

Diante do descrito acima, pode-se classificar esta pesquisa como descritiva, pois busca novas oportunidades de conhecimento, descrevendo-os.

A classificação quanto aos procedimentos trata da maneira pela qual se conduz o estudo e se obtêm os dados. Beuren (2008) destaca os dois procedimentos, com base em livros e papéis, e em dados.

Com base em livros e papéis:

- a) Pesquisa bibliográfica: pesquisa que utiliza bibliografias, abrange todo o referencial já publicado em boletins, jornais, livros, revistas, pesquisas, teses, dissertações e outros.
- b) Pesquisa documental: baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados.

Com base em dados disponibilizados por terceiros:

- a) Pesquisa experimental: pesquisa que manipula as variáveis relacionadas ao estudo, procurando manipular a realidade para produzir efeitos distintos;
- b) Levantamento ou *survey*: levantamento e coleta de informações dos integrantes da pesquisa, em que os dados são coletados por respostas a questões predeterminadas;
- c) Estudo de caso: estudo concentrado em um único caso, cujas características principais são os estudos profundos que permitem conhecer de forma detalhada os objetos estudados; e
- d) Pesquisa participante: sua principal característica é a interação entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas, na qual não é exigida ação por parte das pessoas ou grupos especificados na pesquisa;

De acordo com Godoi e Mello (2010, p. 207), a pesquisa-ação é uma estratégia de pesquisa de natureza participativa “(...) uma concepção de pesquisa e intervenção em determinados setores de atuação social, junto aos atores significativos em processo de mudança”.

Esta dissertação, quanto à utilização de procedimentos, pode ser definida como pesquisa bibliográfica, documental e pesquisa participante ou pesquisa-ação.

Na classificação quanto à abordagem, destacam-se as pesquisas qualitativas e quantitativas. Beuren (2008) apresenta as duas abordagens:

- a) Pesquisa qualitativa: envolve análises profundas sobre o fato estudado; a abordagem visa evidenciar características não observadas em estudos quantitativos. A abordagem é adequada para conhecer fenômenos de natureza social, e sua utilização na Contabilidade é muito comum, devido ao fato de a Contabilidade ser considerada uma ciência social e não exata, o que justifica a relevância do uso da abordagem.
- b) Pesquisa quantitativa: caracteriza-se pela utilização de estatística, não é tão profunda na busca do conhecimento detalhado quanto a pesquisa qualitativa, suas inquietações referem-se ao comportamento dos acontecimentos.

Nesta pesquisa, para entender os fenômenos de mudança social estudados, foi utilizada a abordagem qualitativa.

3.2 Sobre Pesquisa-ação

Nesta seção, é necessário discorrer sobre os processos e modalidades de pesquisa-ação, pois ela foi considerada ideal para a dissertação, uma vez que o pesquisador trabalha na empresa onde a pesquisa foi realizada. Para tanto, consideramos como referência principal o estudo de Tripp (2005).

A Tabela 14 apresenta o ciclo da pesquisa-ação de maneira sumariada, e destaca a sequência das ações e como elas devem ser realizadas.

Tripp (2005, p. 453) afirma que

fica mais claro representar o ciclo da pesquisa-ação como uma sequência de três fases de ação nos dois diferentes campos da prática e da investigação sobre a prática. Mostra que, embora a sequência básica permaneça a mesma em ambos os campos, ocorrerão neles ações diferentes, e ainda torna explícito que se deve planejar tanto para mudança na prática quanto para avaliação dos efeitos da mudança na prática.

Tabela 14 - Representação do ciclo de pesquisa

Sequência da ação	Ação realizada no campo da	
	Prática	Investigação
Planejamento	De uma mudança na prática	Da avaliação de resultados
Implementação	Da mudança na prática	Da produção de dados
Avaliação		a) da mudança da prática b) do processo de investigação-ação

Nota. Fonte: adaptada de Tripp (2005)

Quanto aos processos de pesquisa-ação, Tripp (2005) destaca algumas fases do seu ciclo:

- A pesquisa-ação começa com o reconhecimento, que consiste em analisar o ambiente, ter visão das práticas atuais, entender o trabalho dos participantes e, paralelamente, vislumbrar e planejar as mudanças para melhoria da prática.
- O ciclo interativo da pesquisa-ação refere-se ao processo de investigação-ação, no qual a ação é um processo corrente, repetitivo. Neste ponto o que se alcança em um ciclo se torna o ponto de partida para o próximo ciclo, com visão de melhoria.
- A investigação-ação é usada em cada fase da pesquisa-ação, manifestando-se em vários ciclos como planejamento, monitoramento do progresso do plano e avaliação do mesmo para decisão sobre sua viabilidade.
- A reflexão é essencial para o processo de pesquisa-ação, e deve ocorrer durante todo ciclo, incidindo sobre a prática e melhorias.

- e) A pesquisa-ação tende a ser participativa, funcionando melhor com colaboração; quando o pesquisador consegue a colaboração de terceiros em seu projeto, estes tornam-se parceiros, mas o projeto sempre “pertence” ao pesquisador.
- f) A pesquisa-ação beneficia-se da administração do conhecimento, sendo mais eficiente quando alcança toda a organização. Apesar de produzir muito conhecimento baseado na prática, a pesquisa-ação deve ser capaz de ligar a prática e a teoria.
- g) A diretriz ética geral da pesquisa-ação deve ser incorporada a qualquer projeto, frisando que nenhum pesquisador ou participante pode prejudicar outros participantes.

Tripp (2005) ainda destaca as cinco modalidades de pesquisa-ação, ao se pensar sobre a natureza de um projeto de pesquisa-ação.

- a) Pesquisa-ação técnica - o pesquisador parte de uma prática existente e implementa em seu próprio ambiente de prática, realizando uma melhoria. É técnica pois o pesquisador está seguindo o manual.
- b) Pesquisa-ação prática – é mais comum alcançar o resultado desejado através da prática de um ofício, já que o mesmo fica por conta da experiência e de ideias. As decisões sobre o que, como e quando fazer para alcançar os melhores resultados para o grupo ficam por conta da concepção.
- c) Pesquisa-ação política – está ligada à mudança da cultura institucional, ter engajamento político para trabalhar com ou contra outros, para mudar o sistema.
- d) Pesquisa-ação socialmente crítica – não busca fazer melhor alguma coisa que já é feita, mas a intenção é tornar alguma coisa socialmente melhor, tal como aumento de igualdade, oportunidade e atender às necessidades das pessoas.
- e) Pesquisa-ação emancipatória – variação da pesquisa-ação política que busca mudar o *status quo* não só para si mesmo, mas também para outros, numa visão social do todo.

Esta dissertação se valeu da estratégia de pesquisa-ação técnica, apresentando uma modelagem de Orçamento Matricial como uma nova proposição para a empresa ABC, uma vez que em estudos já descritos anteriormente observou-se que as organizações que utilizaram o OM apresentaram melhoria nas práticas de gestão de gastos organizacionais.

3.3 Justificativa para a utilização da pesquisa-ação

O estudo se justifica pelo fato de o pesquisador estar inserido no ambiente onde foi aplicada a pesquisa, e o objeto pesquisado ser instrumento de uma expectativa de implantação futura na organização; ou seja, do ponto de vista da isenção, o pesquisador está diretamente envolvido com o instrumento a ser implementado, o que afasta a possibilidade da utilização de um estudo de caso, o qual demanda elaboração de um protocolo de pesquisa que assegura a isenção do pesquisador, do tipo que é proposto para tais estudos (Yin, 2005).

Por outro lado, a processo de introdução de uma nova prática e a avaliação científica das dimensões que foram estudadas requerem um posicionamento crítico que somente é conseguido quando se diferenciam momentos entre o *emic* (estar no campo) e *etic* (refletir cientificamente sobre os aspectos teóricos que são observados por meio da intervenção). Tripp (2005), por meio de uma abordagem recursiva, apresenta os elementos necessários para que esses procedimentos práticos e teóricos se sobreponham e seja possível obter a transformação no ambiente organizacional e, simultaneamente, uma abordagem científica.

A motivação para desenvolver uma modelagem do Orçamento Matricial foi baseada nos estudos apresentados em seções anteriores, que apresentaram resultados que podem ser interessantes para a empresa escolhida para o estudo. Como exemplos dos possíveis benefícios podemos citar: melhor interação entre gestores, melhores controles de despesa e uma possível geração de economia nos gastos; estes benefícios podem tornar a empresa mais eficiente e competitiva no mercado em que atua.

A empresa é de grande porte e líder no mercado em que atua, onde está há vinte e nove anos. Este estudo contribuiu com recursos adicionais para que a organização avaliasse a possibilidade de substituição da ferramenta de controle gerencial denominado orçamento tradicional, ou de utilização do OM em conjunto com ele. De acordo com a diretoria da empresa ABC Ltda., a falta de controle de gastos efetivos e de forma eficaz é um problema da ferramenta utilizada atualmente, que não atende às necessidades do negócio.

3.4 Elaboração e análise das entrevistas e de documentos

Foram elaboradas as questões que nortearam as entrevistas semiestruturadas (Anexo 1), com base no constructo de pesquisa. De acordo com Beuren (2008, p. 180), as questões podem ser fechadas ou abertas, e as abertas possibilitam respostas ricas em informações. Assim, optou-se pela elaboração de questões abertas.

Antes de as questões serem submetidas aos entrevistados, elas foram avaliadas por dois especialistas e pesquisadores em Contabilidade Gerencial, conhecedores dos temas e teorias utilizadas nesta pesquisa, a fim de que fosse assegurada a validade do conteúdo, ou seja, se as perguntas realmente perguntavam aquilo que se pretendia estudar. As recomendações desses especialistas foram incorporadas na revisão das questões. Foram realizadas 12 entrevistas que tiveram o tempo médio de 60 minutos cada.

As entrevistas foram gravadas e transcritas. Seu conteúdo foi analisado por meio do software NVIVO versão 10, com base nas expectativas advindas do constructo de pesquisa. O NVIVO é “um dos softwares mais utilizados no ambiente acadêmico brasileiro, tendo sido adotado por centros de pesquisa da maioria das grandes universidades, como a Unicamp, a USP, a UFRGS, entre outras” (Lage, 2011) e possibilita uma maior acurácia no manuseio dos textos analisados.

As entrevistas foram realizadas para capturar as percepções sobre as práticas de elaboração e controle do Orçamento Tradicional, em uso no momento, comparativamente ao novo modelo de OM.

Foram entrevistados 12 colaboradores, sendo estes os responsáveis pela preparação do orçamento na empresa ABC LTDA: Controller, Gerente de Facilities, Gerente Nacional de Vendas, Gerente de RH, Gerente da Engenharia, Gerente de TI, Gerente de Compras, Gerente de Assistência Técnica, Gerente de Comércio Exterior, Diretor de Produção, Coordenador de Controladoria e Coordenador Tributário.

A pesquisa empírica avaliou práticas em duas situações: orçamento tradicional em uso, e matricial como modelo a ser avaliado.

A fim de minimizar o viés dos respondentes por uma das práticas, foi ministrado previamente um treinamento de aproximadamente 1h:30min, de igual intensidade e profundidade, sobre os temas orçamento tradicional (Anexo 2) e orçamento matricial (Anexo

3), abordando amplamente as técnicas, vantagens e desvantagens de cada um, com aplicação de um teste para orçamento tradicional (Anexo 4) e outro teste para orçamento matricial (Anexo 5), a fim de assegurar que os conteúdos tenham sido adequadamente absorvidos pelos participantes. Nessa capacitação foi apresentada a modelagem proposta de OM para a organização em estudo, como forma de materialização da metodologia do OM para os gestores, e o que caracteriza efetivamente a proposta intervencionista desta pesquisa. Somente após essa capacitação os gestores foram submetidos às entrevistas.

Foram também avaliados documentos internos da organização, no que tange ao processo orçamentário existente, tais como normas internas, tabelas de centro de custos, comunicações internas, etc., que foram disponibilizados pelos gestores da organização para a realização desta pesquisa. A relação desses documentos é apresentada no Anexo 6. Os critérios de avaliação dos documentos se basearam no mesmo constructo de pesquisa, e esses achados serviram para aferir as percepções dos entrevistados.

O Anexo 7 apresenta uma tabela com as notas obtidas pelos gestores nos testes. Após a avaliação de seus conhecimentos sobre os modelos de OM e OT, foram aplicadas as entrevistas.

3.4.1 Representação do processo de pesquisa

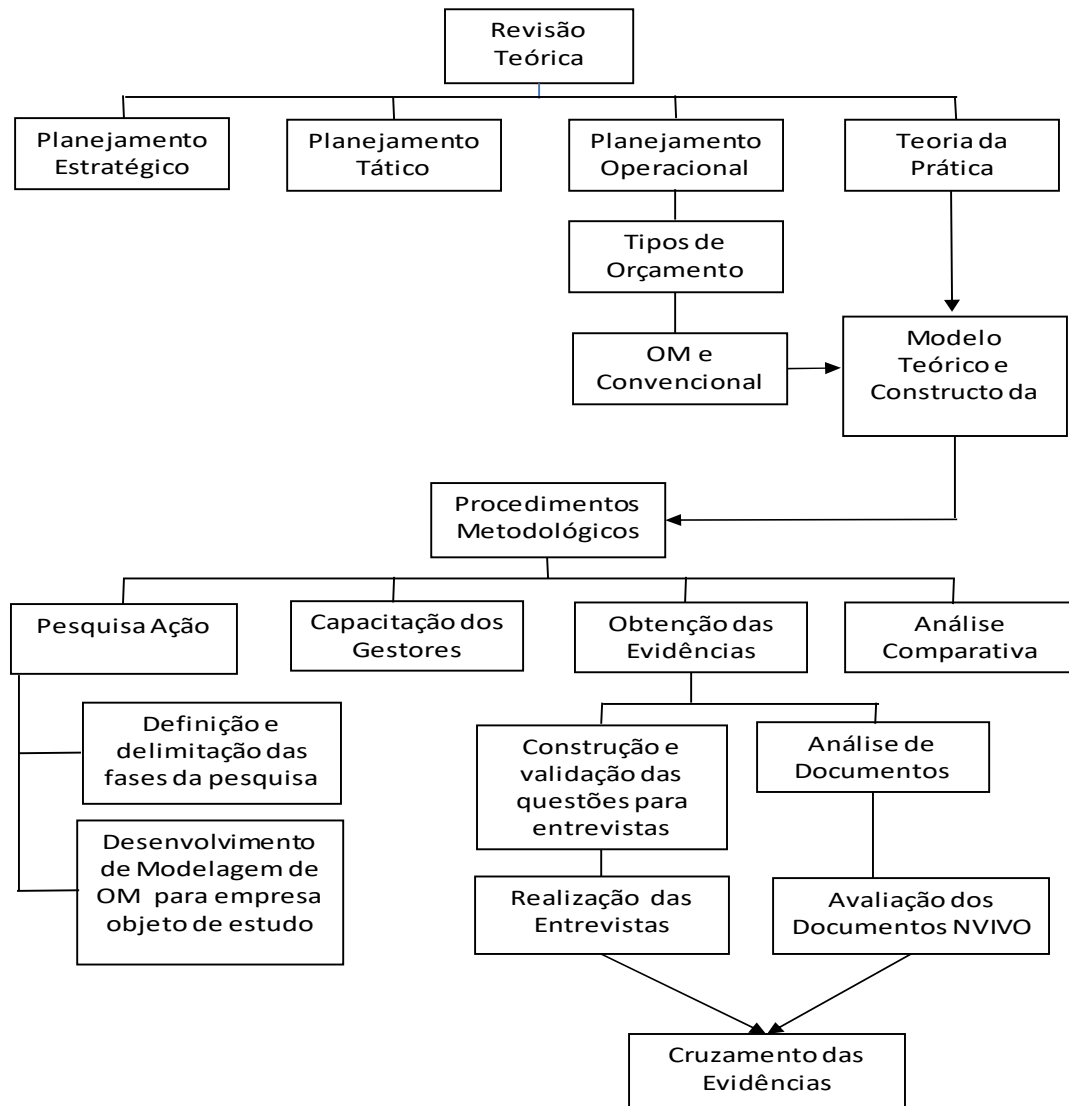


Figura 14 - Representação do processo de pesquisa

3.4.2 Delimitação da pesquisa

A Figura 15 apresenta o processo completo da implantação do OM na empresa objeto de estudo; entretanto, em função da duração do programa de mestrado, foi necessário delimitar a pesquisa, para fins deste trabalho, até a validação do modelo conceitual do OM pelos gestores da organização, conforme destacado na Figura 14.

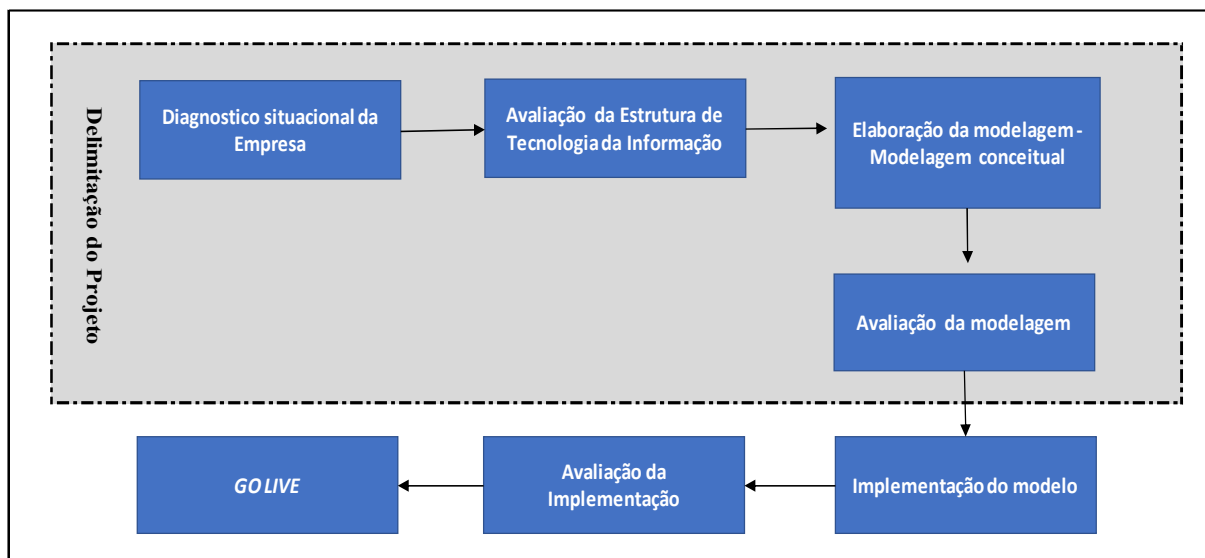


Figura 15 - Fluxograma de desenvolvimento e delimitação da pesquisa

Sendo assim, ela está delimitada pelas fases de diagnóstico situacional da empresa, avaliação da estrutura de Tecnologia da Informação, até a fase da avaliação da modelagem proposta, pois para realizar as demais fases do projeto seria necessário um prazo que excederia a duração do curso de mestrado. Dalpaz e Trentin (2014), no estudo sobre o Orçamento Matricial, mostraram que o prazo para implementação da ferramenta é de cerca de um ano. Esta informação foi obtida de duas empresas que implementaram a ferramenta. Uma terceira empresa afirmou que, durante o processo de implantação e mesmo depois, a ferramenta está sujeita a aperfeiçoamentos.

A preocupação foi a de apresentar um modelo de orçamento que fosse ao encontro das necessidades da empresa objeto de estudo, ou seja, que contribuísse para a melhoria dos controles e na otimização de gastos. O modelo apresentado pode prontamente oferecer bases conceituais para que a empresa discuta sobre sua efetiva implementação. Para tanto, na fase de elaboração da modelagem, uma vez que ela precisou ser validada pelos gestores da organização, procedemos ao seu processo de capacitação, a fim de que estivessem aptos para realizar uma adequada avaliação do modelo.

3.4.3 Coleta e análise dos dados

Com os elementos identificados no constructo de pesquisa, foram elaborados questionários semiestruturados para as entrevistas e analisados documentos. Por meio desses instrumentos foi possível identificar elementos que possibilitaram confrontar os conceitos da revisão bibliográfica, e dessa forma contribuir para a compreensão da percepção dos gestores sobre as duas práticas, gerando contribuições concretas para as organizações e para a teoria.

Foram elaborados dois treinamentos, um sobre orçamento tradicional e outro sobre orçamento matricial, para capacitar os coordenadores, gestores e diretores, e também obter a compreensão necessária sobre as ferramentas, conforme apresentadas na literatura.

Após o treinamento, foi aplicado um teste de conhecimento com cinco questões de múltipla escolha, que avaliou o grau de compreensão sobre os modelos orçamentários, antes da entrevista. No Anexo 7 está tabulada a avaliação dos respondentes.

De acordo com Yin (2005), a entrevista é uma técnica de obtenção de evidências relevantes, e deve ser coordenada de maneira natural. O entrevistador pode questionar o entrevistado sobre outras percepções não declaradas previamente, ampliando a profundidade da investigação. As entrevistas foram preparadas com base nas dimensões advindas da revisão da literatura, que podem afetar as percepções sobre a eficiência do orçamento na gestão de gastos sob a ótica da Teoria da Prática.

As entrevistas foram feitas após o treinamento sobre OM e OT, para captar o grau de conhecimento e as percepções dos participantes sobre os dois tipos de orçamento. Em média, as entrevistas duraram sessenta minutos por participante.

Todas as doze entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas, perfazendo um total de 281 páginas. Esses textos foram importados e trabalhados no Software NVIVO versão 10.

Neste software foram criados nós relacionados a cada uma das perguntas, a partir dos quais foi possível obter um extrato do que havia de mais significativo em cada resposta. Esses trechos das entrevistas foram então apresentados entre os resultados e analisados.

Foram feitas análises qualitativas e quantitativas, com base na frequência das palavras, e por meio delas foi possível realizar inferências que são apresentadas entre os achados de pesquisa.

3.4.4 Utilizando o NVIVO

Todas as entrevistas foram transcritas e trabalhadas no Software NVIVO versão 10, utilizado para analisar estudos qualitativos; esta tecnologia facilita a organização e o cruzamento de dados, tais como entrevistas, áudios e vídeos.

A Figura 16 mostra o passo a passo para utilizar o sistema NVIVO.

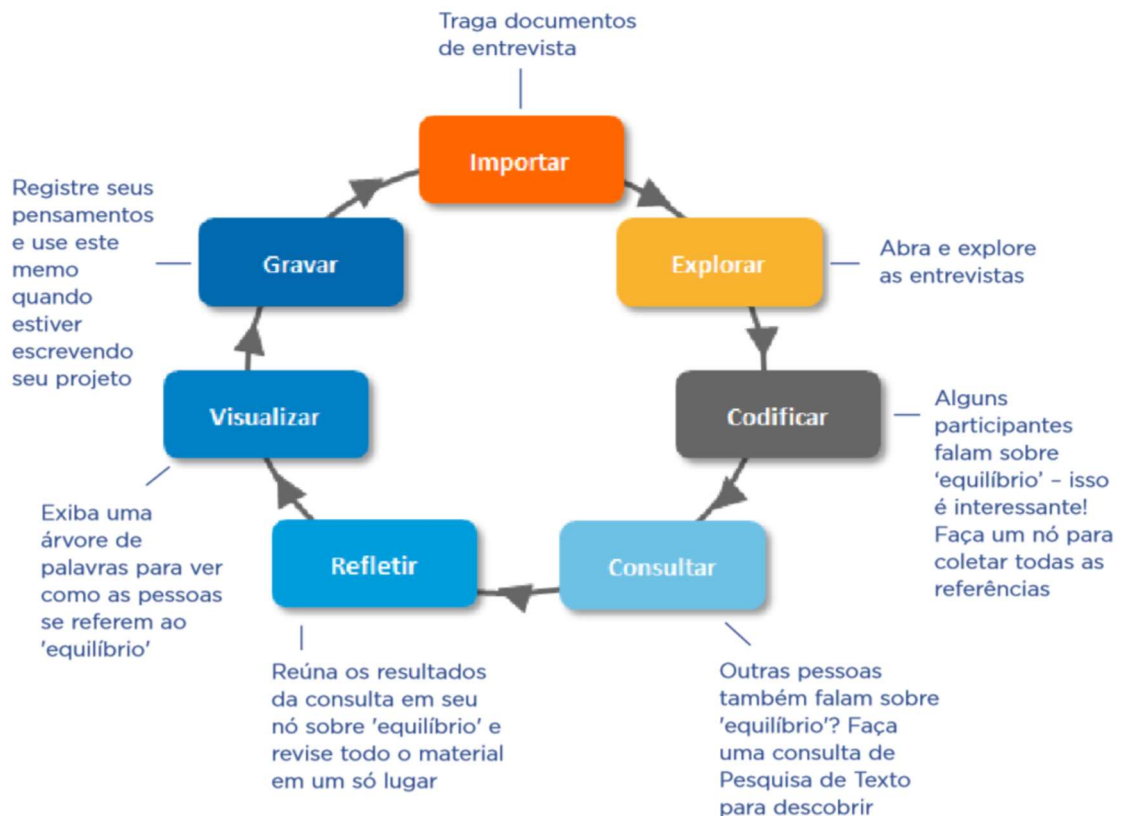


Figura 16 - Passos para utilização do software NVIVO

Fonte: Manual NVIVO Versão 10

Destacam-se algumas opções para utilização da ferramenta, utilizando alguns campos de criação:

- Fontes: As fontes são todos os materiais coletados para a pesquisa, como documentos tipo Word, PDF, áudio e vídeo.
- Codificação: é o processo que permite selecionar parte dos parágrafos de fontes existentes, e codificá-lo em um nó.
- Nó: são elementos criados para a codificação dos elementos das fontes.

Para o desenvolvimento da análise, foram importadas as transcrições das entrevistas e os documentos. As entrevistas foram nomeadas como: coordenador 1, coordenador 2, gestores 1, 2, 3, ...9 e diretor 1, e os documentos liberados pela empresa foram nomeados como: apresentação do planejamento de 2018 e Escopo do Orçamento 2018, e todos foram carregados no NVIVO, dando origem às fontes.

Para o processamento das análises das repostas de cada entrevistado, foram criados os nós, que carregavam os nomes “pergunta 1, pergunta 1.1, pergunta 2, pergunta 3,.. pergunta 24.1.

Estas nomenclaturas foram atribuídas aos nós, considerando que cada pergunta já estava indiretamente relacionada no constructo de pesquisa, do capítulo 2.5 Modelo teórico de pesquisa, e neste constructo são apresentadas as dimensões da Teoria da Prática, relacionando-se as dimensões do orçamento, que foram consideradas como as possíveis dimensões que afetam as percepções sobre a eficiência do orçamento na gestão de gastos.

Foram criados outros nós, com base nos elementos da prática e nas dimensões do orçamento relacionados no constructo. Exemplo de nós do constructo: entendimento prático e tomada de decisão, regras e eficiência nos controles, etc. Os documentos disponibilizados pela empresa foram relacionados a estes nós.

4. Análise dos Resultados

Neste capítulo, apresentam-se as análises dos resultados com base nas repostas obtidas entre o relacionamento dos elementos do orçamento, nexos da prática e os arranjos materiais.

4.1 Análises das entrevistas com base no NVIVO

Foi realizada a análise das respostas, e estas foram codificadas aos respectivos nós; desta maneira, formatou-se a base de análise, atingindo as quantidades de relação dos nós para cada fonte analisada.

Tabela 15 - Relação das fontes com os nós - NVIVO

Internas

 Nome	 Nós	Referências	Criado em	Criado por
 Apresentação do Planejamento 2018	4	9	24/05/2018 23:12	JRL
 Contextualização e Pergunta	0	0	08/05/2018 23:02	JRL
 Coordenador 1	75	99	08/05/2018 23:07	JRL
 Coordenador 2	75	102	08/05/2018 14:16	JRL
 Diretor 1	72	87	08/05/2018 14:16	JRL
 Escopo do orçamento	1	1	24/05/2018 23:09	JRL
 Gestor 1	74	92	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 2	75	101	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 3	70	83	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 4	74	95	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 5	74	82	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 6	73	90	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 7	74	92	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 8	75	98	08/05/2018 14:16	JRL
 Gestor 9	72	82	08/05/2018 14:16	JRL

A Tabela 15 representa a quantidade de relações criadas entre as fontes (nomes) e os nós, e com base no constructo de pesquisa, são apresentados nos próximos tópicos deste capítulo. Os resultados obtidos nas entrevistas estão em conformidade com os cruzamentos entre as dimensões da Teoria da Prática e as dimensões do orçamento.

Para que haja melhor entendimento sobre os resultados, são apresentadas as contextualizações que antecederam cada questão utilizada nas entrevistas, e, ao final de cada dimensão da prática, são apresentadas reflexões que visam integrar as respostas obtidas aos elementos identificados na revisão teórica.

Ao final do processo de análise feito para cada dimensão da Teoria da Prática, é apresentada outra análise, que diz respeito às frequências de palavras e formação de nuvens de palavras, que utilizamos para trazer substância à conclusão.

4.1.1 Entendimento prático

4.1.1.1 Entendimento prático – Tomada de decisão e plano de ação

De acordo com o roteiro de entrevista, a primeira análise está ligada ao entendimento prático relacionado à tomada de decisão e ao plano de ação.

Contexto: As ações das pessoas para tomada de decisão refletem seu entendimento prático sobre eventos e objetos.

Pergunta 1: Pelo seu entendimento do que é OM e OT, você tomaria decisões e aplicaria ações de melhoria para a gestão dos gastos tendo como suporte as informações geradas pelo OM e OT?

Tabela 16 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1)

Entrevistados	Resposta 1
Coordenador 1	"Sim, eu entendo que posso utilizar os dois modelos para tomar decisão e desenvolver planos de ação de melhoria."
Coordenador 2	"Sim. No meu entendimento os dois modelos oferecem condições para tomar decisões."
Diretor 1	"Certamente, eu utilizaria as ferramentas para tomar decisões"
Gestor 1	"Sim, tanto pelo uso do orçamento matricial ou tradicional eu tomaria decisões e aplicaria ações de melhoria".
Gestor 2	"Sim, eu tomaria a decisão baseado no que foi orçado, tanto no tradicional como no matricial."
Gestor 3	"Sim, podemos utilizar as duas ferramentas para utilizar no processo orçamentário, para tomar decisões."
Gestor 4	"Sim, e hoje se tomam decisões com a utilização do tradicional."
Gestor 5	"Tomaria sim. Por outro lado, a minha percepção é que, no contexto do orçamento matricial, ele me dá muito mais elementos para que a decisão seja de menor risco."
Gestor 6	"Pelo meu entendimento creio que sim, as ferramentas possibilitam a tomadas de decisões e aplicaria ações para melhoria"
Gestor 7	"Sim, por que é a melhor ferramenta que temos para auxiliar nas nossas decisões e para nos guiar."
Gestor 8	"Sim."
Gestor 9	"Sim, nos dois modelos temos como fazer a gestão de gastos."

Pergunta 1.1: Na sua visão, entre o OM e o OT, qual deles oferece a melhor condição para tomar decisão e aplicar ações de melhoria na gestão de gastos?

Tabela 17 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1.1)

Entrevistados	Resposta 1.1
Coordenador 1	"No meu entendimento, o orçamento matricial é uma melhor ferramenta para tomada de decisão, pelo cruzamento que ele tem, ele dá uma melhor garantia que aquilo está mais correto, e com isso você toma decisão melhor sobre o orçamento."
Coordenador 2	"Seria o orçamento matricial. Porque ele me oferece uma forma de controle... uma forma de checagem dupla".
Diretor 1	"Sem dúvida, o matricial é muito mais contributivo, cria um desenvolvimento dos responsáveis da organização."
Gestor 1	"O matricial, com certeza, oferece melhor condição para tomar decisão."
Gestor 2	"Os dois oferecem condições para tomar decisões, vai depender muito mais de que tipo de pessoas a sua organização é composta. Se você tem uma organização com gerentes e pessoas abaixo deles que não têm tanto conhecimento sobre orçamento matricial, o tradicional funciona melhor. Se é uma empresa que envolve todos os funcionários nas decisões, então o matricial seria mais efetivo."
Gestor 3	"A gestão matricial é interessante porque você tem aí duas pessoas que entendem ou trabalham especificamente nessa área para poder analisar e chegar melhor à conclusão do orçamento. Mas eu acho que exige uma mudança não só de processos, mas de cultura, principalmente. De conscientização das pessoas."
Gestor 4	"Eu acho que o orçamento matricial fornece mais condições para ter um orçamento melhor para ajudar na tomada de decisões."
Gestor 5	"O orçamento matricial, ele me dá muito mais elementos para que a decisão seja de menor risco."
Gestor 6	"No matricial, você divide a despesa, porém, algumas vezes você consegue limitar os gastos, outras vezes, não."
Gestor 7	"Eu acredito no matricial, este modelo tem um diferencial com relação ao tradicional, que é a maneira de elaborar e controlar o orçamento."
Gestor 8	"Matricial. Porque ele tem um acompanhamento mais rigoroso."
Gestor 9	"O orçamento matricial. Esta ferramenta apresenta melhores critérios para elaboração do orçamento, que no meu entendimento é melhor para tomar decisão e aplicar melhorias na gestão dos gastos".

Pergunta 1.2 No seu entendimento sobre a prática orçamentária, tanto o OM quanto o OT podem ser considerados como ferramentas complementares, ou uma ferramenta é melhor que a outra para utilizar no processo orçamentário, no que diz respeito à tomada de decisão e elaboração de planos de ação?

Tabela 18 - Entendimento prático - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 1.2)

Entrevistados	Resposta 1.2
Coordenador 1	"Eu acho que um completa o outro, e eu entendo que posso utilizar recursos do matricial e aplicar no tradicional."
Coordenador 2	"Sim, podem ser complementares; o matricial, ele pode auxiliar na utilização do tradicional."
Diretor 1	"Acredito que utilizaria o matricial definitivamente, e não faria complemento."
Gestor 1	"No meu ponto de vista e entendimento prático, o matricial é melhor, ele é mais completo do que o tradicional para tomar decisão e elaborar plano de ação."
Gestor 2	"Eu diria que talvez o matricial seja mais efetivo porque você envolve mais pessoas, mas isso depende muito do tipo de organização; se é uma organização com um pessoal não tão qualificado ou não tão treinado para essa decisão, ela não vai funcionar, o tradicional fica mais eficiente."
Gestor 3	"Acho que pode ser um complemento."
Gestor 4	"Eu tenho a impressão de que o orçamento matricial é melhor porque ele permite que haja mais discussão e permite mais elementos para a tomada de decisão; na prática poderia juntar os dois, o tradicional e o matricial."
Gestor 5	"Eu vejo que o orçamento matricial, ele vem sim a complementar."
Gestor 6	"Olha, para você fazer o orçamento matricial dá mais trabalho e pode ter alguns benefícios. As ferramentas não são complementares."
Gestor 7	"Eu acho que o matricial é superior ao tradicional, pelo fato de ter as negociações e o controle entre gestores. Eu utilizaria o matricial de forma integral."
Gestor 8	"Eles podem ser complementares, ou uma ferramenta pode substituir a outra, né."
Gestor 9	"Eu acho que o matricial pode contribuir em algumas coisas para o tradicional, pode ser feita uma adaptação do orçamento."

4.1.1.2 Entendimento prático – Eficiência nos Controles

Esta perspectiva de análise de resultado diz respeito ao entendimento prático e eficiência nos controles aplicados no orçamento.

Contexto: Os controles proporcionados pelo OM possibilitam dupla checagem no controle cruzado (pacotes x centros de custos) e o envolvimento simultâneo de mais de uma pessoa; e os controles proporcionados pelo OT possibilitam a checagem dos gastos consumidos no centro de custo, onde o gestor da área é responsável pela alocação do recurso e não há o envolvimento de mais pessoas.

Pergunta 2: Na sua percepção entre OM e OT, qual das ferramentas oferece a eficiência adequada para o controle dos gastos?

Tabela 19 - Entendimento prático - Eficiência nos Controles (Resposta 2)

Entrevistados	Resposta 2
Coordenador 1	"Eu vejo que o orçamento matricial te dá essa possibilidade de controlar com eficiência. Porque, no mínimo, ali são dois gestores que estão envolvidos."
Coordenador 2	"Bom, no orçamento matricial, eu vou ter sempre dois gestores olhando para o que está sendo realizado. Então, eu vou ter sempre uma dupla checagem para esses gastos; com certeza, ele é mais eficiente no controle dos gastos."
Diretor 1	"Sem dúvida, o matricial contribui para o gestor que tem responsabilidade de controlar seus gastos, existe uma corresponsabilidade com o apoio da sua entidade, que possa apoiá-lo para poder redirecionar algum desvio."
Gestor 1	"No meu entendimento é o controle matricial, porque você tem a pessoa que trabalha na área, o gestor do pacote, que está diretamente ligado àquela função, e tem um conhecimento muito maior do que o gestor da entidade."
Gestor 2	"Eu sempre acho que quanto mais pessoas estão envolvidas, melhor é. Então o matricial seria muito mais eficiente, mas volto a repetir, para isso você tem que ter uma equipe de trabalho bem treinada."
Gestor 3	"Eu acho que o matricial faz mais sentido".
Gestor 4	"O orçamento matricial oferece ferramentas mais efetivas para o controle dos gastos, principalmente pela dupla checagem."
Gestor 5	"O orçamento matricial. Justamente por conta de você ter a possibilidade de cruzar elementos."
Gestor 6	"As duas ferramentas são iguais no sentido de poderem fazer o controle dos gastos; na matricial, você tem que ter um controle melhor."
Gestor 7	"No processo matricial, você tem a atuação direta do gestor responsável pelo gasto e você tem também o cruzamento de dados, e sempre tem uma segunda pessoa fazendo uma checagem"
Gestor 8	"O matricial, ele dá uma eficiência melhor. Até mesmo porque não é tratado por uma única pessoa"
Gestor 9	"É o orçamento matricial, ter duas pessoas avaliando a despesa é mais eficiente para controlar os gastos."

4.1.1.3 Entendimento prático – Suporte para alocação de recursos

Esta outra perspectiva de análise de resultado está ligada ao entendimento prático e ao suporte para alocação de recursos, e como é este entendimento prático por parte dos entrevistados.

Contexto: A alocação de recursos no OM depende do entendimento no processo constante de negociação entre os gestores (pacotes e centros de custos) quanto aos seus objetivos no processo de gestão; já a alocação de recursos no OT depende do processo de

planejamento operacional, em que o gestor do centro de custo apresenta suas necessidades de recursos.

Pergunta 3: Na sua percepção, entre o OM e o OT, qual possui características que contribuem para a melhor alocação dos recursos?

Tabela 20 - Entendimento prático - Suporte para alocação de recursos (Resposta 3)

Entrevistados	Resposta 3
Coordenador 1	"Ambos contribuem. Agora entendo que, em questão de agilidade de processos, eu vejo que o matricial é mais complexo do que o tradicional, porque você tem o envolvimento de um outro gestor."
Coordenador 2	"O orçamento tradicional. Porque ele está olhando exclusivamente para o operacional; eu entendo que, como ele é mais dirigido, ele oferece análise melhor na alocação dos recursos."
Diretor 1	"O matricial, como ele é envolvente em toda a cadeia de responsabilidade dos gestores, ele é muito mais assertivo do que você fazer um orçamento isolado."
Gestor 1	"O matricial também. Porque conforme eu falei anteriormente, ele é discutido por duas pessoas e não só por uma pessoa. E essa negociação, ela é benéfica até mesmo para que se faça uma análise melhor daquilo que você está propondo gastar."
Gestor 2	"O matricial."
Gestor 3	"O matricial."
Gestor 4	"Eu acho que o orçamento matricial."
Gestor 5	"o orçamento matricial é melhor para alocação de recursos. Você consegue, de alguma forma, estratificar isso de uma forma um pouco mais refinada. No sentido de você conseguir alocar o recurso".
Gestor 6	"O matricial vai te proporcionar uma melhor alocação."
Gestor 7	O matricial, sem dúvida. No matricial você tem um gestor direcionando os gastos de um determinado pacote ou recurso para alocar para cada área, e o cruzamento desses dados tem que bater".
Gestor 8	"O mais eficiente é o matricial. Eu estou alocando, eu estou colocando, eu estou analisando todo processo. Eu não estou ajustando o processo dentro daquilo que me convém."
Gestor 9	"O matricial. Porque você tem aí a negociação entre os gestores, não é uma decisão única do gestor."

Pergunta 3.1: Pelo seu entendimento sobre a atividade prática de alocar recursos, com qual ferramenta você trabalharia? Por quê?

Tabela 21 - Entendimento prático - Suporte para alocação de recursos (Resposta 3.1)

Entrevistados	Resposta 3.1
Coordenador 1	"Conhecendo um pouco mais sobre o matricial, eu vejo que ele é mais eficiente, eu trabalharia com ele, daria um pouco mais de trabalho para ser feito."
Coordenador 2	"O tradicional. Porque ele é baseado no operacional, ele não está sofrendo interferência de outras pessoas na alocação de recursos."
Diretor 1	"O matricial, que é o envolvimento de todos sobre uma responsabilidade. Ou seja, você não é isento de responsabilidade. Porém, você ouve as partes e tenta buscar a melhor solução equilibrada para a alocação de recursos."
Gestor 1	"O matricial, porque como você vai discutir, e tem duas pessoas, que é o pacote e a entidade, você praticamente faz o processo cruzado, onde você tem possibilidade de verificar se aquele recurso que você vai estar alocando, está sendo feito da forma correta."
Gestor 2	"Mas pra utilizar seria o matricial"
Gestor 3	" O Matricial porque eu acho que te dá mais flexibilidade e, talvez, nessa discussão de você analisar uma determinada despesa, você faz alocação dela de forma correta. Você não fica engessado."
Gestor 4	"Então, eu acho que o orçamento matricial permite a melhor alocação dos recursos por conta da negociação entre os gestores, até por ter um contraponto para cada alocação."
Gestor 5	"O matricial."
Gestor 6	"Eu trabalharia com o matricial, porque ele é mais honesto. É a forma mais correta, você não prejudica ninguém."
Gestor 7	"O Matricial. Porque eu acho que a área responsável pela despesa é aquela que melhor tem condição de prever, de justificar, mas nem sempre ela vai fazer a gestão da conta. Então, pode ter uma outra área que faz a gestão da conta como um todo."
Gestor 8	"O mais eficiente é o matricial. Eu estou alocando, eu estou colocando, eu estou analisando todo processo. Eu não estou ajustando o processo dentro daquilo que me convém. Então ele é mais eficiente; obviamente, dá um pouco mais de trabalho."
Gestor 9	"O matricial"

4.1.1.4 Entendimento prático – Influência do ator organizacional

Este item trata da análise de resultado do entendimento prático e a influência do ator organizacional, e se os entrevistados percebem ou se têm entendimento prático de que no orçamento pode haver ou não influência dos indivíduos.

Contexto: O comportamento dos indivíduos nem sempre está alinhado com os objetivos da organização, e, em alguns casos, suas decisões podem influenciar o resultado real, comparativamente ao orçado.

Pergunta 4: Pela forma como o OM é concebido (dupla checagem e cruzamento) ele pode minimizar a influência dos indivíduos nas decisões de alocação de recursos que são feitas no orçamento?

Tabela 22 - Entendimento prático - Influência do ator organizacional (Resposta 4)

Entrevistados	Resposta 4
Coordenador 1	"No matricial você tem um controle melhor dessa influência para orçar."
Coordenador 2	"Sim, pode, pelo motivo de ter uma negociação entre gestores, eu acredito que isso pode minimizar as influências para alocação de recursos que podem afetar o resultado."
Diretor 1	"Sem dúvida o matricial minimiza a influência do indivíduo."
Gestor 1	"Sim. Porque você tem uma checagem. Uma auditoria daquilo que você vem realizando. E isso é fundamental para que se dê o resultado alcançado. Sem dúvida, no meu entendimento o orçamento matricial pode minimizar a influência dos indivíduos."
Gestor 2	"Com certeza. O matricial consegue muito mais minimizar a influência, porque eu tenho duas pessoas tomando conta."
Gestor 3	"Eu acho que isso serve tanto para o tradicional quanto para o matricial, e não sei como esses dois inibiriam a influência do ator no orçamento."
Gestor 4	"Sim, eu acho que o matricial. A dupla checagem e as visões diferentes de cada ator envolvido, eu acho que pode minimizar a influência do indivíduo no orçamento."
Gestor 5	"No orçamento matricial, você pode cruzar informações e você poder ter mais elementos e ter mais de uma checagem para garantir que aquele risco, ele seja minimizado, não tenha dúvida."
Gestor 6	"No matricial é uma negociação. No meu entendimento o matricial minimiza a influência do indivíduo na alocação de recurso."
Gestor 7	"Então, eu acho que a ferramenta que mais reduz o impacto, a posição de uma pessoa, é a matricial. Ela pode minimizar a influência, porque não é a decisão de uma pessoa só. É praticamente a decisão de um colegiado."
Gestor 8	"Sim. Pode. Eu acho que ele minimiza. Se você levar em consideração que eu faço um orçamento, e ele é ajustado de acordo com a minha necessidade, essa pode ser uma influência. A partir de que eu tenho um cruzamento e mais uma outra pessoa, você não tem só uma visão."
Gestor 9	"No matricial, eu acredito que pode minimizar a influência dos indivíduos na alocação de recursos, considerando que há negociações e desta maneira isso evita impactos no resultado."

Pergunta 4.1: Na essência, o OT é concebido após o planejamento operacional, em que são feitas as adequações, que se expressam pela distribuição dos recursos para atendimento de necessidades por atores responsáveis pelas áreas da organização; dessa forma, o OT pode minimizar a influência dos indivíduos nas decisões de alocação de recursos que são feitas no orçamento?

Tabela 23 - Entendimento prático - Influência do ator organizacional (Resposta 4.1)

Entrevistados	Resposta 4.1
Coordenador 1	"No tradicional, eu vou lá, faço os orçamentos e coloco o que eu quero. Então eu estou influenciando o orçamento."
Coordenador 2	"O tradicional não, eu acredito que ele não minimiza essas influências dos indivíduos nas decisões de alocação e recursos que possam impactar o resultado."
Gestor 1	"Acredito que no orçamento tradicional pode haver uma influência do ator, porque só tem um gestor fazendo; não entendo que este modelo pode minimizar a influência do ator na alocação de recurso que impacta o resultado."
Gestor 2	"Eu acho que não minimiza a influência. Porque no orçamento tradicional nem sempre o processo é claro, então a pessoa acaba fazendo uma coisa e para tudo vai ter uma explicação, só que não é a melhor forma de gerir a empresa."
Gestor 3	"Eu acho que isso serve tanto para o tradicional quanto para o matricial, e não sei como esses dois inibiriam a influência do ator no orçamento"
Gestor 4	"No tradicional, como é uma pessoa só, ela pode estar mais suscetível à influência."
Gestor 5	Sim, pode minimizar. O tradicional, ele é muito mais de uma via. Então eu vejo somente um alocando recursos, desta maneira a influência é minimizada na alocação dos recursos.
Gestor 6	"No tradicional não, você assume tudo e inclusive pode influenciar o orçamento"
Gestor 7	"O tradicional por ter só um envolvido, não me parece que dá para influenciar alguma coisa, a pessoa vai e faz."
Gestor 8	No tradicional? Não. Não minimiza a influência dos indivíduos na decisão de alocar recursos.
Gestor 9	Acho que o tradicional não minimiza a influência, ele até pode também. Mas acho que o matricial tem mais ferramenta para você minimizar qualquer tipo de influência."

4.1.1.5 Integração das respostas obtidas sobre entendimento prático com a revisão teórica

Para integrar as respostas obtidas na revisão teórica, será seguida uma sequência, onde se discorrerá sobre cada elemento da prática, associando tais elementos aos do orçamento. Tal procedimento se baseia no constructo de pesquisa.

A fim de que o entendimento sobre as dimensões sob análise seja evidenciado, é apresentada a Tabela 24, como recorte do constructo de pesquisa, sob os temas que estão sob análise.

Tabela 24 - Recorte do constructo

Elementos	Percepções dos elementos da prática no processo orçamentário			
	Tomada de decisões / planos de ação	Eficiência nos Controles	Suporte para alocação dos recursos	Influência do ator organizacional
Entendimento Prático	Aptidão e habilidade no processo orçamentário para tomadas de decisão e para os planos de ação Referencia (Schatzki, 1997), Covaleski et.al(2007)	Entendimento prático da eficiência no controle orçamentário Referencia (Schatzki, 1997), Frezatti (2015), Padoveze (2005), Welsch (2009), Borinelli (2006)	Entendimento prático sobre alocação dos recursos. Referencia (Schatzki, 1997), Covaleski et.al.(2007)	Pespectiva racional, do comportamento relacionado com os objetivos da organização, Considerando que entendimento prático entede-se por atividade humana. Referencia (Schatzki, 1997), Covaleski et.al.(2007).

Sobre o entendimento prático e tomada de decisão e plano de ação, 80% dos entrevistados percebem que é possível tomar decisões e aplicar planos de ação de melhorias para gestão de gasto utilizando os dois modelos orçamentários - o tradicional e o matricial.

Pode-se evidenciar as percepções de alguns respondentes sobre esta questão destacando as respostas do gestor 2, “Sim, podemos utilizar as duas ferramentas para utilizar no processo orçamentário, para tomar decisões”, e do coordenador 1 “Sim, eu entendo que posso utilizar os dois modelos para tomar decisão e desenvolver planos de ação de melhoria.”

De fato, os entrevistados perceberam que os dois modelos podem ser utilizados para a tomada de decisão. De acordo com Parisi e Megliorini (2011, p.117) “(...) a razão de existir do orçamento é dar suporte à otimização de resultado e contribuir com a maior racionalidade econômica no momento da decisão”. Corroborando as percepções destes entrevistados, Padoveze (2005) destaca que o orçamento é uma fonte de informação para tomada de decisão. Observa-se, aqui, que as percepções dos entrevistados sobre a possibilidade de utilizar os dois modelos orçamentários fazem sentido.

Ainda sobre entendimento prático e tomada de decisão e plano de ação, considerando as percepções dos entrevistados, quando questionados sobre qual orçamento oferece melhor condição para tomar decisão e aplicar ações de melhoria na gestão de gastos, 100% dos entrevistados percebem que o orçamento matricial é a melhor ferramenta para utilizar na tomada de decisão.

Para evidenciar esta percepção, destaca-se aqui a resposta do gestor 5 "O orçamento matricial, ele me dá muito mais elementos para que a decisão seja de menor risco". E o diretor 1 "Sem dúvida a matricial é muito mais contributiva, cria um desenvolvimento dos responsáveis da organização." Estas percepções fazem sentido, quando observada uma das vantagens da

ferramenta relatada por Padoveze (2009), de que a ferramenta melhora a qualidade dos dados para a tomada de decisão e que os riscos para tomada de decisão são minimizados.

Interpelados sobre qual ferramenta eles utilizariam ou se haveria a possibilidade de uma ferramenta complementar a outra, no sentido de tomar decisão e aplicar planos de ação, dos 12 entrevistados, sete afirmaram que utilizariam o orçamento matricial.

Destacam-se algumas afirmações sobre este questionamento. Gestor 1 "No meu ponto de vista e entendimento prático, o matricial é melhor, ele é mais completo do que o tradicional para tomar decisão e elaborar plano de ação." E o gestor 7 "Eu acho que o matricial é superior ao tradicional, pelo fato de ter as negociações e o controle entre gestores. Eu utilizaria o matricial de forma integral."

Sobre entendimento prático na tomada de decisão, destacam-se aqui as percepções do gestor 3 na resposta 1.1 e do gestor 2 na resposta 1.2, em que ambos demonstraram preocupação quanto à utilização do orçamento matricial, para tomada de decisão e plano de ação. O gestor 3 considerou que o orçamento matricial oferece melhor condição para tomar decisão e aplicar ações de melhoria, e fez uma ressalva que precisamos considerar, pois é relevante. Ele destacou que para utilização do orçamento matricial há "uma mudança não só de processos, mas de cultura, e principalmente a de conscientização das pessoas". Tal percepção está alinhada com Spaniol e Kliemann (2013), que já haviam considerado que, para implementação do método matricial, há necessidade de mudança na cultura organizacional.

O gestor 2 considerou o orçamento matricial mais efetivo que o tradicional para tomada de decisão, mas destacou que "se houver um pessoal não tão qualificado ou não tão bem treinado, o orçamento matricial poderá ter a sua utilização comprometida, até mesmo podendo chegar ao ponto de não funcionar", e nestas condições considerou a permanência do modelo tradicional. Dalpaz e Trentin (2014), em sua pesquisa sobre orçamento matricial, apontaram que, para o sucesso da utilização da ferramenta, o treinamento de gestores e demais pessoas envolvidas no orçamento é crucial.

Mesmo que a cultura não esteja sendo considerada neste estudo, as pessoas percebem que é um fator relevante no processo de mudança de processo.

Sobre o entendimento prático relacionado à eficiência nos controles, os entrevistados apresentaram suas percepções considerando qual ferramenta é melhor. Para a dimensão orçamentária controle, 100% dos entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial oferece a melhor eficiência nos controles.

O gestor 7 considerou que "No processo matricial, você tem a atuação direta do gestor responsável pelo gasto e você tem também o cruzamento de dados, e sempre tem uma segunda pessoa fazendo uma checagem", e o diretor 1 apresentou a sua percepção argumentando que "Sem dúvida, o matricial contribui para o gestor que tem responsabilidade de controlar seus gastos, existe uma corresponsabilidade com a sua entidade, que possa apoiá-lo para poder redirecionar algum desvio."

Corroborando estas percepções, em que foi considerado que mais pessoas envolvidas no processo podem assegurar um melhor controle, Borinelli (2006) deduziu que um dos papéis da controladoria é gerar as informações para que os gestores façam seus controles, e também p. 64) sobre a função controle "(...) através de um processo sistemático, fazer com que os gestores das demais funções e unidades organizacionais utilizem tais informações para assegurar de que seguem na direção pretendida" através dos controles.

Pode-se considerar o orçamento tradicional um processo sistemático, e, de acordo com Bartilloti (2006), é uma ferramenta de controle orçamentário que envolve todos os gestores da empresa. Logo, faz todo sentido que as percepções dos entrevistados foram considerar o orçamento matricial como a ferramenta ideal para o controle, pois esta ferramenta envolve mais pessoas e existe também o compartilhamento de responsabilidade entre os gestores da organização.

Ainda sobre a análise do entendimento prático, vamos observar a dimensão do orçamento suporte para alocação de recursos. Considerando que a questão elaborada buscou obter as percepções dos entrevistados sobre qual ferramenta contribui para a melhor forma de alocar recursos, dos doze entrevistados, dez perceberam que o orçamento matricial pode ser considerado a melhor ferramenta para alocar os recursos orçamentários.

Exemplos como o do gestor 9, que teve a percepção de que "O matricial, você tem aí a negociação entre os gestores, não é uma decisão única do gestor." Já o gestor 1 tem o entendimento prático de que "É o matricial, porque ele é discutido por duas pessoas e não só por uma. E essa negociação, ela é benéfica até mesmo para que se faça uma análise melhor daquilo que você está propondo gastar."

No processo para alocação de recursos, segundo Anthony e Govindarajan (2008), as alocações dos recursos dependem do conjunto de ações coordenadas, que buscarão as melhores oportunidades para a empresa. E este argumento valida as percepções dos entrevistados, que julgaram o orçamento matricial a melhor ferramenta para alocar os recursos, considerando a estratégia de negociação entre os gestores, que pode ser entendida como ações coordenadas e um fator fundamental para alocar os recursos.

Levando em conta a questão anterior, buscou-se saber com qual ferramenta os entrevistados trabalhariam. Onze dos doze entrevistados consideraram a utilização do matricial a melhor opção para a alocação dos recursos.

Como o diretor 1, que afirmou "O matricial, que é o envolvimento de todos sobre uma responsabilidade. Ou seja, você não se isenta de responsabilidade. Porém, você ouve as partes e tenta buscar a melhor solução equilibrada para a alocação de recursos". E o gestor 3, que afirma "O matricial, porque eu acho que te dá mais flexibilidade e, talvez, nessa discussão de você analisar uma determinada despesa, você faz alocação dela de forma correta."

Mais uma vez pode-se comparar com o argumento de Anthony e Govindarajan (2008), de que a alocação de recursos depende do conjunto de ações coordenadas que buscarão o melhor para empresa, e considerando as negociações entre os gestores, isto pode ser viável no processo de alocação de recursos.

Sobre o entendimento prático considerando a influência do ator organizacional, buscamos as percepções dos entrevistados, para saber qual das ferramentas minimizaria a influência do ator organizacional no processo orçamentário.

Diante das respostas apresentadas, 99% dos entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial é a ferramenta que pode minimizar a influência dos indivíduos nas decisões de alocação de recursos, considerando como premissa principal a participação de mais envolvidos no processo. Destacamos aqui alguns exemplos, como o do coordenador 2 "Sim, pode minimizar, pelo motivo de ter uma negociação entre gestores, eu acredito que isso pode minimizar as influências para alocação de recursos que podem afetar o resultado." E o gestor 2 "Com certeza. A matricial consegue minimizar muito mais a influência, porque eu tenho duas pessoas tomando conta." Segundo alguns autores, os gestores têm certas responsabilidades no orçamento.

Wesch (2009) aponta que uma organização define as linhas de autoridade e responsabilidade, para o alcance de seus objetivos de maneira coordenada. Para que o gestor utilize sua autoridade de maneira coordenada para o alcance dos objetivos da empresa, pode-se inferir que a melhor forma, segundo os entrevistados, é o envolvimento de mais pessoas no processo; eles apontaram que o uso do orçamento matricial, com as negociações entre os gestores para alocação dos recursos, pode minimizar a influência dos atores.

Tung (1994), Nascimento e Reginato (2015), e Passarelli e Bomfim (2004), apresentam as vantagens do orçamento e definem que uma das responsabilidades dos gestores é disciplinar o uso racional dos recursos. Os autores argumentam que o gestor tem o papel de disciplinar o

uso dos recursos, e, neste caso, pode-se inferir que o orçamento matricial, que possui uma gestão cruzada de responsabilidade compartilhada entre dois gestores, contribui para a melhor utilização dos recursos, minimizando a influência dos atores sobre alocação dos recursos no orçamento.

Covaleski e Dirsmith (1988) asseveram que, as práticas orçamentárias em uma organização podem ser compreendidas como decorrentes das ações de articulação, execução e modificação das expectativas dos atores sobre os recursos. Uma gestão cruzada ou compartilhada de responsabilidade sobre a alocação de recursos pode minimizar a influência do ator organizacional, considerando que os recursos são alocados no orçamento matricial de forma negociada entre os gestores.

4.1.2 Regras

4.1.2.1 Regras – Tomada de Decisão e Plano de Ação

Esta análise de resultado está ligada à dimensão ‘regras’ da Teoria da Prática e seu relacionamento com os elementos do orçamento.

Verificamos as percepções dos entrevistados quanto às regras e o relacionamento com tomada de decisão e plano de ação.

Contexto: ferramentas de controle gerencial, tal como OM e OT, contribuem para que decisões relativas a gastos sejam tomadas de forma racional. As regras no processo de elaboração do orçamento, como, por exemplo, a utilização de indicadores comerciais ou de produção e de indexadores econômicos, podem ser consideradas como regras a serem seguidas no processo de orçamentação.

Pergunta 5: As regras advindas da utilização do OM ou do OT contribuem para que decisões e planos de ações sejam tomados?

Tabela 25 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 5)

Entrevistados	Resposta 5
Coordenador 1	"Eu vejo que tanto num quanto noutro as regras contribuem para tomada de decisão. Não vejo por que aplique em um e no outro não. Nos dois."
Coordenador 2	"Sim, as regras contribuem para os dois modelos."
Diretor 1	"Sem dúvida."
Gestor 1	"A regra contribui, mas eu acho que ela não pode estar engessada. Eu acho que aí tem que ter uma discussão para saber se essas regras, elas são pertinentes ao negócio."
Gestor 2	"Com certeza sim, a regra é fundamental. Você tem que ter regra, premissa, para poder fazer seu orçamento. E todo mundo precisa entender qual é o objetivo final, seja do acionista...o que é que se quer para a empresa."
Gestor 3	"Sim."
Gestor 4	"Eu acho que sim, eu acho que as regras para utilização do orçamento contribuem para essas decisões, até porque aí você tem um norte, tem uma maneira já de fazer, eu acho que a regra sempre contribui."
Gestor 5	"Os dois modelos contribuem. Se for, novamente, estabelecer uma comparação entre como hoje figura o orçamento tradicional versus o matricial nesse novo entendimento, de novo, o matricial tem muito mais elementos para que você possa, enfim, construir ou até mesmo alterar, revisar e tomar as decisões."
Gestor 6	Contribuem para que as decisões sejam tomadas de forma racional.
Gestor 7	"Aí eu acho que os dois sistemas são equivalentes e existe um ponto frágil. Quando você está fazendo uma previsão, seja ela monetária ou uma previsão de vendas quantitativas, a única certeza que se tem é que ela está errada porque ela é uma previsão."
Gestor 8	""Sim. acredito que os dois modelos possuem as regras"
Gestor 9	"Claro. Sim. Eu só não lembro das regras no detalhe para todos os tratamentos no orçamento."

Pergunta 5.1: Na sua percepção, qual das ferramentas apresenta as melhores regras que contribuam para que decisões e planos de ações sejam tomados?

Tabela 26 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 5.1)

Entrevistados	Resposta 5.1
Coordenador 1	"Você pode criar regras melhores para os dois. Regras você determina, independentemente do tipo de orçamento que você vai utilizar."
Coordenador 2	"Seria o orçamento matricial. Porque ele já carrega uma regra que, no meu ponto de vista, é primordial no orçamento, que é a negociação entre gestores. Então, eu entendo que o matricial, ele se adequa melhor aí nesse quesito."
Diretor 1	"A regra deverá ser igual para todos."
Gestor 1	"Eu acho que o matricial, pela forma que você tem de discutir os dois pontos, tanto o pacote quanto a entidade."
Gestor 2	"Na verdade, tanto faz eu acho, se vai ser o matricial ou o tradicional; quando eu crio a regra, precisa todo mundo entender essa regra e ter o objetivo comum, então tanto faz se eu uso um ou outro."
Gestor 3	"Eu acho que os dois, mas o matricial tem uma coisa interessante que é o PDCA."
Gestor 4	"Eu acho que ainda é o matricial, porque as regras vão ter essa dupla checagem, eu acho que os custos vão ser mais verificados."
Gestor 5	"O matricial com muito mais elementos para que você possa, enfim, construir ou até mesmo alterar, revisar e tomar as decisões."
Gestor 6	"O matricial, ele divide as responsabilidades, né? Então, fica mais aprimorado."
Gestor 7	"O matricial. É mais completo e permite que mais pessoas, mais gestores participem daquela decisão. Aí, quanto mais pessoas participam, a decisão tende a ser mais adequada."
Gestor 8	"Assim, é como eu falei há pouco. O matricial"
Gestor 9	"Vamos dizer, cada um tem a sua regra ditada pelo <i>board</i> ."

4.1.2.2 Regras – Eficiência nos Controles

Ainda sobre a dimensão ‘regras’ da Teoria da Prática e seu relacionamento com a dimensão do orçamento ‘eficiência nos controles’. Verificam-se as percepções dos entrevistados quanto às regras para utilização nos modelos de orçamento.

Contexto: A utilização do OM considera a realização de diversas etapas para sua elaboração e uso, sendo inclusive prevista a utilização simultânea do PDCA no processo de decisão, perante o OT, que a organização já utiliza e que possui regras próprias no processo de elaboração.

Pergunta 6: Na sua percepção, as regras que possibilitam a utilização do OM e OT são suficientemente adequadas para o eficiente controle dos gastos?

Tabela 27 - Regras - Tomada de decisão/plano de ação (Resposta 6)

Entrevistados	Resposta 6
Coordenador 1	"Sim, as regras são adequadas, mas podem ser revisitadas para poder melhorar a eficiência dos controles."
Coordenador 2	Sim. Os dois modelos possuem regras para controle."
Diretor 1	"Sem dúvida."
Gestor 1	"Matricial, onde você utiliza o sistema PDCA, você tem um maior controle e acompanhamento dos processos, então eu acho que o matricial realmente corresponde mais com a realidade."
Gestor 2	"Eu acho que sim, as duas são eficientes, uma pode ser mais, eu acho que a matricial sempre é mais, mas as duas são eficientes."
Gestor 3	"Não adianta você ter uma excelente ferramenta se você não tem uma conscientização do gestor, se ele não está aí para controlar."
Gestor 4	Olha, aparentemente sim, é que eu não conheço o orçamento matricial profundamente, aparentemente essas regras e principalmente o uso do PDCA forneceriam uma ferramenta adequada para esse controle.
Gestor 5	"O matricial, de alguma forma nos coloca como, entre aspas, uma obrigatoriedade de você executar dessa forma para que os resultados possam ser efetivamente controlados."
Gestor 6	"Sim, não tenho dúvidas, sem regras fica difícil fazer qualquer coisa"
Gestor 7	"Eu acho que parcialmente, porque quando você tem um gasto orçado e um gasto realizado, isso acontece em momentos diferentes em situações completamente distintas."
Gestor 8	"Sim. Você vai ter um controle de gastos, em qualquer um dos dois."
Gestor 9	"Bom, regras existem, pode ser utilizada nos dois modelos, a eficiência da regra para controle, aí já é um outro ponto"

Pergunta 6.1: Na sua visão, qual das ferramentas apresenta a melhor eficiência no controle dos gastos?

Tabela 28 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 6.1)

Entrevistados	Resposta 6.1
Coordenador 1	"Independentemente de qual orçamento você está utilizando, você tem que fazer o controle. Tanto o matricial como o tradicional. Se você utilizar aqui o PDCA, a ação, o controle, ele fugiu da linha, vamos voltar, vamos corrigir, fazer uma ação diferente."
Coordenador 2	"O orçamento matricial, ele tem melhores regras, do que o tradicional, porque ele olha mais fatores"
Diretor 1	"Sem dúvida, nesse caso, eu estou defendendo a gestão matricial."
Gestor 1	"Eu considero que é matricial, possui regras melhores."
Gestor 2	"É, eu teria que migrar um pouco... eu teria que mudar, mas eu acho que a regra de controle é sempre a mesma. Eu preciso perseguir aquilo que foi orçado, da primeira linha até a última linha."
Gestor 3	"Não adianta você ter uma excelente ferramenta se você não tem uma conscientização do gestor, se ele não está aí para controlar."
Gestor 4	"Em princípio o orçamento matricial, principalmente por conta do uso do PDCA."
Gestor 5	"Matricial."
Gestor 6	"O matricial apresenta a melhor eficiência para o controle de gasto."
Gestor 7	"No matricial, como você tem o PDCA, é um processo de melhoria contínua. Então, você prevê, corrige; prevê, corrige; prevê e corrige e vai melhorando o processo. Ele tende a se ajustar melhor."
Gestor 8	"Não. Um produz regra melhor que o outro. O matricial tem regras mais definidas, né. Mas são regras já predefinidas de como você deve agir. Não que o outro seja ruim. Mas o outro, o tradicional, tem um controle melhor. Na minha percepção."
Gestor 9	"Aí me parece que o matricial é melhor nesse sentido."

Pergunta 6.2: No seu entendimento sobre a prática orçamentária, tanto para OM quanto para OT, pode-se considerar como sendo ferramentas complementares quando observada a questão 'regras de controle orçamentário', ou podemos considerar que uma ferramenta possui regras melhores que a outra para utilizar no controle orçamentário?

Tabela 29 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 6.2)

Entrevistados	Resposta 6.2
Coordenador 1	"Não. Eu vejo que, uma vez que você tenha estipulado as regras, você implementou essas regras, não importa. Você vai ter um orçamento, se você fizer o controle de uma maneira adequada."
Coordenador 2	"Então, o matricial, ele é uma ferramenta melhor, ele pode complementar o tradicional. Mas ele é uma ferramenta que oferece mais recursos para a análise dos resultados e para o controle também."
Diretor 1	"Matricial e tradicional, nesse caso aqui, eu concordo que tem que existir uma regra rigorosa para não deixar as coisas também à deriva."
Gestor 1	"Eu considero que o matricial possui regras melhores."
Gestor 2	"Então é melhor o matricial! É, porque eu tenho mais gente olhando, eu tenho dois, eu tenho sempre um par, então óbvio que o controle vai ficar sempre melhor."
Gestor 3	"Acho que podem ser complementares. Acho que são complementares. Eu não acho que um orçamento tradicional não tenha nada que você não possa aproveitar."
Gestor 4	"Na teoria, pelo menos, me parece que o orçamento matricial tem regras que vão dar ferramentas melhores para o controle do orçamento, mas acho que na prática o orçamento tradicional e matricial, eles podem se complementar, eu acho que dá para usar os dois ao mesmo tempo."
Gestor 5	"Eu acho que um pouco dessas duas coisas. Dizer que um... acho que é um complemento, o matricial, ele vem como complemento, como algo que realmente vá te possibilitar gerenciar melhor os teus gastos."
Gestor 6	"De uma ferramenta para outra vai ter diferença, com certeza. Mas aplicando a regra correta, ela funciona nas duas."
Gestor 7	"Nesse caso acho que eles podem ser complementares porque o conjunto de regras de ambos tende a atender melhor a empresa, preencher melhor as eventuais lacunas."
Gestor 8	"Lógico que poderia. Você estaria melhorando a eficiência do tradicional. Você não precisaria ter toda a técnica do matricial, mas você pode usar as melhores práticas dentro do tradicional."
Gestor 9	"Depois que a regra foi criada, para você validar a eficiência dela, que aí é o que eu falei, acho que o método matricial é mais válido do que o tradicional."

4.1.2.3 Regras – Suporte Para Alocação dos Recursos

Dando continuidade à análise de resultado da dimensão ‘Regras da Teoria da Prática’ e seu relacionamento com a dimensão do Orçamento ‘Alocação de Recursos’, verifica-se quais são as percepções dos entrevistados quanto tais regras nos modelos orçamentários.

Contexto: O processo de gestão do OM considera dupla checagem e cruzamento entre gestores de unidade de negócio e de pacotes de gastos, e a decisão sobre alocações deve ser

tomada como resultado de negociação. Já no processo de gestão OT, este se origina no processo de planejamento operacional, no qual as propostas das áreas são definidas pelos seus responsáveis, que realizam as alocações dos recursos e do controle de variações entre previsto e realizado.

Pergunta 7: Pode-se considerar que as regras para alocação de recursos previstas no OM e OT proporcionam uma adequada alocação de recursos?

Tabela 30 - Regras - Tomada de decisão / Plano de ação (Resposta 7)

Entrevistados	Resposta 7
Coordenador 1	"Sim. Se o gestor do tradicional é responsável pelo seu departamento, ele sabe os recursos que têm que ser alocados e as regras que precisa seguir. No matricial, utiliza as regras e também vai ter o cruzamento da informação com outra pessoa, que pode também não ter o conhecimento total do recurso que está sendo alocado."
Coordenador 2	"Sim. Nós utilizamos algumas regras. Analisar um contrato pode ser um tipo de regra para alocar recursos."
Diretor 1	"Sim, eu defendo a alocação de recursos via matricial porque a operação requer um recurso talvez não orçamentado pela dinâmica do mercado, e nós temos que adequar nossa operação de acordo com o que o mercado gera de demanda."
Gestor 1	"Sim, as regras podem proporcionar uma adequada alocação de recursos, mas o matricial, eu acho que ele é mais efetivo nesse processo."
Gestor 2	"Eu acho que sim, porque no tradicional, mesmo sendo determinado pelo gestor da área, ele nunca está sozinho, ele sempre tem uma pessoa em cima ou a própria regra ou as premissas que definem a alocação do recurso no orçamento."
Gestor 3	"Sim. Precisa ter regras para alocar recursos nos dois modelos. Não sei dizer com propriedade se são eficientes."
Gestor 4	"Eu acho que é possível fazer uma adequada alocação de recursos em ambos os orçamentos."
Gestor 5	"Eu vejo assim, de novo, adequado, provável que sim. Porém, com probabilidades de assertividade melhores para o matricial."
Gestor 6	"O matricial, a alocação é... vai ser bem mais assertiva do que no tradicional."
Gestor 7	"Eu acho que não."
Gestor 8	"Sim, os dois oferecem."
Gestor 9	"Sim. Pode."

Pergunta 7.1: Na sua percepção, qual das ferramentas possui as melhores regras para alocação dos recursos orçados?

Tabela 31 - Regras - Tomada de decisão/Plano de ação (Resposta 7.1)

Entrevistados	Resposta 7.1
Coordenador 1	"Os dois, porque eu conheço na prática mais o tradicional do que o matricial, mas para alocação você pode fazer nos dois da mesma forma. Porque eu tenho o cruzamento da informação com outra área, eu tenho esse cruzamento. Tudo bem que aí eu posso ter uma crítica do outro gestor com relação ao recurso, mas eu vejo que na percepção, acho que são os dois."
Coordenador 2	"Dos recursos orçados é o orçamento matricial também. Eu vou ter sempre dois gestores olhando para a destinação dos recursos"
Diretor 1	"O matricial é muito melhor."
Gestor 1	"Essa discussão de alocação dos orçamentos, ela é muito benéfica para a organização; aliado com regras o orçamento matricial pode gerar melhor alocação de recursos."
Gestor 2	"É indiferente... os dois... eu acho que o matricial sempre é melhor."
Gestor 3	"Me dá a sensação que o matricial você tem aí uma discussão mais profunda, eu acho que te dá mais propriedade para criar regra."
Gestor 4	"Em ambos dá para fazer a alocação correta, no orçamento matricial as regras são melhores"
Gestor 6	"O matricial. Porque é mais detalhado."
Gestor 7	"O matricial. Porque ele é menos suscetível ao erro e permite uma negociação, um processo de melhoria mais adequado."
Gestor 8	"Sim, os dois oferecem, e as regras existem nos dois. A do tradicional, ela é mais flexível que o matricial, essa é a diferença."
Gestor 9	"Eu acho que o matricial é melhor, nesse aspecto."

4.1.2.4 Regras – Influência do ator organizacional

Análise do resultado da dimensão ‘regras da Teoria da Prática’ e seu relacionamento com a dimensão do orçamento ‘influência do ator organizacional’. Verifica-se quais são as percepções dos entrevistados quanto às regras e a influência dos atores sobre tais regras nos modelos orçamentários.

Contexto: As regras orçamentárias podem sofrer alterações de acordo com o comportamento do ator organizacional.

Pergunta 8: As regras estabelecidas para elaboração e controle do OM e OT podem ser facilmente alteradas pela influência dos próprios funcionários e/ou gestores?

Tabela 32 - Regras - Influência do ator organizacional (Resposta 8)

Entrevistados	Resposta 8
Coordenador 1	"Não. As regras não podem ser alteradas. Porque as regras aí vêm da diretoria. Então, os gestores e os funcionários não têm que ter esse poder para alterar a regra."
Coordenador 2	"Sim. Pode."
Diretor 1	"Não."
Gestor 1	"Eu diria que as regras não podem ser facilmente alteradas por influência de um ator. Mas ela tem que ser talvez discutida, debatida, por que está sendo mudada aquela regra."
Gestor 2	"Eu acho que não."
Gestor 3	"Sim."
Gestor 4	"As regras podem ser alteradas, acredito que as regras podem ser mudadas em caráter positivo, inclusive aqui na empresa as regras têm que estar alinhadas com a diretoria."
Gestor 5	"Sim, com certeza."
Gestor 6	"Não. As regras não podem ser alteradas com facilidade. No decorrer do período... a não ser que você tenha um plano B ou um plano C onde..."
Gestor 7	"Acho que não. Se existe uma regra definida pela alta gerência da empresa, é para que a empresa inteira use o mesmo conjunto de regras."
Gestor 8	"As regras podem sofrer influência dos atores. A partir de um momento de um estudo, de um consenso."
Gestor 9	"De algum gestor, dependendo do nível dele, talvez. Mas dos próprios funcionários eu não vejo."

Pergunta 8.1: Na sua visão, qual dos modelos orçamentários possui regras que possibilitam maior influência do ator organizacional no orçamento?

Tabela 33 - Regras - Influência do ator organizacional (Resposta 8.1)

Entrevistados	Resposta 8.1
Coordenador 1	"O tradicional, pois está sendo capitaneado pelo gestor de uma área. Maior influência do ator sobre a regra que há."
Coordenador 2	"É o orçamento tradicional. Porque no tradicional eu vou ter só o gestor do centro de custos ali, ele vai estar olhando para o seu orçamento. Então, ele tem total influência sobre a aplicação desses recursos pela destinação dos recursos."
Diretor 1	"Acho que não é matricial nem tradicional, que têm uma regra. Creio que a regra tem que ser estabelecida de acordo com a situação que se encontram a empresa e o mercado."
Gestor 1	"Eu acho que é matricial. Ela possibilita maior influência do ator."
Gestor 2	"Onde ele atua melhor, consegue fazer melhor? Eu acho que é no matricial porque ele consegue negociar."
Gestor 3	"Olha, de verdade, acredito que um gestor pode alterar regras para colaborar com a empresa, da mesma maneira que pode alterar regras para se beneficiar. O matricial pode possibilitar influência do ator organizacional com relação às regras existentes, se você tem mais pessoas envolvidas."
Gestor 4	"Sim, acredito que as regras podem ser mudadas em caráter positivo, inclusive aqui na empresa a regra tem que estar alinhada com a diretoria. Eu acho que no orçamento tradicional o ator organizacional tem mais influência e tem mais poder para mudar as regras do orçamento."
Gestor 5	"O matricial. Considerando que você tem a possibilidade, no matricial, de ter outros atores participando na tomada de decisão e até mesmo nessa verificação."
Gestor 6	"Os dois possibilitam. É isso que eu estou falando, o matricial, ele vai ser um... mais assertivo, vai ser mais fácil."
Gestor 7	"Existe um conjunto de regras definidas normalmente pela alta gerência, pela direção da empresa; uma vez que as áreas sigam estas regras, a alocação de recursos deveria ser feita de uma forma justa. Não tem influências do ator para alterar regras."
Gestor 8	"O tradicional, nós já falamos aí algumas vezes, que o orçamento é feito de forma individual, pelo gestor do departamento. No tradicional, possui regras que possibilitam a influência do indivíduo, isso por ser individual, e não ter outras pessoas envolvidas."
Gestor 9	"Eu acho que o ator pode querer influenciar para alterar uma regra, pode ser para o bem da empresa e para o mal, se o ator estiver defendendo os interesses próprios e não os da empresa. A regra, teoricamente, tem por objetivo você providenciar uma melhoria, é focado na melhoria. Eu vejo que os dois modelos possuem regras que podem ser influenciadas pelo ator organizacional, pode ser que uma mais que a outra."

4.1.2.5 Integração das respostas obtidas sobre regras com a revisão teórica

Na segunda linha do constructo tratamos das regras relacionadas aos elementos de orçamento.

Para desenvolvimento de uma prática, a dimensão ‘regras’, segundo Schatzki (2006), são as instruções, leis, normas, procedimentos e regulamentos, e estes elementos é que vão direcionar o ator organizacional no desenvolvimento de uma prática.

Diante das respostas sobre o tema ‘regras’, relacionado às dimensões do orçamento, buscaram-se as percepções dos entrevistados sobre as regras que regem o orçamento, e se tais regras são suficientes para o desenvolvimento da prática orçamentária.

Sobre as regras e tomada de decisão e plano de ação, todos os entrevistados têm a percepção de que as regras, nos dois modelos orçamentários, contribuem para tomar decisão e para elaborar plano de ação.

Pode-se evidenciar as percepções de alguns respondentes sobre esta questão destacando as respostas do gestor 2 "Com certeza sim, a regra é fundamental. Você tem que ter regra, premissa, para poder fazer seu orçamento. E todo mundo precisa entender qual é o objetivo final, seja do acionista ou do que se quer para a empresa." E do gestor 4 "Eu acho que sim, eu acho que as regras para utilização do orçamento contribuem para essas decisões, até porque aí você tem um norte, tem uma maneira de fazer, eu acho que a regra sempre contribui."

Os entrevistados têm a percepção de que as regras existentes contribuem para a tomada de decisão em ambos os modelos orçamentários. De acordo com Schatzki (1997), as regras, como normas, regulamentos e procedimentos, são adotadas para o desenvolvimento de novas atividades ou para aprimorar atividades já existentes. Neste estudo, que avalia a percepção das pessoas quanto à utilização de dois modelos orçamentários, um já existente e outro que possa vir a melhorar a gestão de gastos, percebe-se que, independentemente do modelo, as regras para tomada de decisão contribuem com a empresa.

Segundo as percepções dos doze entrevistados, sete deles acreditam que o orçamento matricial possui melhores regras, que contribuem para a tomada de decisão e plano de ação. Recortamos da resposta 5.1 o que diz o coordenador 2 "Seria o orçamento matricial. Porque ele já carrega uma regra que no meu ponto de vista é primordial no orçamento, que é a negociação entre gestores. Então, eu entendo que o matricial, ele se adequa melhor aí nesse quesito." E o gestor 4 "Eu acho que ainda é o matricial, porque as regras vão ter essa dupla checagem, eu acho que os custos vão ser mais verificados."

No orçamento matricial (Nogueira *et al.*, 2012), é fundamental a negociação de metas entre os gestores de pacotes e de entidade para a busca da redução de gastos. De fato, o OM tem como regra a gestão cruzada para os gastos, e foi percebida como uma regra que corrobora a tomada de decisão dos gestores. Sá (n.d.) afirma que ter sempre duas pessoas respondendo por um mesmo custo traz inúmeras vantagens para a empresa.

Continuando com regras, relacionadas à eficiência nos controles, verificam-se as seguintes percepções dos entrevistados quando questionados se as regras, para ambos os modelos orçamentários, são suficientes para o controle dos gastos. Para o coordenador 1 "Sim, as regras são adequadas, mas podem ser revisitadas para poder melhorar a eficiência dos controles." E o gestor 2 "Eu acho que sim, os dois são eficientes, um pode ser mais, eu acho que o matricial sempre é mais, mas os dois são eficientes."

Oito entrevistados, entre os doze, tiveram a percepção de que o orçamento matricial apresenta melhor eficiência para o controle de gastos. Coordenador 2 "O orçamento matricial, ele tem melhores regras do que o tradicional, porque ele olha mais fatores" e o Gestor 7 - "No matricial, como você tem o PDCA, é um processo de melhoria contínua. Então, você prevê, corrige; prevê, corrige; prevê e corrige e vai melhorando o processo. Ele tende a se ajustar melhor."

E conforme a percepção dos entrevistados, oito deles acreditam que o orçamento matricial pode complementar o orçamento tradicional, quando consideradas as regras para controle. De acordo com o gestor 7 "Nesse caso acho que eles podem ser complementares, porque o conjunto de regras de ambos tende a atender melhor a empresa, preencher melhor as eventuais lacunas." E o gestor 8 "Lógico que poderia. Você estaria melhorando a eficiência do tradicional. Você não precisaria ter toda a técnica do matricial, mas você pode usar as melhores práticas dentro do tradicional". Frezatti (2015) observa que as formas para se fazer o controle também impactam o sucesso, como por exemplo, disponibilidade de sistema de informação, estrutura conceitual disponível. Pode-se inferir que a estrutura conceitual disponível faz parte do conjunto de regras que se aplicam ao controle orçamentário.

Quanto às regras para o suporte de alocação de recursos, os entrevistados têm a percepção de que tais regras, tanto na utilização do orçamento matricial ou do orçamento tradicional, são adequadas. Estas evidências são constatadas pelas respostas dos entrevistados, como o coordenador 1 "Sim. Se o gestor do tradicional é responsável pelo seu departamento, ele sabe os recursos que têm que ser alocados e as regras que precisa seguir. No matricial, utiliza as regras e também vai ter o cruzamento da informação com outra pessoa, que pode não ter o

conhecimento total do recurso que está sendo alocado”. Gestor 2: "Eu acho que sim, porque no tradicional, mesmo sendo determinado pelo gestor da área, ele nunca está sozinho, ele sempre tem uma pessoa acima, ou a própria regra ou as premissas que definem a alocação do recurso no orçamento."

Os entrevistados contribuíram com suas percepções, informando qual das ferramentas possui as melhores regras para alocação de recursos. Gestor 1: “esta discussão de alocação dos orçamentos, ela é muito benéfica para a organização; aliado a regras, o orçamento matricial pode gerar melhor alocação de recursos." E o gestor 7 "O matricial. Porque ele é menos suscetível ao erro e permite uma negociação, um processo de melhoria mais adequado." Observa-se que sete entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial oferece melhores regras para alocação de recurso.

As regras advindas da literatura para o suporte de alocação de recursos podem ser compreendidas segundo a observação de Sá e Moraes (2005). Para os autores, a alocação de recursos depende do conjunto de ações coordenadas, assim podemos inferir que tais conjuntos de ações podem ser compreendidos como as regras que vão auxiliar no suporte para alocação dos recursos. E, de acordo com Lunkes (2011), os orçamentos são elaborados utilizando estimativas de alocação de recursos, e estas podem ser feitas com base em regras definidas como direcionadores de custos ou por atividade. Schatzki (1997) afirma que as regras em prática são normas consideradas certas para aplicação em atividades, e alocar recursos em orçamento é uma atividade prática que necessita de regras claras para o alcance de um melhor resultado.

Finalizando a análise sobre o elemento ‘regra da Teoria da Prática’ e o relacionamento com a influência do ator organizacional, apresentamos as percepções dos entrevistados sobre estes elementos.

De acordo com as percepções dos entrevistados, 50% acreditam que as regras estabelecidas para o controle do orçamento matricial e tradicional não podem ser facilmente alteradas pela influência do gestor, e os outros 50% acreditam que sim, que as regras podem ser alteradas, desde que contribuam positivamente para a organização.

Pontuamos aqui as percepções de alguns entrevistados, como o coordenador 1 "Não. As regras não podem ser alteradas. Porque as regras aí vêm da diretoria. Então, os gestores e os funcionários não têm que ter esse poder para alterar a regra”. Segundo Isa (2005), o orçamento tradicional funciona em uma linha de comando e controle, e neste sentido as regras são predeterminadas. Como a empresa em estudo utiliza o modelo tradicional, faz todo sentido para alguns entrevistados ter a percepção de que não seja possível mudar as regras.

E o gestor 4 “As regras podem ser alteradas, acredito que as regras podem ser mudadas em caráter positivo, inclusive aqui na empresa as regras têm que estar alinhadas com a diretoria.”

Faz sentido as regras serem alteradas em caráter positivo, conforme observam Tung (1994), Nascimento e Reginato (2015), e Passarelli e Bomfim (2004); segundo eles, o orçamento define as responsabilidades para os gestores, e esta responsabilidade pode ser pela melhor alocação dos resultados, ou pelo melhor controle, porém a necessidade de alcançar os objetivos da empresa pelo uso do orçamento pode levar os gestores a mudar as regras.

De acordo com as percepções dos entrevistados sobre qual dos modelos orçamentários possui regras que possibilitam maior influência do ator organizacional, quatro gestores têm a percepção de que é o orçamento tradicional, porque o ator está agindo sozinho no processo orçamentário; dois gestores acreditam que os dois modelos têm regras que podem ser influenciadas pelo ator organizacional, e os outros quatro gestores têm a percepção de que o orçamento matricial possibilita maior influência do ator organizacional por ter mais envolvidos no processo orçamentário.

4.1.3 Teleoafetividade

4.1.3.1 Teleoafetividade – Tomada de decisão e plano de ação

Aqui analisamos os resultados sobre a dimensão ‘teleoafetividade’ da Teoria da Prática e o seu relacionamento com os elementos do orçamento. Nesta análise capturamos as percepções dos entrevistados sobre as emoções envolvidas nas dimensões ligadas ao processo orçamentário.

Verificam-se as percepções dos entrevistados quanto à teleoafetividade (emoções) e o seu relacionamento com a tomada de decisão e o plano de ação.

Contexto: A teleoafetividade está associada à forma como as emoções/sensações dos atores organizacionais é influenciada pela prática. Considera-se que ela é que dá sentido ao desenvolvimento de uma atividade, tendo em vista que aquilo que dá sentido para os atores desenvolverem suas atividades pode ser percebido distintamente pelos diferentes indivíduos. Isto porque as emoções, como ansiedade, tédio, interesse, medo e outras, podem afetar o processo orçamentário. Tendo em conta a forma como o OM e o OT são concebidos e operacionalizados, o OM demanda o envolvimento maior de pessoas e um processo maior de

negociação permanente, comparativamente ao orçamento convencional, que, por sua vez, nasce no processo do planejamento operacional, com as bases definidas pelos gestores das áreas, e não há negociações permanentes; entretanto, ambas as ferramentas influenciam a percepção do ator sobre os planos de ação, e são também influenciadas por eles (os atores).

Pergunta 9: Na sua percepção, o processo do OM (gestão cruzada e envolvimento de maior número de pessoas no processo de gestão e negociação), e o processo do OT (onde tudo parte do planejamento operacional, e sua elaboração é definida por um gestor de área que, inclusive, faz a gestão dos recursos), podem gerar um nível significativo de emoções e sensações (pressão, cobrança, medo, ansiedade, excitação) nos profissionais envolvidos com seu uso?

Tabela 34 - Teleoafetividade - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 9)

Entrevistados	Resposta 9
Coordenador 1	"Sim. O matricial, aí eu vejo que como são mais pessoas envolvidas, esse tipo de pressão pode se tornar maior. Você pode ter discussões que algumas pessoas podem aceitar e outras não, e você acaba tendo um maior atrito entre as pessoas. As emoções podem estar mais inflamadas."
Coordenador 2	"Sim. Os dois modelos podem gerar emoções adversas."
Diretor 1	"O matricial, eu vejo que existe uma riqueza onde as pessoas buscam a mesma meta com muito mais envolvimento."
Gestor 1	"Tanto o orçamento matricial como o tradicional, nesse ponto a teleoafetividade, é indiferente. Porque você está lidando com indivíduo, e aí a pessoa, ela tem que estar não só envolvida, mas comprometida com o negócio."
Gestor 2	"Eu acho que sim, nos dois. Tanto no matricial quanto no tradicional."
Gestor 3	"Com certeza. Nos dois modelos as emoções podem interferir na tomada de decisão e no plano de ação."
Gestor 4	"Sim, ambos podem gerar níveis significativos de emoções."
Gestor 5	"Eu acho que em ambas as práticas do orçamento, seja ele tradicional ou matricial, o elemento teleoafetividade, ele certamente estará presente e deve ter as suas manifestações."
Gestor 6	"Não. No tradicional é pior, porque o tradicional... aquilo que os outros usam e está sob a sua responsabilidade pode distorcer completamente."
Gestor 7	"Os dois modelos geram emoções."
Gestor 8	"Os dois podem causar emoções no processo decisório."
Gestor 9	"Sim. Nos dois modelos."

Pergunta 9.1: Na sua percepção, qual das ferramentas pode causar mais emoções e sensações no processo decisório e de plano de ações?

Tabela 35 - Teleoafetividade - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 9.1)

Entrevistados	Resposta 9.1
Coordenador 1	"O matricial, porque você tem o cruzamento. Então, por você ter o cruzamento de informações, você gera mais emoção."
Coordenador 2	"Os dois modelos. Sensações negativas, no tradicional. Positivas, no matricial."
Diretor 1	"É indiferente, as emoções estão presentes a todo momento."
Gestor 1	"Eu acho que o matricial pode causar mais emoções, porque você está em franca negociação entre duas pessoas, e isso pode desencadear mais emoções no processo decisório e em planos de ações."
Gestor 2	"Então é muito mais contributivo o grupo para o orçamento matricial, porque você ameniza um pouco essas diferenças de percepção da afetividade, como cada um encara uma coisa."
Gestor 3	"Eu acho que os dois causam emoções e sensações independente do modelo."
Gestor 4	"Eu acho que no processo do orçamento tradicional, ele é mais suscetível à influência das emoções."
Gestor 5	"Por outro lado, eu vejo que o tradicional, na medida em que você não tem elementos para saber com muita clareza se aquele valor orçado e o valor resultado real, eles vêm sendo atingidos ou não com desvios muito grandes, o nível de discussão, de estresse atrelado a isso, ele, com certeza, será muito maior."
Gestor 6	"Os dois têm prós e contras. Nesse ponto do rateio, o tradicional seria um regime militar, vamos dizer assim."
Gestor 7	"Talvez ter um processo de idas e vindas para depois levar para a alta direção, que pode questionar mais ainda. Então, é um processo muito mais desgastante o matricial. Emocionalmente."
Gestor 8	"Agora, isso, para mim, nos dois, você tem o estresse. Eu acho que isso não vai fugir. Nesse ponto, um não substitui o outro."
Gestor 9	"Eu acho que o matricial. Quanto mais pessoas envolvidas, mais sentimentos você vai ter."

4.1.3.2 Teleoafetividade – Eficiência nos controles

Verificam-se as percepções dos entrevistados quanto à dimensão ‘teleoafetividade’ da Teoria da Prática, e seu relacionamento com a dimensão ‘eficiência’ do orçamento controle.

Contexto: As emoções e sensações, em um processo contínuo de gestão, podem fazer pessoas se tornarem mais ou menos envolvidas com o atingimento de metas e objetivos.

Pergunta 10: As emoções e sensações advindas do processo de gestão do OM (gestão cruzada e maior número de pessoas) e do OT (processo de planejamento operacional e menor número de pessoas envolvidas) podem influenciar a eficiência dos controles do OM e/ou OT?

Tabela 36 - Teleoafetividade - Eficiência nos controles (Resposta 10)

Entrevistados	Resposta 10
Coordenador 1	"Sim, podem nos dois modelos."
Coordenador 2	"Sim, podem."
Diretor 1	"Sem dúvida pode."
Gestor 1	"Eu acredito que sim."
Gestor 2	"O matricial acaba trazendo isso mais fácil, o envolvimento das pessoas pode fazer a diferença em um controle matricial, e se considerarmos que as pessoas estão engajadas e motivadas, os controles vão ser bons."
Gestor 3	"Pode, mas não deveria. E cabe para os dois. Porque para controle também. Se você tiver, naquele dia: "Ah, estou de saco cheio". Ah, tá bom. Faz. Entendeu? O que não é o certo. Por isso eu acho que isso pode acontecer tanto no tradicional quanto no matricial."
Gestor 4	"Eu acho que sempre as emoções das pessoas podem influenciar o atingimento das metas e a eficiência dos controles, principalmente pela baixa motivação do funcionário."
Gestor 5	"Podem. E, com certeza, influenciam. Eu vejo assim, na medida em que você tem outros atores participando no monitoramento e no gerenciamento dessas despesas e dos orçamentos, certamente eles serão mais influenciados a entender a dinâmica e a prática de como nós podemos controlar."
Gestor 6	"Não. O controle é resultado do que veio. Se você tem ferramenta para medir, se você medir para um ou para várias, você está medindo. Então, isso daí, as emoções, não mudam nada o controle."
Gestor 7	"Sim. Pode. Muito bem, dependendo do nível de estresse, do nível de sobrecarga, do acúmulo de atividades, das questões do dia a dia, você pode priorizar um tema em detrimento do outro. Então, pode sim."
Gestor 8	"As emoções podem influenciar os controles nos dois modelos. A partir do momento que você tem mais de uma pessoa acompanhando, a tendência lógica é que você tem um nível maior de controle e assertividade. Seria a premissa lógica, mais envolvidos no processo, mais emoções, isso se observamos o modelo matricial. No tradicional, o seu orçamento, você vai procurar ser o mais assertivo possível, para não ter problemas, estamos com um gestor envolvido. Você vai acompanhar a sua conta, em cima, batido, ali. Então, quer dizer, a influência nos controles no modelo tradicional vai depender muito de pessoa para pessoa."
Gestor 9	"Sim. Eu acho que o matricial, nesse ponto, ele é positivo por ter mais emoção relacionada a ele. Porque a pessoa está mais preocupada em controlar o gasto dela, porque tem uma outra, ela tem um pacote que ela tem que cumprir e daí, consequentemente, ela tem a diretoria."

4.1.3.3 Teleoafetividade – Suporte para alocação de recursos

Verificam-se as percepções dos entrevistados quanto à dimensão ‘teleoafetividade’ da Teoria da Prática e seu relacionamento com a dimensão do orçamento ‘suporte para alocação de recursos’.

Contexto: As emoções e sensações, em um processo contínuo de gestão, podem fazer pessoas se tornarem mais ou menos envolvidas com o atingimento de metas e objetivos.

Pergunta 11: As pressões, cobranças, medos, sensações de atingimento de metas, entre outras sensações e emoções advindas do uso do OM e ou OT, podem influenciar a forma como os gestores decidem alocar recursos no orçamento?

Tabela 37 - Teleoafetividade - Suporte para alocação de recursos (Resposta 11)

Entrevistados	Resposta 11
Coordenador 1	"Sim, as emoções podem influenciar a forma como os recursos são alocados."
Coordenador 2	Sim, podem.
Diretor 1	"Sem dúvida. No caso do matricial, o envolvimento da pessoa para construir isso, ela sabe exatamente o dimensionamento e se há necessidade de alocar recurso, e sabe quantificar exatamente o que tem que ser colocado"
Gestor 1	"Eu acredito que sim. Uma pessoa que não está motivada, que não está engajada no processo, ela se torna uma pessoa muito passiva, não negocia, não tem discussão e aceita facilmente aquilo que está sendo implementado, e pode até deixar de alocar os recursos da melhor forma possível."
Gestor 2	"Sim, com certeza, os tipos de emoções podem influenciar como os gestores alocam recursos, tanto faz ele ser o tradicional ou o matricial"
Gestor 3	"Eu acho que independente da pressão, da cobrança, o atingimento de resultado não deveria fazer com que a tua emoção naquele dia afetasse uma decisão de como alocar o recurso."
Gestor 4	"Com certeza, pressões, cobranças e outras emoções podem influenciar a alocação dos recursos nos dois modelos."
Gestor 5	"Bom, se eu entendi bem a pergunta, eu acho que esse nível de influência, ele tende a ser minimizado, na medida em que os atores estejam presentes dentro do contexto, na tomada de decisão para alocar os recursos do orçamento. "
Gestor 6	"Sim. Claro que pode. No matricial, eu tenho uma negociação e eu vou em cima da negociação. No tradicional, eu vou fazer uma imposição, no que eu acho que é o correto."
Gestor 7	"Sim."
Gestor 8	Sim, todas as emoções e sensações podem influenciar os gestores na alocação dos recursos.
Gestor 9	"Sim"

Pergunta 11.1: Na sua visão, entre estas duas ferramentas, qual é mais suscetível às influências teleoafetivas (emocionais), que podem decidir como serão alocados os recursos?

Tabela 38 - Teleoafetividade - Suporte para alocação de recursos (Resposta 11.1)

Entrevistados	Resposta 11.1
Coordenador 1	"Ah, acho que no tradicional. No tradicional você pode ter um gestor com interesse próprio para desenvolver uma atividade, e ele acaba não tomando a decisão e não fazendo bem a alocação dos recursos, pelo pensamento da empresa, mas sim com o pensamento mais pessoal."
Coordenador 2	"No orçamento tradicional, isso tudo vai depender de mais de uma pessoa. Do gestor que está cuidando da alocação dos recursos, então, a sensação dele, pode influenciar no resultado do departamento como um todo, vai depender muito de como ele está emocionalmente, se ele está atingindo a meta ou não. No orçamento matricial, como existe um grupo maior de pessoas envolvidas na alocação dos recursos, a possibilidade de tomar uma decisão equivocada é menor."
Diretor 1	"Então, o matricial permite que você tenha uma visão maior para buscar uma solução. No tradicional você fica muito míope, colocando um ambiente muito restrito, sem nenhuma opção da alternativa que possa trazer a solução. "
Gestor 1	"Sim. O matricial pelo fato de ter mais envolvidos no processo orçamentário."
Gestor 2	"O tradicional é mais suscetível às influências, porque o outro, o matricial, eu tenho sempre um contraponto, e no tradicional não."
Gestor 3	"Ambos são suscetíveis à influência teleoafetiva."
Gestor 4	"O que é mais suscetível, eu acredito que seja o orçamento tradicional. Até porque não tem muita negociação, como o gestor vai colocar, ele põe a emoção dele ali e acabou."
Gestor 5	"Vamos colocar assim, eu acho que poder ter mais elementos da afetividade sendo envolvidos e mexidos e alterados, no matricial. Porém, no tradicional, ele leva, no meu entendimento, a algo muito mais da coisa fria, mais distante."
Gestor 6	"É. Esse é o que eu acho que mais mexe com a emoção tradicional. O tradicional. Eu acho que é mais complicado quando você tem que ratear um recurso para terceiros."
Gestor 7	"O mais suscetível é o tradicional. No tradicional você tem uma pessoa tomando a decisão e no matricial você tem pelo menos duas pessoas ou várias. Então, a probabilidade de interferência é menor."
Gestor 8	"Então, com certeza, em ambas teremos envolvimento emocional, seja medo de sofrer pressões ou por cobrança de atingimento de metas."
Gestor 9	"Ainda o matricial. Porque é a mesma coisa, tem mais pessoas envolvidas."

4.1.3.4 Teleoafetividade – Influência do ator organizacional

Aqui analisamos as percepções dos entrevistados quanto à dimensão "teleoafetividade" da Teoria da Prática, e seu relacionamento com a dimensão do orçamento "influência do ator organizacional".

Contexto: A afetividade, emoção, sensação advinda do uso de uma prática, tem, intrinsecamente, uma determinada característica, ou seja, se o orçamento é usado como base para avaliação de desempenho, remuneração variável, valorização dentro da organização, por si só, ele terá um impacto na forma como as pessoas se integram emocionalmente a ele. De outro lado, tais instrumentos não são utilizados isoladamente, pois eles dependem das pessoas que dele fazem uso.

Pergunta 12: Na sua visão, o tipo de carga emocional/afetiva/sensitiva que pode ser percebida como o uso do OM será a mesma para todos na organização, ou dependerá de quais colaboradores estão envolvidos em cada processo de gestão do OM?

Tabela 39 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12)

Entrevistados	Resposta 12
Coordenador 1	"Aí no matricial eu tenho um envolvimento maior de pessoas. Então vão ter mais pessoas envolvidas emocionalmente, mas só as pessoas que estiverem envolvidas no orçamento."
Coordenador 2	"Vai depender dos colaboradores que estão envolvidos no orçamento"
Diretor 1	"Bom, eu acho que em toda organização existe um envolvimento maior para alcançar o orçamento de nível. De baixo para cima, o pessoal de cima tem muito mais envolvimento, muito mais compromisso."
Gestor 1	"Na realidade, no matricial, você tem um envolvimento maior das pessoas, ele possibilita você negociar esse orçamento, tanto com pacote quanto com a entidade. Eu acho que as emoções vão afetar só quem está envolvido"
Gestor 2	"Acho que aí, você só conseguirá ter mais pessoas envolvidas, primeiro na elaboração e depois com o acompanhamento e o controle, se você envolver o maior número possível de pessoas; é óbvio que você não vai falar com toda a cadeia, então as emoções só afetarão o grupo envolvido no orçamento."
Gestor 3	"A carga emocional não será a mesma para todas as pessoas. Acho que as pessoas envolvidas, no orçamento matricial e no orçamento tradicional, vão estar suscetíveis a emoções no processo orçamentário."
Gestor 4	"Mas eu acho que no orçamento matricial essa carga emocional, ela é mais pulverizada entre os colaboradores envolvidos."
Gestor 5	"Certamente, eu vejo que não será na mesma intensidade para todos não. Aqueles dentro da organização, que estão mais próximos ou são mais influenciados no contexto do orçamento, eles são mais envolvidos emocionalmente."
Gestor 6	"O matricial vai ter mais pessoas envolvidas. E as emoções possivelmente afetarão os envolvidos."
Gestor 7	"Isso depende muito da maturidade da empresa. E certamente afetará os envolvidos no orçamento"
Gestor 8	"Tanto faz no tradicional como no matricial, mas afetará os envolvidos no processo orçamentário."
Gestor 9	"Acho que ela não vai ser a mesma para todos na organização em nenhum dos orçamentos. Mas os envolvidos podem sentir a carga emocional pelo envolvimento no orçamento."

Pergunta 12.1: Na sua visão, o tipo de carga emocional/afetiva/sensitiva que pode ser percebida com o uso do OT é o mesmo para todos na organização, ou dependerá dos colaboradores que estiverem envolvidos em cada processo de gestão do OT?

Tabela 40 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12.1)

Entrevistados	Resposta 12.1
Coordenador 1	"Agora, no tradicional, por serem menos pessoas, nem todas estão envolvidas no processo do orçamento. Não sabem nem o que está sendo orçado. Então, eles não estão sendo envolvidos, não estão sendo modificados emocionalmente porque eles não participam."
Coordenador 2	"Não. O orçamento tradicional, como ele está restrito a um número menor de pessoas fazendo a análise comparativa e acompanhando o orçado versus o realizado, existem chances de que haja qualquer sensação muito pessoal do gestor"
Diretor 1	"Sem dúvida."
Gestor 1	"O tradicional, ele já não possibilita, porque você tem a sua entidade, que vai fazer descer o orçamento, e não tem o envolvimento de outras pessoas. Mas, também, esse modelo de orçamento tradicional, ele acaba tendo um lado desmotivacional, porque a pessoa não consegue, ela pode receber um objetivo e olhar e falar: poxa, eu não vou conseguir chegar nesse objetivo. Então ela não consegue nem discutir."
Gestor 2	As emoções são o que vai dar sentido para o grupo inteiro fazer, e os gestores e as pessoas envolvidas podem ser afetadas emocionalmente em qualquer modelo.
Gestor 3	A carga emocional não será a mesma para as pessoas, acho que as pessoas envolvidas, no orçamento tradicional, vão estar suscetíveis a emoções no processo orçamentário.
Gestor 4	"No orçamento tradicional ela é mais focada só no ator que está fazendo o orçamento."
Gestor 5	"Eu acho que depende muito de cada colaborador, da forma como está envolvido. Mas é um fato que todos deveriam ter a mesma percepção da sua participação dentro dos orçamentos."
Gestor 6	"Vai afetar mais os envolvidos na elaboração do orçamento tradicional."
Gestor 7	"Eu acho que nos dois processos, dependendo do grau de envolvimento das pessoas."
Gestor 8	"Tanto faz no tradicional como no matricial"
Gestor 9	"Tem a influência. E elas são diferenciadas assim, não é para a organização inteira."

Pergunta 12.2: No seu entendimento, entre as duas ferramentas, qual pode afetar mais as emoções do ator organizacional no processo orçamentário, aquela que envolve mais pessoas ou a outra, que nasce no planejamento operacional, com poucos envolvidos?

Tabela 41 - Teleoafetividade - Influência do ator organizacional (Resposta 12.2)

Entrevistados	Resposta 12.2
Coordenador 1	"No ator organizacional é o tradicional, porque o gestor que está ali fazendo o planejamento operacional da coisa, ele vai estar muito mais envolvido emocionalmente porque ele é que tem que tomar decisão, é ele que vai gerar o orçamento."
Coordenador 2	"É o que utiliza pouco as pessoas. Ele vai sofrer mais a influência do ator por questões aqui que a gente já colocou. Porque aí é uma pessoa ou um grupo restrito de pessoas tomando decisão."
Diretor 1	"Aquele que envolve mais pessoas tem probabilidade de você alcançar o sucesso. Porém, o estresse vai ser muito maior."
Gestor 1	"Aí é um negócio dividido, né, porque você tem o matricial, onde você tem um envolvimento maior das pessoas, e você pode gerar uma discussão aí, que ela é benéfica, mas se não for, dependendo dessa negociação, esse elo de negociação, se ele não for muito bem trabalhado, ele pode causar um lado desmotivacional, pode causar emoções. E, por outro lado, o modelo tradicional, também, ele é <i>top down</i> , e aí a pessoa praticamente se sente presa naquilo ali, não vê muita perspectiva, talvez, de participar do trabalho, de participar da organização, e acaba gerando a desmotivação das pessoas."
Gestor 2	"As emoções são o que vai dar sentido para o grupo inteiro fazer... e os gestores e as pessoas envolvidas podem ser afetados emocionalmente em qualquer modelo."
Gestor 3	"Acho que os dois, não vejo diferença, o orçamento matricial tem mais pessoas envolvidas e não tem como deixar as emoções de lado; no tradicional, o fato de ter uma pessoa elaborando o planejamento orçamentário também vai ter emoção envolvida, inclusive o tradicional pode trazer uma carga emocional vindo de cima para baixo."
Gestor 4	"No orçamento tradicional ela é mais focada só naquele ator que está fazendo o orçamento."
Gestor 5	"O matricial pode afetar mais as emoções do ator."
Gestor 6	"Quando lidamos com pessoas e com as emoções delas, tudo é possível."
Gestor 7	"Eu acho que o matricial envolve mais pessoas, pode afetar mais as emoções. Porque tem mais níveis de interação, de negociação, pontos de divergência, geração de conflito. Aquele que depende mais da individualidade, o tradicional, as negociações não existem. Então, a questão do conflito, do estresse, é menor."
Gestor 8	"Para mim, é indiferente pois as duas podem afetar as emoções dos indivíduos de diferentes maneiras."
Gestor 9	"Tem a influência. E elas são diferenciadas."

4.1.3.5 Integração das respostas obtidas sobre teleoafetividade com a revisão teórica

Na terceira linha do constructo tratamos da teleoafetividade relacionada aos elementos de orçamento.

O elemento da prática, teleoafetividade, relacionado aos elementos do orçamento, traz para o estudo as percepções dos entrevistados quanto ao envolvimento emotivo nos processos orçamentários, e se estas emoções de fato podem afetar estes processos; ou seja, a

teleoafetividade está ligada às emoções das pessoas, e tais emoções dá sentido para o ator organizacional desenvolver uma prática. Para Schatzki *et al.* (2001), a teleoafetividade dá sentido para o desenvolvimento de uma prática, combinada com a afetividade, que está ligada às emoções.

De acordo com as respostas sobre o elemento teleoafetividade, relacionado às dimensões do orçamento, buscaram-se as percepções dos entrevistados para compreender se as emoções podem de alguma forma afetar o processo de orçamentação, seja pela utilização dos modelos de orçamento matricial ou tradicional.

Sobre teleoafetividade e a tomada de decisão e plano de ação, todos os entrevistados têm a percepção de que os dois modelos orçamentários podem gerar um nível significativo de emoções.

Podemos evidenciar as percepções de alguns respondentes sobre esta questão destacando as respostas do gestor 5 “Eu acho que em ambas as práticas do orçamento, seja ele tradicional ou matricial, o elemento teleoafetividade certamente estará presente e deve ter as suas manifestações.” Outra percepção relacionada a este ponto, de acordo com o gestor 3 “Com certeza. Nos dois modelos as emoções podem interferir na tomada de decisão e no plano de ação.”

Para o gestor 1, mesmo concordando que ambos os modelos causam emoções e sensações, ele argumenta que “Tanto o orçamento matricial como o tradicional, nesse ponto a teleoafetividade é indiferente. Porque você está lidando com indivíduo, e aí a pessoa, ela tem que estar não só envolvida, mas comprometida com o negócio”.

Considerando a percepção do gestor 1, na qual a teleoafetividade (emoções) é indiferente no processo de orçamentação, e as pessoas têm que estar envolvidas e comprometidas com o negócio, Covaleski *et al.* (2003, p. 607) argumentam que “se os indivíduos fossem perfeitamente racionais, eles poderiam alcançar o alinhamento entre o seu comportamento individual e os objetivos da organização. Esses alinhamentos poderiam ser alcançados através de incentivos expressados no orçamento”. Como os indivíduos não são perfeitamente racionais, e suas emoções também dão sentido para o desenvolvimento de uma prática, logo pode-se concordar que a teleoafetividade (emoção) não é indiferente à prática orçamentária.

Ainda sobre teleoafetividade e tomada de decisão e plano de ação, considerando as percepções dos entrevistados, quando se indagou sobre qual dos orçamentos, o matricial ou tradicional, causaria mais emoções e sensações no processo decisório e nos planos de ação, as respostas foram diversificadas. Cinco entrevistados acham que o orçamento matricial causa

mais emoções nos processos decisórios e de planos de ação, quatro entrevistados consideram que as duas ferramentas podem causar as emoções no processo decisório e nos planos de ação, e os outros três têm a percepção de que o tradicional pode causar mais emoções no processo decisório. Esta diversificação de opiniões é observada por Schatzki (2002, p.80), que destaca que a estrutura teleoafetiva é “(...) incorporada de forma desigual em diferentes mentes e ações dos participantes”.

Considerando a teleoafetividade relacionada à eficiência nos controles, os entrevistados apresentaram suas percepções, verificando se as emoções poderiam influenciar a eficiência do controle pelo uso dos orçamentos matricial ou tradicional.

O gestor 4 afirmou “Eu acho que sempre as emoções das pessoas podem influenciar no atingimento das metas e na eficiência dos controles, principalmente a baixa motivação do funcionário.” O gestor 5 “Podem. E, com certeza, influenciam. Eu vejo assim, na medida em que você tem outros atores participando do monitoramento e do gerenciamento dessas despesas e dos orçamentos, certamente eles serão mais influenciados a entender a dinâmica e a prática de como podemos controlar”. E o gestor 7 “Sim. Pode. Muito bem, dependendo do nível de estresse, do nível de sobrecarga, do acúmulo de atividades, das questões do dia a dia, você pode priorizar um tema em detrimento do outro. Então, pode sim.”

De acordo com Borinelli (2006, p.160), “(...) o controle é uma atividade por meio da qual a administração da entidade se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue o que foi estabelecido no planejamento”. Schatzki (1997) destaca que a teleoafetividade governa as ações de uma pessoa e as orientações para uma finalidade, em que as coisas que importam são incorporadas nas suas atividades.

Observando o que dizem os autores, concordamos que a teleoafetividade orienta os atores organizacionais, pelas suas emoções, a desenvolverem atividades que são importantes para a organização. A atividade de controle orçamentário é uma prática executada pelos atores organizacionais, que buscam assegurar o que foi determinado no planejamento.

Partindo para a análise da teleoafetividade relacionada ao suporte para alocação de recursos, 100% dos entrevistados têm a percepção de que as emoções e sensações advindas do uso dos orçamentos tradicional ou matricial podem influenciar a forma como os gestores decidem alocar os recursos. Pela percepção do gestor 6 “Sim. Claro que pode. Na matricial, eu tenho uma negociação e eu vou em cima da negociação. Na tradicional, eu faço uma imposição, no que eu acho que é o correto.” E a percepção do gestor 4 “Com certeza, pressões, cobranças e outras emoções podem influenciar a alocação dos recursos nos dois modelos.”

De acordo com Covaleski e Dirsmith (1988), as práticas orçamentárias em uma organização podem ser compreendidas como decorrentes das ações de articulação, execução e modificação das expectativas sobre os recursos, por parte dos atores que atuam em um dado contexto organizacional. Podemos inferir que a alocação dos recursos pode ser afetada por articulação e/ou modificação de expectativas, advindas dos efeitos emocionais da estrutura teleoafetiva. Schatzki *et al.* (2001) salientam que a estrutura teleoafetiva dá sentido para fazer as coisas acontecerem, combinando a emoção no desenvolvimento de uma prática.

A percepção dos entrevistados sobre as ferramentas mais suscetíveis às influências teleoafetivas (emocionais), e que podem decidir como serão alocados os recursos, são descritas como segue: cinco entrevistados têm a percepção de que o orçamento tradicional é o mais suscetível à influência teleoafetiva, no que diz respeito à alocação dos recursos; quatro entrevistados têm a percepção de que os dois modelos estão sujeitos a esta influência, e três acham que o orçamento matricial está sujeito à influência teleoafetiva, que pode decidir como os recursos serão alocados. Mais uma vez, no que diz respeito à dimensão ‘teleoafetividade’ relacionada ao elemento do orçamento ‘alocação de recursos’, as percepções foram diversificadas.

Explorando a teleoafetividade relacionada à influência do ator organizacional, os entrevistados apresentaram suas percepções, considerando as cargas emocionais, afetivas e sensitivas, sobre se estas emoções seriam as mesmas para todos na organização, ou somente para os envolvidos no processo orçamentário, isto considerando tanto a utilização dos orçamentos tradicional como do matricial.

Segundo as percepções dos entrevistados, disse o gestor 3 “A carga emocional não será a mesma para as pessoas, acho que as pessoas envolvidas no orçamento matricial e no orçamento tradicional vão estar suscetíveis a emoções no processo orçamentário.” E o gestor 5 “Eu acho que depende muito de cada colaborador, da forma como está envolvido. Mas é um fato que todos deveriam ter a mesma percepção da sua participação dentro dos orçamentos.” Santos e Silveira (2015) destacam que práticas organizadas, como o orçamento, podem ser descritas como um conjunto normativo de estados mentais, logo, podemos inferir que as emoções não serão as mesmas entre os envolvidos e os não envolvidos no processo orçamentário.

Outra percepção destacada pelos entrevistados foi a compreensão sobre qual ferramenta pode afetar mais as emoções do ator organizacional no processo orçamentário, se ser o matricial, com maior número de envolvidos, ou o tradicional.

A percepção dos entrevistados, foi a seguinte: cinco entrevistados perceberam que as duas ferramentas afetam as emoções do ator organizacional no processo orçamentário; o exemplo que destacamos é do gestor 3 “Acho que os dois, não vejo diferença, o orçamento matricial tem mais pessoas envolvidas e não tem como deixar as emoções de lado; no tradicional, o fato de ter uma pessoa elaborando o planejamento orçamentário também vai ter emoção envolvida, inclusive o tradicional pode carregar uma carga emocional vinda de cima para baixo”. Os que tiveram a percepção de que o orçamento tradicional é a ferramenta que mais afeta as emoções no processo orçamentário, foram quatro entrevistados, e destacamos o exemplo do coordenador 1 “No ator organizacional, é no tradicional, porque o gestor que está fazendo o planejamento operacional, ele vai estar muito mais envolvido emocionalmente, porque ele é que tem que tomar a decisão, é ele que vai gerar o orçamento.” E, por fim, três entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial é o que mais afeta as emoções no processo orçamentário. Destacamos a percepção do diretor 1 “Aquele que envolve mais pessoas tem probabilidade de alcançar o sucesso. Porém, o estresse vai ser muito maior.” Como já apresentado, a teleoafetividade incorpora as emoções de maneiras diferentes nos indivíduos, e isso causa as percepções distintas sobre qual modelo orçamentário pode afetar mais as emoções no processo de orçamentação.

As percepções dos respondentes sobre a teleoafetividade (emoções) e sua influência nos orçamentos não foram conclusivas, e neste trabalho não exploramos as suas consequências para o sucesso da implementação do OM.

4.1.4 Atores

4.1.4.1 Atores – Tomada de decisão e plano de ação

Esta análise de resultados está ligada à dimensão ‘atores’, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática e seu relacionamento com os elementos do orçamento. Verificam-se as percepções dos entrevistados quanto ao uso dos orçamentos matricial ou tradicional, e como os gestores e colaboradores podem influenciar na tomada de decisão e plano de ação.

Contexto: Os atores são aqueles que agem no dia a dia das organizações, e sua ação leva à realização das mudanças necessárias, ao alcance dos objetivos, etc. Podem ser movidos por interesse próprio, ou agirem alinhados aos objetivos organizacionais.

Pergunta 13: Na utilização do OM ou OT, os gestores e colaboradores podem influenciar as tomadas de decisão e os planos de ação decorrentes destas?

Tabela 42 - Atores - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 13)

Entrevistados	Resposta 13
Coordenador 1	"No geral, eu vejo que não, porque a tomada de decisão é feita pela diretoria. Os funcionários, os atores ali, muitas vezes não têm influência sobre isso. Na tomada de decisão."
Coordenador 2	"Sim. Pela utilização de ambos os orçamentos os gestores podem influenciar as decisões."
Diretor 1	"Sim."
Gestor 1	"No matricial sim."
Gestor 2	"Sim, com certeza. Eles são parte integrante do processo."
Gestor 3	"Podem, sem dúvida."
Gestor 4	"Sim, em ambos, considerando que os funcionários são parte dos arranjos materiais, podemos ter influência dos atores na tomada de decisão."
Gestor 5	"Sim. Eu vejo que sim".
Gestor 6	"Claro que pode influenciar."
Gestor 7	"Sim. Desde que a organização trabalhe de uma forma participativa. Se a organização pedir a opinião das pessoas, elas darão a sua opinião de bom grado. Se a liderança não pedir a opinião e simplesmente tomar a decisão, os funcionários só serão comunicados."
Gestor 8	"Olha, vamos lá. Se eu já tenho uma meta definida, se eu já tenho um processo traçado, acredito que os gestores não têm como influenciar a tomada de decisão e plano de ação."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 13.1: Na sua percepção, qual entre os dois orçamentos pode gerar mais influência sobre a tomada de decisão e os planos de ação?

Tabela 43 - Atores - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 13.1)

Entrevistados	Resposta 13.1
Coordenador 1	"No tradicional, porque como gestor principal, ele tem as pessoas que estão abaixo dele, eu creio que nesse ele tem maior influência para a tomada de decisão e nos planos."
Coordenador 2	" o orçamento matricial."
Diretor 1	"Quanto mais as pessoas são envolvidas no contexto geral da organização, não de uma forma míope, mas, realmente, encorajam a pessoa a tomar uma decisão assertiva, quando você tem uma informação mais abrangente e participativa."
Gestor 1	"O matricial".
Gestor 2	"Ah, eu acho que os dois, aí não faz diferença se é o matricial ou tradicional."
Gestor 3	"Acho que os dois."
Gestor 4	"No orçamento matricial um ator pode influenciar o outro; no orçamento tradicional, eu acho que como é mais focado em um só, tem menos influência, mas a influência que ele recebe, ele pode aplicar com mais facilidade, enquanto que no orçamento matricial a influência não vai ter tanto peso na tomada de decisão porque ele vai ter que dividir com o outro."
Gestor 5	"Influência no sentido da consequência para esses atores e as pessoas que estão envolvidas. O matricial."
Gestor 6	"O matricial. Porque no matricial, cada um é responsável realmente por tudo que é seu. Então, a influência começa a ser maior."
Gestor 7	"Eu acho que é no matricial, porque o matricial permite mais pessoas participantes e um nível de discussão e negociação maior."
Gestor 8	"O tradicional. Porque, a partir do momento que você está só, que a decisão é sua, às vezes não é em benefício próprio. Às vezes é até uma decisão que você toma, e não foi a mais assertiva."
Gestor 9	"O matricial, por ter a negociação que envolve os gestores. "

4.1.4.2 Atores – Eficiência nos controles

Esta análise de resultados está ligada à dimensão ‘atores’, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática e seu relacionamento com a eficiência nos controles elementos do orçamento.

Valemo-nos do mesmo contexto do item 4.1.4.1, em que buscamos as percepções dos entrevistados quanto ao uso dos orçamentos matricial ou tradicional, e pelo uso destas ferramentas, que podem envolver mais ou menos pessoas no seu uso, os entrevistados percebem se melhora ou não a eficiência nos controles.

Pergunta 14: O processo de gestão do OM (cruzado e mais pessoas envolvidas) possibilita maior eficiência nos controles, ou, ao contrário, pelo fato de existirem diversas pessoas envolvidas a eficiência é prejudicada? Ou o processo de gestão do OT, com menos envolvidos no processo, possibilita maior eficiência nos controles ou, ao contrário, com menos envolvidos a eficiência nos controles pode ser prejudicada?

Tabela 44 - Atores - Eficiência nos controles (Resposta 14)

Entrevistados	Resposta 14
Coordenador 1	"No matricial. Eu tenho mais pessoas envolvidas no matricial. Eu vejo que, por eu ter mais pessoas, eu tenho até um controle maior, um controle mais eficiente do que no tradicional, em que, por eu ter menos pessoas, eu posso não ter pessoas suficientes para controlar."
Coordenador 2	"Eu acredito que o orçamento matricial, ele tem mais eficiência nos controles pelas questões que nós já vimos anteriormente. Porque eu vou ter um gestor de pacotes e o gestor de centro de custos fazendo a análise. Então, o controle de qualquer distorção, de qualquer variação aí, ele tem... ele é mais eficiente."
Diretor 1	"Quanto mais gente estiver envolvida, você consegue entender a essência do desvio que ocorrer. Agora, se você tiver pouca gente envolvida, tem risco de você passar por cima de um problema que está numa área, mas a pessoa não está percebendo."
Gestor 1	"No meu ponto de vista, o matricial apresenta maior eficiência para o controle, desde que as regras estejam bem estabelecidas."
Gestor 2	"No tradicional tenho menos pessoas envolvidas, não significa que vou ter problemas nos controles, mas eu acredito que com mais pessoas envolvidas a eficiência nos controles pode ser melhor."
Gestor 3	"Eu acho que a eficiência de controle não pode ser prejudicada. Tem um processo de implementação, de acompanhamento, e no controle o fato de ter mais pessoas será positivo. Eu acredito que sim."
Gestor 4	"Eu acho que no orçamento matricial o controle é mais efetivo, eu acho que a eficiência dos controles é melhor por ter uma dupla checagem, por ter duas pessoas envolvidas, e mais, por ter duas pessoas responsáveis, do que no orçamento tradicional, que tem menos pessoas envolvidas."
Gestor 5	"Não vejo o número de envolvidos como sendo um fator que possa "performar" mais ou menos determinadas ações. Eu vejo muito mais que o envolvimento e as responsabilidades, e corresponsabilidades dentro desses processos é que trazem o resultado melhor."
Gestor 6	"O matricial é maior controle e o tradicional é menor controle para contas que são rateadas. Quando a conta é só sua, tudo bem."
Gestor 7	"Eu acho assim, o matricial é mais complexo. Tem mais gente envolvida, mais processos."
Gestor 8	"Então o controle, quanto mais envolvidos, melhor, mas desde que os envolvidos estejam efetivamente dispostos a fazer a coisa certa."
Gestor 9	"Eu não vejo a eficiência prejudicada por ter mais pessoas envolvidas no processo. Eu acho que o tradicional, ele é menos eficiente."

Utilizamos o mesmo contexto do item 4.1.4.1, e considerando a utilização de KPIs (*Key Performance Indicators*, ou Indicadores-chave de Desempenho) pelos atores, verificamos se eles percebem que o uso de KPIs pode trazer benefícios para obter a melhor eficiência no controle, na utilização das ferramentas.

Pergunta 14.1: Considerando a utilização de KPIs, que podem trazer para a organização maior eficiência nos controles, como possíveis mudanças de metas, processo de gestão cruzada e melhor gestão de gastos, qual das ferramentas - OT ou OM – seria mais beneficiada com a utilização de KPIs?

Tabela 45 - Atores - Eficiência nos controles (Resposta 14.1)

Entrevistados	Resposta 14.1
Coordenador 1	"No tradicional também. Então, depende também do nível das pessoas que eu tenho para controle."
Coordenador 2	"É o matricial também. Porque eu acredito que a eficiência de controle, a análise de gastos e a aplicação dos recursos, elas são melhor administradas no orçamento matricial."
Diretor 1	"O tradicional e o matricial... O KPI é uma ferramenta independente da metodologia. É necessária. Agora, quando você tem o envolvimento, desdobramento das ações, e essas ações foram alcançadas com o envolvimento de mais pessoas, na minha visão do matricial, ele torna confiável e sustentável."
Gestor 1	Eu acho que o matricial se valeria melhor da utilização de KPI, porque é como eu acabei de falar, os controles estão bem estabelecidos e as pessoas alinhadas com as definições do uso de KPI, e a sua utilização só beneficia ainda mais o controle."
Gestor 2	"Se eu tenho KPIs é isso que precisa ser sempre superclaro, os objetivos. Eu acho que as duas podem se valer do uso de KPIs."
Gestor 3	"Tanto em um quanto em outro, se você não tiver as coisas amarradas."
Gestor 4	"Eu acho que os dois modelos, eu acho que o uso dos KPIs pode ser bem aproveitado pelos dois tipos de orçamento."
Gestor 5	"O matricial. Porque lá você tem elementos que você consegue estratificar, e através dessa estratificação você consegue medir ou não as suas eficiências. Estabelecer lá um plano de ação para que esses indicadores, efetivamente, tragam um resultado estabelecido em metas."
Gestor 6	"As duas precisam ter os KPIs para poder ser monitoradas."
Gestor 7	"Eu acho que ambas as ferramentas podem se valer do uso de KPIs. Você adapta o indicador à metodologia. Se você tiver um indicador adequado, bem feito, equilibrado, ele serve para as duas. Ele serve para ambos os processos."
Gestor 8	"Para mim, em matéria de KPIs, eu vejo que os dois se beneficiam. Desde que você apresente e se você tem um resultado, e você faz um KPI bom, que te mostre alguma coisa, que você consiga cruzar as informações, tanto faz um como o outro. A eficiência, obviamente, no matricial seria melhor."
Gestor 9	"O matricial. Porque daí você tem mais pessoas olhando esses KPIs, você pode ter um por gestão, um por pacote. E aí você está mais alinhado."

4.1.4.3 Atores – Suporte para alocação de recursos

Está análise de resultados está ligada à dimensão ‘Atores’, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática e seu relacionamento com o suporte para alocação de recursos, elemento do orçamento.

Valemo-nos do mesmo contexto do item 4.1.4.1, e buscamos as percepções dos entrevistados quanto ao uso dos orçamentos matricial ou tradicional, e pelo uso destas

ferramentas, que podem envolver mais pessoas ou menos pessoas, os entrevistados percebem que isso possibilita uma adequada alocação de recursos.

Pergunta 15: O processo de gestão do OM (cruzado e mais pessoas envolvidas) possibilita um suporte adequado para a alocação dos recursos, ou, ao contrário, pelo fato de existirem diversas pessoas envolvidas a eficiência é prejudicada? Ou o processo de gestão do OT, elaborado a partir do envolvimento do gestor da área no planejamento operacional, possibilita um suporte adequado para a alocação dos recursos ou, ao contrário, a falta de outras pessoas envolvidas no processo prejudica a eficiência para alocação de recursos?

Tabela 46 - Atores - Suporte para alocação de recursos (Resposta 15)

Entrevistados	Resposta 15
Coordenador 1	Então, aí depende da mão de obra. Tudo bem. Eu posso ter mais pessoas envolvidas no matricial. É isso que acontece na prática. Eu vejo que o matricial, bem trabalhado, acho que ele tem uma eficiência maior do que o tradicional."
Coordenador 2	"Eu tenho mais pessoas olhando para o processo, ele tende a ser mais eficiente. Eu tenho o olhar de várias pessoas, eu tenho o acompanhamento, eu tenho métodos, eu tenho processos para fazer essas análises. Então, o matricial, ele é benéfico nesse ponto. E o tradicional fica muito sujeito à análise de uma única pessoa, ou de um único gestor, ou de um grupo restrito de pessoas."
Diretor 1	"Nesse caso, defendo totalmente o modelo matricial, porque o envolvimento das pessoas para equilibrar a sobra ou falta de recursos, se for descoberto por um colegiado, tem maior chance de alcançar sucesso do que poucas pessoas tomando decisão."
Gestor 1	"Eu vejo o matricial, no meu ponto de vista ele é benéfico, quando você tem mais atores envolvidos. No matricial pode ser um gestor de pacote que não seja um gerente, eles são melhores do que a pessoa que está num andar acima, talvez tenha melhor entendimento do processo para alocar melhor esses recursos."
Gestor 2	"Quanto mais gente envolvida no processo, como no matricial, eu acredito que possibilita o suporte adequado para alocação de recursos".
Gestor 3	"Eu acho que uma das vantagens do matricial não é o fato de envolver mais pessoas, só. Mas eu acho que tem uma amarração melhor. Uma negociação, entendimento, acho que tem mais profundidade entre pessoas que são mais conhecidas da área, e aí eu acho que isso traz uma amarração melhor para tudo."
Gestor 4	"Eu acho que mais pessoas envolvidas melhora o processo de alocação de recursos, o fato do orçamento tradicional ser mais focado e de toda carga em uma pessoa pode prejudicar a eficiência da alocação de recursos."
Gestor 5	"Eu vejo que é o contrário, quanto mais envolvidos, não prejudica, ajuda e muito. Porque só o fato dele ser uma matriz cruzada, ele vai nos permitir identificar onde efetivamente eu devo ou eu aloco aquele recurso de uma forma mais adequada dentro de um contexto."
Gestor 6	"Mais pessoas envolvidas melhora a alocação dos recursos. No matricial, você vai atender a demanda conforme foi especificado, você até se programa melhor."
Gestor 7	"Se você se referir ao processo de criação do orçamento, concepção, eu acho que quanto mais pessoas, melhor."
Gestor 8	"O Matricial. A partir do momento que ele está cruzando, você já tem o ponto de encontro ali. Você já consegue detectar mais rápido se alocação foi feita corretamente. Então o matricial é mais eficiente."
Gestor 9	"Eu acho que é o mesmo tema do de cima. Ele não é prejudicado, ele tem aí mais eficiência quando tem mais pessoas envolvidas, como no Matricial."

4.1.4.4 Atores – Influência do ator organizacional

Esta análise de resultados está ligada à dimensão Atores, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática e seu relacionamento com a influência do ator organizacional, elemento do orçamento.

Utilizamos o mesmo contexto do item 4.1.4.1, em que buscamos as percepções dos entrevistados quanto ao uso dos orçamentos matricial ou tradicional, e pelo uso destas ferramentas, se podem perceber se há influência de um ator organizacional sobre outro no processo orçamentário, gerando mudanças para beneficiar grupos de interesse.

Pergunta 16: Há influências de atores organizacionais sobre outros atores, no ambiente social relacionado ao processo orçamentário, fazendo com que o OM ou o OT sejam alterados com base nos grupos de interesse?

Tabela 47 - Atores - Influência do ator organizacional (Resposta 16)

Entrevistados	Resposta 16
Coordenador 1	"Ele pode influenciar em todos os níveis sim. Nas discussões para montar um orçamento, um ator que tenha uma influência maior ou até um poder de falar melhor, de persuasão melhor, ele pode influenciar, sim, para que o orçamento caminhe para um certo rumo."
Coordenador 2	"Olha, nos dois, esse tipo de influência pode acontecer. Porque são pessoas, e dependendo do grau de entendimento, do grau de convencimento, ela vai ter sim a ação sobre o seu par ou sobre alguém que esteja abaixo dela."
Diretor 1	"Agora, o processo matricial, que é desdobrado para os níveis de baixo, mas desdobrado com as metas, premissas da empresa, existe a chance de as pessoas criarem influências. Claro, influência positiva sempre é bem-vinda."
Gestor 1	"Nos dois tem influência de atores sobre outros autores."
Gestor 2	"Eu acho que não, poderia haver, mas se eu tenho um direcionamento claro do objetivo maior, isso não dá pra acontecer."
Gestor 4	"Sim, eu acho que qualquer procedimento em que estão envolvidos seres humanos está suscetível à influência de outras pessoas, e de grupos interesses."
Gestor 5	"Sim, eu acho que em alguns casos um indivíduo pode influenciar outro."
Gestor 6	"Olha, o matricial, você está negociando, se você chamar negociação de influência."
Gestor 7	"Sim."
Gestor 8	"Aqui na empresa, eu acho que não. Ou não deveria ter, né."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 16.1: Na sua percepção, o ator organizacional pode influenciar outro ator organizacional na utilização do orçamento? E entre OM e OT, qual seria mais suscetível a sofrer a influência de um ator organizacional?

Tabela 48 - Atores - Influência do ator organizacional (Resposta 16.1)

Entrevistados	Resposta 16.1
Coordenador 1	"Sim, ambos podem sofrer influência da diretoria. No matricial, o gestor pode se sentir influenciado pelo outro. A diretoria influencia de qualquer forma. A diretoria pode determinar certas situações e você tem que cumprir. "
Coordenador 2	"Olha, nos dois, esse tipo de influência pode acontecer. Porque são pessoas e, dependendo do grau de entendimento, do grau de convencimento, ela vai ter sim a ação sobre o seu par ou sobre alguém que esteja abaixo dela."
Diretor 1	"Nos dois modelos. Acho que tendo pessoas que não têm informação suficiente e tendo uma pessoa muito influente que tem o interesse de manipular o resultado do orçamento sem respeitar o direcionador da empresa, o grande risco é a pessoa influenciar a outra numa direção de interesse pessoal, não da organização."
Gestor 1	"O matricial está mais suscetível a sofrer com a influência de um ator organizacional sobre outro autor, porque você, de repente, você pode ter um ator e que tem uma abordagem, uma característica, muito mais atuante do que o outro ator, e ele pode botar o ponto de vista dele e realmente conseguir alterar alguma coisa no orçamento."
Gestor 2	"No matricial, porque eu tenho um parceiro, dois, e aí eu posso ser direcionada pelo outro de alguma forma."
Gestor 4	"Eu acho que em ambos pode haver influência, acredito que no matricial a influência é menor, porque a influência teria que se dar em dois atores e teria que se dar da mesma forma. Então acho que pode mitigar um pouco essa influência no matricial."
Gestor 5	"Eu acho que pode haver a influência nos dois, mas não tenho como afirmar se um modelo sofre mais influência que o outro."
Gestor 6	"Então, a matricial."
Gestor 7	"Como no matricial tem mais atores, a probabilidade de influência é maior."
Gestor 8	"Se você tem um bom relacionamento com quem pode interferir num processo, você pode influenciar. Depende do grau que você tenha de envolvimento."
Gestor 9	"O matricial é mais suscetível. É que nem no caso da emoção, você tem mais pessoas envolvidas."

4.1.4.5 Integração das respostas obtidas sobre atores com a revisão teórica

Na quarta linha do constructo tratamos dos atores, que é um elemento dos arranjos materiais da Teoria da Prática, relacionado aos elementos de orçamento.

Para discutirmos os elementos contidos nos arranjos materiais, destaca-se a ótica de Nascimento (2011, p. 69), e seu entendimento de arranjos: “a ordem social é o arranjo de

pessoas, organismos, artefatos e coisas dentro de um respectivo contexto de práticas. Desse modo, as pessoas possuem identidade (quem é; qual o seu papel) e as coisas possuem significados (o que alguma coisa é ou representa para alguém)".

Infere-se sobre o orçamento que os arranjos de pessoas podem ser os atores organizacionais, e estes influenciam, decidem, controlam e praticam diversas atividades, que podem estar direta ou indiretamente ligadas ao processo orçamentário.

De acordo com as respostas sobre o elemento 'atores', relacionado às dimensões do orçamento, apresentam-se as percepções dos entrevistados a respeito de os atores poderem, de alguma forma, influenciar a tomada de decisão e o plano de ação pela utilização dos orçamentos matricial e tradicional.

Dos doze entrevistados, 10 percebem que os gestores ou atores organizacionais podem influenciar a tomada de decisão e os planos de ação, independentemente da ferramenta utilizada. Destaca-se a percepção do gestor 4 "Sim, em ambos, considerando que os funcionários são parte dos arranjos materiais, podemos ter influência dos atores na tomada de decisão." E a percepção do gestor 7 "Sim. Desde que a organização trabalhe de uma forma participativa. Se a organização pedir a opinião das pessoas, elas darão a sua opinião de bom grado. Se a liderança não pedir a opinião e simplesmente tomar a decisão, os funcionários só serão comunicados".

Nascimento (2011) argumenta que "as pessoas possuem identidade", e o significado que elas dão a uma determinada coisa pode contribuir para que os gestores influenciem a tomada de decisão, pelo uso dos orçamentos matricial ou tradicional. Podemos concluir que a influência se dará por parte do gestor, quando de fato as coisas tiverem um significado e forem representativas.

De acordo com os entrevistados, sobre atores e tomada de decisão, oito percebem que o orçamento matricial pode gerar mais influência sobre a tomada de decisão e os planos de ação. Apresentam-se algumas evidências sobre esta percepção, como a do gestor 7 "Eu acho que é no matricial, porque o matricial permite mais pessoas participantes e um nível de discussão e negociação maior". O posicionamento do gestor 9 "O matricial, por ter a negociação que envolve os gestores".

Para estes entrevistados, que percebem que o orçamento matricial pode gerar mais influência na tomada de decisão, Nascimento (2011) observa que são os significados que as pessoas dão àquilo que faz sentido elas desenvolverem ou praticarem.

Sobre os atores e eficiência nos controles, todos os entrevistados têm a percepção de que quanto mais atores estejam envolvidos no processo de gestão do orçamento, mais eficiente será o controle dos gastos. Conforme o gestor 8 “Então o controle, quanto mais envolvidos melhor, mas desde que os envolvidos estejam afetivamente dispostos a fazer a coisa certa.” Na percepção do gestor 4 “Eu acho que no orçamento matricial o controle é mais efetivo, eu acho que a eficiência dos controles é melhor por ter uma dupla checagem, por ter duas pessoas envolvidas, e mais, por ter duas pessoas responsáveis, do que no orçamento tradicional, que tem menos pessoas envolvidas”. De acordo com Schatzki (1996), os arranjos materiais como as pessoas, integrados com a prática, fazem com que as atividades humanas sejam aceitáveis, e por consequência, elas podem desenvolver suas atividades de forma correta.

Os entrevistados apresentaram suas percepções sobre qual ferramenta se beneficiaria do uso do KPI pelos atores no processo de controle. Oito entrevistados percebem que para ambos os orçamentos, a utilização de KPI é importante para fazer a gestão de gastos. Destaca-se a percepção do diretor 1 “O tradicional e o matricial. O KPI é uma ferramenta independente da metodologia. É necessária. Agora, quando você tem o envolvimento, desdobramento das ações, e se essas ações foram alcançadas com o envolvimento de mais pessoas, na minha visão é o matricial, ele é confiável e sustentável”. Nascimento (2011) destaca que artefatos como indicadores são parte integrante dos arranjos materiais, e este é classificado como arranjo de controle gerencial.

Na análise dos atores relacionados ao suporte para alocação de recursos, as percepções dos entrevistados sobre o adequado suporte dependem de haver mais ou menos atores envolvidos neste processo. Todos os entrevistados têm a percepção de que, com mais atores envolvidos, a alocação dos recursos se torna mais eficiente.

Destaca-se a percepção do gestor 1 “Eu vejo o matricial, no meu ponto de vista ele é benéfico quando você tem mais atores envolvidos. No matricial pode ser um gestor de pacote que não seja um gerente, eles são melhores do que a pessoa que está num andar acima, talvez tenha melhor entendimento do processo para alocar melhor esses recursos”. Outra percepção é do gestor 3 “Eu acho que uma das vantagens do matricial não é só o fato de envolver mais pessoas. Mas eu acho que tem uma amarração melhor. Uma negociação, entendimento, acho que tem mais profundidade das pessoas, isso traz uma amarração melhor para tudo.” Para Sá e Moraes (2005), a alocação de recursos depende do conjunto de ações coordenadas que buscarão as realizações dos objetivos determinados. Os entrevistados consideram que o envolvimento, negociação e aprofundamento das pessoas para amarrar as informações são conjuntos de ações coordenadas pelos atores, que estão envolvidos na atividade prática de alocação de recursos

Schatzki *et al.* (2001) salientam que o arranjo é o que dá vida a uma prática, então podemos inferir que a interação dos atores, sendo estes considerados arranjos, de fato, pode contribuir para uma melhor alocação de recursos.

Perguntou-se aos entrevistados, considerando que o ator organizacional pode influenciar outros atores, pelo uso do orçamento tradicional ou do matricial, qual ferramenta estaria mais suscetível a sofrer com a influência do ator organizacional. Para 50% dos entrevistados, os dois modelos podem sofrer influência dos atores, enquanto os outros 50% têm a percepção de que o matricial é mais suscetível a sofrer a influência do ator organizacional.

Destacam-se aqui as percepções do coordenador 2 “Olha, nos dois modelos, esse tipo de influência pode acontecer. Porque são pessoas, e dependendo do grau de entendimento, do grau de convencimento, ela vai ter, sim, ação sobre o seu par ou sobre alguém que esteja abaixo dela.” E a percepção do gestor 2 “No matricial, porque eu tenho um parceiro, dois, e aí eu posso ser direcionada pelo outro de alguma forma”.

Outra percepção apresentada pelos entrevistados está relacionada a possíveis influências de atores sobre outros atores, para alterar tanto o orçamento tradicional como o matricial, com base nos grupos de interesse. Os entrevistados percebem que pode haver uma influência e, de acordo com o coordenador 1, “Ele pode influenciar em todos os níveis, sim. Nas discussões para montar um orçamento, um ator que tenha uma influência maior ou um discurso melhor, de persuasão melhor, pode influenciar, sim, para que o orçamento caminhe para um certo rumo”. E o diretor 1 “Agora, como o processo matricial é desdobrado para os níveis de baixo, mas desdobrado com as metas, premissas da empresa, existe a chance de as pessoas criarem influências. Claro, influência positiva sempre é bem-vinda”.

O que podemos evidenciar aqui é que a influência que eles percebem entre os atores é positiva, para que o orçamento caminhe para o rumo certo. Para Schatzki (1996), as atividades humanas, quando aceitas, as pessoas podem desenvolvê-las de forma correta. Este argumento explica porque os entrevistados têm a percepção de que a influência existe e é para o bem comum, pois a atividade prática é aceita pelos atores.

4.1.5 Tecnologia

4.1.5.1 Tecnologia – Tomada de decisão e plano de ação

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da tecnologia, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática e seu relacionamento com os elementos do orçamento.

Contexto: A utilização de uma prática pode ser influenciada pela disponibilidade de tecnologias no contexto de seu uso. Diferentes tecnologias podem apresentar diferentes tipos de flexibilidade, complexidade, etc. Também o OM e o OT podem ser entendidos como um tipo de tecnologia, quando empregados para a melhoria do desempenho do processo de gestão.

Pergunta 17: É possível perceber o OM como uma nova tecnologia que pode auxiliar na tomada de decisão e na elaboração e execução de planos de ação?

Pergunta 17.1: É possível também perceber que o OT, sendo a tecnologia em uso, auxilia na tomada de decisão e na elaboração e execução de planos de ação?

Tabela 49 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Respostas 17 e 17.1)

Entrevistados	Resposta 17	Resposta 17.1
Coordenador 1	"Sim."	"Sim."
Coordenador 2	"Sim."	"Sim."
Diretor 1	"Sim."	"Sim."
Gestor 1	"Sim."	"Sim."
Gestor 2	"Sim."	"Sim."
Gestor 3	Com certeza sim	"Hoje não."
Gestor 4	"Eu acho que sim, que o matricial como nova tecnologia pode auxiliar a empresa."	"Eu acho que orçamento tradicional auxilia sim."
Gestor 5	"Sim."	"Eu penso que sim."
Gestor 6	"Sim."	"Os dois."
Gestor 7	"Sim. Obviamente que a tecnologia influencia a tomada de decisão."	"Sim."
Gestor 8	"Sim."	"Sim."
Gestor 9	"Sim."	"Sim."

Pergunta 17.2: Na sua visão, qual das tecnologias pode ser considerada a melhor para auxiliar a tomada de decisão e execução do plano de ação?

Tabela 50 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 17.2)

Entrevistados	Resposta 17.2
Coordenador 1	"A matricial. Porque você cruza as informações. Então eu vejo que daí essa tecnologia é melhor do que a tradicional."
Coordenador 2	"Eu entendo que o orçamento matricial, ele leva vantagem nessa análise para a tomada de decisão."
Diretor 1	"Nesse caso, sem dúvida nenhuma, matricial. Porque a tecnologia é compartilhada, há o interesse total do processo."
Gestor 1	"Nesse caso eu acho que a matricial, sendo uma ferramenta de gestão ela apresenta a melhor tecnologia."
Gestor 2	"Eu acho que as duas, porque depende do tipo de organização em que você trabalha. Você não consegue implementar a matricial numa organização que não tem um objetivo claro."
Gestor 3	"Olha, as duas, e a tradicional precisa ser melhorada."
Gestor 4	"Parece que o orçamento matricial pode ser melhor para a tomada de decisões, por conta desse maior envolvimento de outras pessoas."
Gestor 5	"O matricial, certamente o matricial. Porque ela dá elementos de uma forma muito mais estratificada para que, de fato, você tome ações."
Gestor 6	"O matricial."
Gestor 7	"Matricial. Pela forma como ela é concebida."
Gestor 8	"A matricial. Sem dúvida. Essa é a minha visão."
Gestor 9	"Eu acho que tem pontos bons nas duas"

4.1.5.2 Tecnologia – Eficiência nos controles

Esta análise de resultados está ligada à dimensão tecnologia, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com o elemento 'eficiência nos controles'.

Utilizando o contexto 4.1.5.1.

Pergunta 18: Enquanto tecnologia, o OM e o OT podem ser percebidos como algo que melhora a eficiência do processo de gestão?

Tabela 51 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18)

Entrevistados	Resposta 18
Coordenador 1	"Sim."
Coordenador 2	"Sim."
Diretor 1	"Sim, ambas as tecnologias podem melhorar a eficiência nos controles."
Gestor 1	"Sim, porque tanto para uma como para outra eu tenho regras, eu tenho um objetivo a perseguir, então eu entendo que as duas tecnologias de gestão podem ser eficientes nos controles."
Gestor 2	"Sim."
Gestor 3	"Sim."
Gestor 4	"Sim."
Gestor 5	"Sim."
Gestor 6	"Sim."
Gestor 7	"Sim. As duas tecnologias, eu entendo que melhoram a eficiência de gestão."
Gestor 8	"Sim."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 18.1: Essas tecnologias são complementares? Ou qual tecnologia você utilizaria, se considerar uma melhor que a outra?

Tabela 52 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18.1)

Entrevistados	Resposta 18.1
Coordenador	"São complementares, e juntas podem trazer benefícios para a empresa."
Coordenador 2	"Pode trabalhar com o orçamento matricial, mas não abandonar o tradicional. Até por uma questão de segurança, porque o matricial é um processo novo."
Diretor 1	"Entre tradicional e matricial, há um ponto de conexão harmônica, e nem sempre essa conexão de um processo com o outro tem aderência."
Gestor 1	"Não considero as tecnologias complementares."
Gestor 2	"As tecnologias podem ser complementares sim, podemos utilizar alguns aspectos da matricial para melhorar o tradicional."
Gestor 3	"Eu acho que podem ser complementares."
Gestor 4	"Eu acho que elas não são complementares, você não precisa usar os dois modelos."
Gestor 5	"Não vejo como modelos complementares."
Gestor 6	"Olha, a matricial, não é que ela complementa a tradicional. Porque a tradicional é o jeito rústico, a matricial é o jeito elaborado."
Gestor 7	"Eu acho que elas são complementares."
Gestor 8	"Sim."
Gestor 9	"Aí eu acho que podem ser complementares."

Pergunta 18.2: Na sua opinião, entre as duas tecnologias, qual pode gerar melhor eficiência nos controles?

Tabela 53 - Tecnologia - Eficiência nos controles (Resposta 18.2)

Entrevistados	Resposta 18.2
Coordenador 1	"Então, na tecnologia é a matricial"
Coordenador 2	"Eu utilizaria, depois de um tempo de estudo, de análise, de eficiência, eu utilizaria o orçamento matricial e abandonaria o tradicional."
Diretor 1	"Eu utilizaria a tecnologia matricial."
Gestor 1	"O matricial, ele possibilita que você tenha mais eficiência para controlar."
Gestor 2	"Então, eu acho que utilizaria a matricial, mas eu volto a repetir o que já falei, depende da estrutura organizacional da empresa."
Gestor 3	"Não saberia afirmar qual é melhor que a outra."
Gestor 4	"Parece que o orçamento matricial é uma tecnologia melhor para as necessidades da empresa hoje."
Gestor 5	"A matricial é melhor. Porque eu entendo ela muito mais completa, com muito mais envolvimento, com a melhor forma estruturada de você gerenciar os seus gastos."
Gestor 6	A matricial você controla bem melhor, não tenho nem dúvida."
Gestor 7	"Eu acho que se você tirar o melhor de cada uma, elas são complementares em termos tecnológicos. "
Gestor 8	"O tradicional, e ele ficará tão bom quanto o matricial para controlar melhor."

4.1.5.3 Tecnologia – Suporte para alocação de recursos

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da tecnologia, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu o relacionamento com o elemento ‘Suporte para alocação de recursos’.

O contexto é o mesmo do item 4.1.5.1.

Pergunta 19: Em sua percepção, o OM, enquanto nova tecnologia, pode melhorar a forma como os recursos são alocados?

Tabela 54 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19)

Entrevistados	Resposta 19
Coordenador 1	"A utilização dessa tecnologia pode melhorar o processo de alocação de recursos, na hora de você traçar alguma coisa."
Coordenador 2	"Eu entendo que o principal objetivo dele é isso, alocar bem os recursos por negociação entre as partes envolvidas."
Diretor 1	"Sim."
Gestor 1	"O matricial, ele possibilita você alocar melhor os recursos."
Gestor 2	"Eu acredito que o matricial pode melhorar a forma como os recursos são alocados."
Gestor 3	"Pode, porque o orçamento matricial utiliza uma tecnologia de gestão como PDCA que pode auxiliar na correção da alocação de recursos."
Gestor 4	Acredito que sim e ainda pode melhorar a comunicação.
Gestor 5	Sim, sem dúvida.
Gestor 6	"Sim, enquanto nova tecnologia melhora a forma como se aloca os recursos."
Gestor 7	Sim.
Gestor 8	"Ele não vai melhorar o orçamento no que diz respeito à alocação de recursos."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 19.1: O OT, sendo a tecnologia em uso, auxilia na forma como os recursos são alocados?

Tabela 55 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19.1)

Entrevistados	Resposta 19.1
Coordenador 1	"Sim."
Coordenador 2	Sim. É o que a empresa tem hoje de ferramenta
Diretor 1	"Sim. Com menos assertividade."
Gestor 1	"Não."
Gestor 2	"O tradicional auxilia na alocação dos recursos na empresa."
Gestor 3	"Acredito que não. Como já comentei, acredito que esta tecnologia de gestão precisa ser melhorada."
Gestor 4	Auxilia.
Gestor 5	"Penso que não. Em função justamente dessa limitação de saber com clareza, de onde efetivamente eu devo alocar o recurso."
Gestor 6	"O orçamento tradicional auxilia, mas não é tão eficaz."
Gestor 7	"Sim porque você se você tem o orçamento, o próprio orçamento define a alocação de recursos."
Gestor 8	"O tradicional precisa ser melhorado sim."
Gestor 9	"Ele auxilia, mas ele poderia ser melhorado."

Pergunta 19.2: Na sua percepção, o OT precisa ser melhorado para que os recursos sejam alocados adequadamente?

Tabela 56 - Tecnologia - Suporte para alocação de recursos (Resposta 19.2)

Entrevistados	Resposta 19.2
Coordenador 1	"Então, eu vejo que o tradicional pode ser melhorado, completado com o matricial."
Coordenador 2	"O orçamento tradicional precisa ser melhorado; por exemplo, a empresa poderia implementar o matricial, fazer um acompanhamento do tradicional e melhorar ou mudar critérios do tradicional."
Diretor 1	"Sim, mas ele vai ter seu limite, porque ele não tem uma visão equilibrada do todo."
Gestor 1	"Sim. O orçamento tradicional em uso precisa ser melhorado, talvez com a participação de mais pessoas no processo."
Gestor 2	"Eu acho que o orçamento tradicional pode ser bem melhorado para que todo mundo use de uma maneira melhor, mais construtiva, tudo isso."
Gestor 3	"Esta tecnologia de gestão precisa ser melhorada."
Gestor 4	"Sim, eu acho que o orçamento tradicional pode ser melhorado e eventualmente até ser trocado pelo matricial, porque ele tem falhas hoje."
Gestor 5	"Sim."
Gestor 6	"Tradicional até precisa ser melhorado para que os recursos sejam alocados adequadamente. "
Gestor 7	"Precisa. Tem um grande potencial de melhoria, de aperfeiçoamento."
Gestor 8	"Obviamente que você precisa dar um <i>upgrade</i> no nosso orçamento tradicional."
Gestor 9	"Sim. Como já respondi, precisa ser melhorado, acho importante que os recursos sejam alocados corretamente e o matricial aparentemente faz melhor este papel para alocação dos recursos."

4.1.5.4 Tecnologia – Influência do ator organizacional

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da tecnologia, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com a influência do ator organizacional.

Valemo-nos do contexto do item 4.1.5.1.

Contexto: Tecnologias, em seu processo de desenvolvimento e uso, podem sofrer influências dos atores organizacionais, seja contribuindo com seu processo de construção, seja resistindo ou forçando adaptações ao seu uso.

Pergunta 20: Em sua percepção, os colaboradores e gestores podem influenciar a forma como o OM é concebido e/ou utilizado, seja positiva ou negativamente?

Tabela 57 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 20)

Entrevistados	Resposta 20
Coordenador 1	"Sim."
Coordenador 2	"Sim."
Diretor 1	"Sem dúvida. E qualquer mudança em processo no comportamento, a resistência das pessoas é iminente."
Gestor 1	"No matricial como tecnologia pode ter uma influência maior, pelo que entendi."
Gestor 2	"Com certeza, os gestores podem influenciar diretamente no orçamento matricial."
Gestor 3	"A tecnologia pode sofrer influência das pessoas, seja para fazer uma nova implementação ou para melhorar, e podem ser influências positivas e negativas."
Gestor 4	"Pode, e acho que na prática o ator organizacional influencia sempre."
Gestor 5	"Com certeza que sim. A gente pode dizer a respeito de qualquer mudança que venha a ocorrer em qualquer processo. Há uma resistência, infelizmente, dentro das organizações, algumas com maior ou menor intensidade."
Gestor 6	"Assim o matricial pode ser negativo para quem não quer assumir a despesa."
Gestor 7	"Claro. É aquela famosa resistência a mudanças, medo do desconhecido, zona de conforto."
Gestor 8	"E aí ele vai influenciar, positiva ou negativamente. "
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 20.1: E no caso do OT, os colaboradores e gestores podem influenciar a forma como é utilizado, seja positiva ou negativamente?

Tabela 58 - Tecnologia - Influência do ator organizacional (Resposta 20.1)

Entrevistados	Resposta 20.1
Coordenador 1	"Eu posso chegar para os outros atores e falar que eu quero da forma que eu quero. Então, eu posso sim ser influenciador ali na tecnologia."
Coordenador 2	"Ele pode sim influenciar negativamente no resultado da empresa, na alocação dos recursos e tudo o que envolve o orçamento."
Diretor 1	"Sim."
Gestor 1	"No tradicional, como uma tecnologia em uso, basicamente ele fica limitado aos gestores mais acima, acredito que a influência é menor."
Gestor 2	"No tradicional, também porque, de qualquer jeito, existe uma decisão."
Gestor 3	"Acredito que se for alterar, fazer ajustes na ferramenta que é utilizada também, podem ter influências positivas e negativas."
Gestor 4	"Sim, eles podem influenciar também."
Gestor 5	"Eu acho que de uma forma um pouco mais comedida de menor intensidade."
Gestor 7	"Sim, mas como é a forma atual, eu acho que a mudança é menos radical, não é? Então, a tendência de influência ou de impacto é menor."
Gestor 8	Então pode influenciar sim. Pode influenciar, positiva ou negativamente.
Gestor 9	"Sim"

4.1.5.5 Integração das respostas obtidas sobre tecnologia com a revisão teórica

Na quinta linha do constructo tratamos da tecnologia, que é um elemento dos arranjos materiais da Teoria da Prática, relacionados aos elementos de orçamento.

Sobre a tecnologia e tomada de decisão e plano de ação, 100% dos entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial, como nova tecnologia, pode auxiliar na tomada de decisão e no plano de ação. E, ainda, 10 entrevistados afirmaram que o orçamento tradicional, que está em uso, também auxilia na tomada de decisão.

Dos doze entrevistados, oito têm a percepção de que o orçamento matricial, como tecnologia de gestão, seria o melhor para auxiliar na tomada de decisão e para o plano de ação, destacando-se a percepção do diretor 1 “Nesse caso, sem dúvida nenhuma, matricial. Porque a tecnologia é compartilhada, há o interesse total do processo”. E a percepção do gestor 5 “O matricial, certamente o matricial. Porque ela dá elementos de uma forma muito mais estratificada para que, de fato, você tome ações”. Nascimento (2011) considerou a tecnologia como arranjos materiais, e classificou como tecnologia os sistemas e métodos de controle gerencial. Concordamos com o autor, e consideramos que o orçamento é um método de controle gerencial, e como tecnologia pode auxiliar nas tomadas de decisão e no plano de ação, no que diz respeito ao orçamento.

Analisando a tecnologia relacionada à eficiência nos controles, 100% dos entrevistados percebem que os dois modelos de orçamento podem melhorar a eficiência do processo de gestão, e como exemplo destacamos a afirmação do gestor 1 “Sim, porque tanto para uma como para outra eu tenho regras, eu tenho um objetivo a perseguir, então eu entendo que as duas tecnologias de gestão podem ser eficientes nos controles”. Em outra análise sobre a tecnologia de controle, oito dos doze entrevistados têm a percepção de que as tecnologias de gestão podem ser complementares e um modelo pode beneficiar o outro, assim dito pelo gestor 2 “As tecnologias podem ser complementares sim, podemos utilizar alguns aspectos da matricial para melhorar o tradicional”. Considerando ainda que os entrevistados opinaram sobre qual das duas tecnologias poderia gerar melhor eficiência nos controles, nove entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial, como tecnologia, trará melhor eficiência nos controles.

Considerando o fato de o orçamento ser uma tecnologia, conforme Nascimento (2011), que a classificou como sistemas e métodos de controle gerencial, destacando ainda, na p. 65, que “(...) controle gerencial como prática significa descrever as atividades que são realizadas pelos atores organizacionais em torno de artefatos”, podemos inferir que o orçamento matricial,

percebido pelos entrevistados como sendo uma tecnologia que pode melhorar a eficiência nos controles, é válido para o desenvolvimento da atividade de controle.

Na verificação das percepções dos entrevistados, sobre a tecnologia e suporte para alocação dos recursos, 100% deles percebem que o orçamento matricial, como tecnologia, melhora a forma como os recursos são alocados, citando-se aqui a afirmação do gestor 2 “Eu acredito que o matricial pode melhorar a forma como os recursos são alocados”. Os entrevistados percebem que o orçamento tradicional em uso como tecnologia também auxilia na forma como os recursos são alocados, porém 50% percebem que o modelo em uso precisa ser melhorado e se tornar mais eficaz. Apresentam-se as afirmações dos entrevistados: Diretor 1 “Sim. O tradicional auxilia na alocação dos recursos, mas com menos assertividade.” E gestor 6 “O orçamento tradicional auxilia, mas não é tão eficaz.” Padoveze (2005) considera que o orçamento como sistema de autorização, após aprovado, é um meio para liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle. Logo, entendemos que o orçamento matricial é percebido como uma tecnologia que pode auxiliar na alocação de recursos, e pode minimizar o processo de controle.

Analizamos as percepções dos entrevistados, considerando a tecnologia e a influência do ator organizacional. Os entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial, pela forma como ele é concebido e utilizado, pode sofrer influência do ator organizacional, conforme afirmação do gestor 5 “Com certeza que sim. A gente pode dizer a respeito de qualquer mudança que venha a ocorrer em qualquer processo. Há uma resistência, infelizmente, dentro das organizações, algumas com maior ou menor intensidade.” E o diretor 1 “Sem dúvida. E qualquer mudança em processo no comportamento, a resistência das pessoas é iminente.”

A mesma percepção foi constatada na utilização do orçamento tradicional, considerando que a influência dos atores pode ocorrer por uma mudança neste modelo. Segundo o gestor 3 “Acredito que se for alterar, fazer ajustes, na ferramenta que é utilizada também, pode haver influências positivas e negativas”. Já o Gestor 7 “Sim, mas como é a forma atual, eu acho que a mudança é menos radical. Então, a tendência de influência ou de impacto é menor”.

De acordo com Schatzki (2006), as memórias organizacionais apresentam uma estrutura fortemente apoiada no passado teleológico (emoções) dos colaboradores; provavelmente isso explicaria as possíveis influências que poderiam ocorrer no processo de mudança, como foi percebido pelos entrevistados. O autor afirma que é fundamental que a organização entenda como unir o passado, presente e futuro no tempo da atividade, e considera que os arranjos materiais, na prática, são uma compreensão das memórias. Apresenta-se mais uma evidência

de que, o processo de mudança, em um arranjo material como tecnologia, pode gerar influências que tendem a oferecer resistência.

4.1.6 Infraestrutura

4.1.6.1 Infraestrutura – Tomada de decisão e plano de ação

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da Infraestrutura, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com os elementos do orçamento.

Contexto: As infraestruturas podem ser entendidas como as estruturas organizacionais existentes, processos implantados e sedimentados, artefatos de gestão, base de tecnologia da informação, bases de dados, estruturas de gestão tais como comitês, grupos de trabalho, etc. Consideramos que a infraestrutura disponibilizada pela organização pode ser adequada ou não para a utilização do OT, e que esta infraestrutura existente na organização pode se adequar a uma nova ferramenta como o OM, possibilitando agilidade para o plano de ação e para melhoria na eficiência dos controles.

Pergunta 21: Na sua percepção, as tomadas de decisão e a proposição/desenvolvimento de planos de ação, com base na utilização do OM ou do OT, podem ser influenciadas pela infraestrutura da organização?

Tabela 59 - Infraestrutura - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 21)

Entrevistados	Resposta 21
Coordenador 1	"Sim. Ambos podem ser influenciados pela infraestrutura. Tanto um como o outro."
Coordenador 2	"Sim"
Diretor 1	"Sim"
Gestor 1	Sim, os dois modelos podem ser influenciados pela infraestrutura da empresa.
Gestor 2	"Com certeza, se eu não tenho informações suficientes geradas a partir das infraestruturas disponíveis, vou ter influência que vai impactar a forma como as decisões vão ser tomadas."
Gestor 3	"A infraestrutura pode fazer diferença, dentro da empresa, não sei se para tomar decisão com relação aos orçamentos. "
Gestor 4	"Sim, não só podem como eu acho que efetivamente são influenciadas."
Gestor 5	"Podem."
Gestor 6	"Sim"
Gestor 7	Sim.
Gestor 8	"A infra pode influenciar os dois modelos."
Gestor 9	"Sim, pode."

Pergunta 21.1: Na sua visão, qual orçamento pode se relacionar melhor com a Infraestrutura da organização?

Tabela 60 - Infraestrutura - Tomada de decisão e plano de ação (Resposta 21.1)

Entrevistados	Resposta 21.1
Coordenador 1	"Acho que o dois."
Coordenador 2	"O orçamento matricial."
Diretor 1	"Hoje uso o tradicional, mas dá para utilizar o matricial"
Gestor 1	"O tradicional, por estar em uso, já utiliza a infraestrutura disponibilizada. O Matricial poderia se relacionar tranquilamente com a mesma infraestrutura disponibilizada pela empresa."
Gestor 2	"O matricial eu acredito que pode se relacionar com a infraestrutura da empresa."
Gestor 3	"O que eu vejo é que tanto para o tradicional quanto para o matricial você tem que ter uma infraestrutura."
Gestor 4	"Talvez o tradicional esteja mais adequado, até porque é o usado, mas acho que o matricial também se adaptaria à estrutura da organização."
Gestor 5	"Pensando em um resultado mais completo, mais consistente, o matricial pode se relacionar melhor."
Gestor 6	"O matricial já dá para fazer hoje. Aquilo que falam que ainda não tem, muitas vezes, é falta de boa vontade. Porque, hoje, já tem sistema para isso."
Gestor 7	"Não sei se a organização está preparada para o matricial. Talvez a estrutura atual esteja mais adaptada ao processo tradicional."
Gestor 8	"A infraestrutura de hoje tem que mudar algumas coisas. Não dá pra você ter uma máquina de primeiro mundo, e um operador de segundo."
Gestor 9	"Acho que para mim não tem diferença nisso, os dois modelos pode ser relacionar com a infra da empresa."

4.1.6.2 Infraestrutura – Eficiência nos controles

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da Infraestrutura, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com o elemento do orçamento controle.

Valemo-nos do mesmo contexto do item 4.1.61.

Pergunta 22: Na sua percepção, a infraestrutura afeta a eficiência dos controles do OM ou OT?

Tabela 61 - Infraestrutura - Eficiência nos controles (Resposta 22)

Entrevistados	Resposta 22
Coordenador 1	"Sim, pode."
Coordenador 2	"Sim"
Diretor 1	"Sim"
Gestor 1	"Sim"
Gestor 2	"Sim"
Gestor 3	"Sim"
Gestor 4	"Sim"
Gestor 5	"A infraestrutura, talvez, necessite ser revisada."
Gestor 6	"Sim. Pode afetar, se você não tiver adequado a infraestrutura disponível."
Gestor 8	"Sim pode afetar."
Gestor 9	"Nos dois."

Pergunta 22.1: Na sua visão, entre o processo de controle do OM ou OT, qual está mais suscetível a sofrer impactos pela infraestrutura da organização?

Tabela 62 - Infraestrutura - Eficiência nos controles (Resposta 22.1)

Entrevistados	Resposta 22.1
Coordenador 1	"O tradicional"
Coordenador 2	"Os dois"
Diretor 1	"O que tem mais impacto é o tradicional"
Gestor 1	"O Matricial, por ser um modelo novo."
Gestor 2	"Os dois"
Gestor 3	"Acho que os dois podem sofrer impactos pela infraestrutura. Se você não tiver aí uma infraestrutura dando suporte, acho difícil você tomar uma decisão ou controlar. Você não vai ter dados confiáveis."
Gestor 4	"Eu acho que é em ambos, eu acho que não tem muita diferenciação, eu acho que a infraestrutura vai afetar qualquer dos orçamentos que for usado pela empresa."
Gestor 5	"O tradicional."
Gestor 6	"O matricial"
Gestor 7	"Acho que o matricial."
Gestor 8	"Ambos com certeza."
Gestor 9	"Talvez, o OM esteja um pouco mais suscetível à influência da infraestrutura."

4.1.6.3 Infraestrutura – Suporte para alocação de recursos

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da Infraestrutura, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com o elemento do orçamento ‘alocação de recursos’.

Utilizamos o mesmo contexto do item 4.1.61.

Pergunta 23: A infraestrutura, na utilização do OM ou OT, pode influenciar a forma como ocorre a alocação dos recursos?

Tabela 63 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 23)

Entrevistados	Resposta 23
Coordenador 1	"Sim."
Coordenador 2	"Sim."
Diretor 1	"Sim."
Gestor 1	"Sim."
Gestor 2	"Sim, a infraestrutura pode influenciar os dois modelos, porque essa infraestrutura é uma base pra eu tomar decisão, pra eu poder alocar o recurso."
Gestor 3	"Então, me dá essa sensação de que o matricial pode se beneficiar da infraestrutura existente."
Gestor 4	"Sim."
Gestor 5	"Então, assim, acho que ambos."
Gestor 6	"Sim."
Gestor 7	"Sim."
Gestor 8	"Não vejo influência da infraestrutura no processo de alocação de recursos."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 23.1: Na sua visão, a infraestrutura existente pode beneficiar um modelo orçamentário mais que o outro no processo de alocação de recursos?

Tabela 64 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 23.1)

Entrevistados	Resposta 23.1
Coordenador 1	"Não. Aí eu não vejo isso, porque a infraestrutura existente pode beneficiar tanto um como o outro. Agora, na alocação de recursos, eu vejo que tanto um como o outro pode ser beneficiado."
Coordenador 2	"Seria o orçamento matricial."
Diretor 1	"O matricial permite que você constantemente revise a infraestrutura instalada."
Gestor 1	"Sim, o tradicional, pois o mesmo já está em uso e as pessoas já utilizam para fazer as alocações dos recursos."
Gestor 2	"A infraestrutura não pode beneficiar um modelo mais que o outro, se eu tenho uma base ruim gerada a partir de uma infraestrutura qualquer, eu vou estragar tanto um modelo quanto o outro."
Gestor 3	"Então, me dá essa sensação de que o matricial pode se beneficiar da infraestrutura existente."
Gestor 4	"Eu acho que não necessariamente um mais do que o outro, eu acho que a infraestrutura vai beneficiar ou prejudicar qualquer orçamento que colocar, eu não acho que é a infraestrutura que vai fazer essa diferenciação entre os dois."
Gestor 5	"Não necessariamente."
Gestor 6	"Se eu falar que ela vai beneficiar mais um modelo que o outro, não faz diferença."
Gestor 7	"Eu acho que uma infraestrutura inadequada impactaria mais fortemente o processo matricial."
Gestor 8	"Eu vejo assim, que os dois modelos podem usufruir da infraestrutura existente."
Gestor 9	"Não. Acho que ela não pode beneficiar um mais que o outro."

4.1.6.4 Infraestrutura – Influência do ator organizacional

Esta análise de resultados está ligada à dimensão da Infraestrutura, que compõe os arranjos materiais da Teoria da Prática, e seu relacionamento com o elemento do orçamento 'Influência do ator organizacional'.

Utilizamos o mesmo contexto do item 4.1.6.1.

Pergunta 24: Na utilização do OM ou OT, pode o gestor ou colaborador ser influenciado em função da infraestrutura que lhe é oferecida pela organização?

Tabela 65 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 24)

Entrevistados	Resposta 24
Coordenador 1	"Sim."
Coordenador 2	"Sim."
Diretor 1	"Sim."
Gestor 1	"Sim."
Gestor 2	"Sim, o gestor pode sofrer influência em função da infraestrutura que está à sua disposição."
Gestor 3	"Sim."
Gestor 4	"Sim."
Gestor 5	"Pode, no sentido de olhar para o resultado ser mais consistente."
Gestor 6	"Sim."
Gestor 7	"Sim."
Gestor 8	"Podem sim, os gestores serem influenciados pela infraestrutura disponível."
Gestor 9	"Sim."

Pergunta 24.1: Em qual delas (OM ou OT) tal influência seria melhor e em qual seria pior? Por que?

Tabela 66 - Infraestrutura - Suporte para alocação de recursos (Resposta 24.1)

Entrevistados	Resposta 24.1
Coordenador 1	"Então, a influência não tem um que é melhor e o outro é pior. Os dois vão ser influenciados e os dois resultados vão ser afetados."
Coordenador 2	"Eu entendo que o melhor seria o matricial."
Diretor 1	"Tendo uma visão compartilhada de toda a cadeia, o modelo matricial permite que as pessoas que participam da operação tenham melhor sensibilidade para poder abrir mão de alguma coisa para poder ajudar os outros."
Gestor 1	"Não tem jeito, em ambas. Porque nós estamos falando de infraestrutura."
Gestor 2	"Então, na tradicional ela seria pior porque eu não tenho nem duas pessoas pensando; na matricial, se a infraestrutura tá ruim eu consigo ter como me ajustar, porque não é só uma pessoa, então eu tenho duas que podem perceber se tem alguma coisa errada."
Gestor 3	"Nas duas podem ocorrer influências de pessoas pela infraestrutura disponível."
Gestor 4	"Eu acho que talvez no orçamento matricial, por conta do compartilhamento, eu acho que uma estrutura com comitês contribui mais."
Gestor 5	"Eu acho que tanto um como o outro, ele pode ser... ter influências positivas ou negativas."
Gestor 6	"No matricial, o controle é mais detalhado. Se você não tiver infraestrutura para esse controle detalhado, você não consegue."
Gestor 7	"Eu acho que o matricial é mais suscetível e o tradicional é menos suscetível, simplesmente porque é o que já está instalado"
Gestor 8	"Tanto faz se é em um modelo ou no outro."
Gestor 9	"Não tem como ser melhor ou pior."

4.1.6.5 Integração das respostas obtidas para infraestrutura com a revisão teórica

Na sexta linha do constructo, tratamos da infraestrutura, que é um elemento dos arranjos materiais da Teoria da Prática, relacionados aos elementos de orçamento.

Para Nascimento (2011), no arranjo material, a infraestrutura pode ser classificada como equipamentos, o ambiente e os objetos que estão à disposição para o desenvolvimento da atividade.

Sobre a infraestrutura e tomada de decisão e plano de ação, 100% dos entrevistados têm a percepção de que em ambos os modelos de orçamento a infraestrutura pode influenciar a tomada de decisão e o plano de ação. Observa-se a percepção do gestor 2 “Com certeza, se eu não tenho informações suficientes geradas a partir das infraestruturas disponíveis, vou ter influência que vai impactar a forma como as decisões vão ser tomadas”. E a percepção do gestor 4 “Sim, não só podem como eu acho que efetivamente são influenciadas”.

Sobre a indagação de qual modelo pode se relacionar melhor com a infraestrutura da empresa, quatro entrevistados têm a percepção de que os dois modelos se relacionam melhor com a infraestrutura, outros quatro têm a percepção de que o modelo tradicional se relaciona melhor com a infraestrutura, e os outros quatro pensam que o matricial pode se relacionar melhor com a infraestrutura da empresa. Algumas percepções: gestor 3 “O que eu vejo é que tanto para o tradicional quanto para o matricial você tem que ter uma infraestrutura”.; gestor 7 “Não sei se a organização está preparada para o matricial. Talvez a estrutura atual esteja mais adaptada ao processo tradicional”.; e o gestor 6 “O matricial já dá para fazer hoje. Aquilo que falam que ainda não tem, muitas vezes, é falta de boa vontade. Porque, hoje, já tem sistema para isso”.

É evidente, pelas percepções dos entrevistados, que a infraestrutura oferecida pela empresa é relevante e pode influenciar na tomada de decisão. Schatzki (2006) destaca que os arranjos materiais e infraestrutura desempenham um papel considerável na memória organizacional, considerando o desempenho das ações. O que se pode entender é que, no desempenho das atividades ou das ações dos atores, é fundamental que a infraestrutura seja adequada para auxiliar no desenvolvimento da atividade prática.

Analisando a infraestrutura relacionada com a eficiência nos controles, apresentam-se as percepções dos entrevistados, para os controles dos orçamentos tradicional e matricial. Todos têm a percepção de que a infraestrutura pode afetar a eficiência nos controles, em ambos os modelos orçamentários. E, por consequência, os entrevistados têm a percepção de que os dois modelos são suscetíveis a sofrer impactos pela infraestrutura da organização. Esta percepção

foi evidenciada por cinco entrevistados, como o gestor 3 “Acho que os dois podem sofrer impactos pela infraestrutura. Se você não tiver aí uma infraestrutura dando suporte, acho difícil você tomar uma decisão ou controlar. Você não vai ter dados confiáveis”. E o gestor 4 “Eu acho que é em ambos, não tem muita diferenciação, eu acho que a infraestrutura vai afetar qualquer dos orçamentos que for usado pela empresa”. Outros quatro entrevistados têm a percepção de que o orçamento matricial é mais suscetível a sofrer impactos pela infraestrutura, por ser um modelo novo. Destacam-se as percepções do gestor 1 “O matricial, por ser um modelo novo”. E o gestor 9 “Talvez o OM seja um pouco mais suscetível a sofrer pela infraestrutura da organização, por ser um modelo novo”.

Schatzki (2006) argumenta que a infraestrutura é o que sustenta os acontecimentos e a memória da organização. Se a memória organizacional (...) persistir na estrutura organizacional do passado, em relação ao presente, considerando os hábitos, experiências e habilidades, haverá impactos. Podemos entender, pelas percepções dos entrevistados, que consideraram o orçamento matricial (o novo) mais suscetível aos impactos da infraestrutura, visto que esta infraestrutura vem do passado para o presente, e o modelo novo é o presente, e necessariamente mudanças na infraestrutura se farão necessárias, e, por consequência, alterações poderão ocorrer nos hábitos, experiências e habilidades que fazem parte da memória organizacional.

Observando e analisando as percepções dos entrevistados, com foco na infraestrutura relacionado ao suporte para alocação dos recursos, os doze entrevistados têm a percepção de que a infraestrutura influencia a alocação de recursos. E sete entrevistados não têm a percepção de que a infraestrutura existente pode beneficiar um modelo orçamentário mais que outro, e esta evidência pode-se constatar pelo gestor 2 “A infraestrutura não pode beneficiar um modelo mais que o outro, se eu tenho uma base ruim gerada a partir de uma infraestrutura qualquer, eu vou estragar tanto um modelo quanto o outro”. E o gestor 4 “Eu acho que, não necessariamente, um mais do que o outro, eu acho que a infraestrutura vai beneficiar ou prejudicar qualquer orçamento que colocar, eu não acho que é a infraestrutura que vai fazer essa diferenciação entre os dois”. O que vemos é que os entrevistados percebem que a infraestrutura disponibilizada pode influenciar a alocação dos recursos, e que a infraestrutura existente não beneficia um modelo mais que o outro.

A última análise sobre as percepções dos entrevistados trata da infraestrutura e a influência do ator organizacional. De acordo com os entrevistados, 100% têm a percepção de que a infraestrutura que lhe é disponibilizada pode influenciar na utilização de ambos os orçamentos. Os entrevistados têm a percepção de que estas influências podem ser boas ou ruins para os dois modelos. Destaca-se a percepção do coordenador 2 “Então, sobre a influência não

tem um que é melhor e o outro é pior. Os dois vão ser influenciados e os dois resultados vão ser afetados”. E o gestor 3 “Nos dois modelos podem ocorrer influências de pessoas pela infraestrutura disponível”. Reafirmando a posição de Schatzki (2006), de que a infraestrutura desempenha um papel considerável na memória da organização, e esta estrutura é fortemente apoiada no passado, isso pode causar influências positivas ou negativas, considerando as possíveis mudanças que podem ocorrer na organização.

4.2 Análise dos documentos

Os documentos apresentados possibilitaram evidenciar que a empresa, na elaboração de seu orçamento tradicional, possui algumas técnicas que se relacionam com a teoria descrita em nossas referências.

A empresa disponibilizou a apresentação do planejamento de 2018. De acordo com Parisi e Megliorini (2011), o planejamento “(...) é a formalização do processo decisório da empresa, buscando clarificar os seus objetivos, construir um caminho para alcançá-los e comprometer os gestores com o desempenho requerido”. Também foi disponibilizado o escopo do orçamento, e este documento trata das métricas utilizadas na elaboração do orçamento para o ano de 2018, trata-se do planejamento operacional. Os mesmos autores destacam o planejamento operacional, em um processo de gestão, da seguinte forma: são estabelecidas as propostas das áreas e o plano consolidado, e neste processo são determinados o quê, como e quando os planos devem acontecer, e inclusive determina onde a empresa deve aplicar seus recursos.

4.2.1 Análise dos documentos NVIVO

Na análise dos vocábulos, a representação gerada pela ferramenta NVIVO forma nuvens de palavras e o quadro de frequências. Foram formadas diferentes nuvens, sobre as dimensões da Teoria da Prática relacionadas às dimensões do orçamento, para serem analisadas e contribuir para o melhor resultado possível, dando robustez à conclusão.

Tabela 67 - Frequência de palavras - Entendimento prático e as dimensões do orçamento

Palavra	Extensão	Contagem	Percentual ponderado (%)	Palavras similares
matricial	9	96	1,96	matricial
orçamento	9	46	0,94	orçamento, orçamentos
tradicional	11	46	0,94	tradicional
influência	10	19	0,39	influência, influências
entendimento	12	15	0,31	entendimento
organização	11	15	0,31	organização
eficiente	9	13	0,27	eficiente
ferramenta	10	12	0,25	ferramenta, ferramentas
indivíduos	10	10	0,20	indivíduo, indivíduos
minimizar	9	10	0,20	minimizar
necessidade	11	10	0,20	necessidade, necessidades
controlar	9	9	0,18	controlar
cruzamento	10	9	0,18	cruzamento
negociação	10	8	0,16	negociação
resultado	9	8	0,16	resultado
responsabilidade	16	7	0,14	responsabilidade, responsabilidades
investimentos	13	6	0,12	investimento, investimentos
complementares	14	5	0,10	complementar, complementares
diferente	9	5	0,10	diferente, diferentes
elementos	9	5	0,10	elementos
influencia	10	5	0,10	influencia, influencias
realmente	9	5	0,10	realmente



Figura 17 - Nuvem de palavras entendimento prático e as dimensões do orçamento

Sobre a análise da Tabela 67 e da Figura 17, do entendimento prático e as dimensões do orçamento, relacionada aos contextos, perguntas e aos quadros de respostas, para esta dimensão da prática as frequências de palavras e a nuvem apresentam indícios que apontam as percepções dos gestores para o uso do orçamento matricial no cruzamento desta dimensão. Por exemplo, palavras como matricial, eficiente, indivíduos, cruzamento, e negociação são palavras relacionadas que estão fortemente ligadas ao orçamento matricial. Outras palavras que chamam a atenção são “Complementares e Diferentes”; estas palavras são indícios de que, nesta dimensão, os gestores têm a percepção de que as ferramentas são diferentes, porém nas dimensões do orçamento podem ser complementares.

Tabela 68 - Frequência de palavras - Regras e as dimensões do orçamento

Palavra	Extensão	Contagem	Percentual ponderado (%)	Palavras similares
Matricial	9	54	1,97	Matricial
Orçamento	9	31	1,13	Orçamento
Tradicional	11	21	0,77	Tradicional
Recurso	7	19	0,69	recurso, recursos
Controle	8	15	0,55	controle, controles
Investimento	12	15	0,55	investimento, investimentos
Empresa	7	13	0,47	Empresa
Projeção	8	11	0,40	Projeção
Ferramenta	10	9	0,33	ferramenta, ferramentas
Decisão	7	8	0,29	Decisão
Alocação	8	7	0,26	Alocação
Demanda	7	7	0,26	Demanda
Influência	10	7	0,26	Influência
Resultado	9	7	0,26	resultado, resultados
Contribuem	10	6	0,22	Contribuem
Despesas	8	6	0,22	despesa, despesas
Faturamento	11	6	0,22	Faturamento
Melhores	8	6	0,22	Melhores
Olhando	7	6	0,22	Olhando
Pessoas	7	6	0,22	Pessoas
Processo	8	6	0,22	processo, processos
Produção	8	6	0,22	Produção
Alterar	7	5	0,18	Alterar
Eficiência	10	5	0,18	Eficiência
Eficientes	10	5	0,18	eficiente, eficientes
Gestores	8	5	0,18	Gestores



Figura 18 - Nuvem de palavras regras e as dimensões do orçamento

Sobre a análise da Tabela 68 e da Figura 18, das Regras e as dimensões do orçamento, relacionada aos contextos, perguntas e aos quadros de respostas, para esta dimensão da prática as frequências de palavras e a nuvem apresentam indícios que apontam as percepções dos gestores para o uso do orçamento matricial. Porém, para ambos os modelos as regras contribuem para a tomada de decisão. E para alocação de recursos o uso do orçamento matricial se apresenta como mais assertivo. Considerando as regras para os controles e a frequência das palavras ‘eficiência’ e ‘controles’, mais a respostas dos gestores, temos fortes indícios de que as regras para os controles são melhores, segundo as percepções dos gestores, no orçamento matricial. A frequência da palavra ‘influência’ nos traz indícios de que as emoções influenciam as dimensões do orçamento em qualquer nível, seja para tomada de decisão, alocação de recursos e controles.

Sobre a análise da Tabela 69 e da Figura 19, Teleoafetividade e as dimensões do orçamento, relacionada aos contextos, perguntas e aos quadros de respostas, para esta dimensão da prática, as frequências de palavras e a nuvem apresentam indícios que apontam as percepções dos gestores. De acordo com as frequências de palavras, as emoções afetam os dois modelos orçamentários, mas só para as pessoas que estão envolvidas no processo. Mesmo com a maior frequência da palavra matricial, pelas percepções dos gestores não fica claro qual das duas ferramentas pode afetar mais as emoções, no processo orçamentário.

Tabela 70 - Frequência de palavras - Atores e as dimensões do orçamento

Palavra	Extensão	Contagem	Percentual ponderado (%)	Palavras similares
Matricial	9	43	2,77	Matricial
Pessoas	7	38	2,45	pessoa, pessoas
Influência	10	18	1,16	influência, influências
Porque	6	18	1,16	Porque
Controle	8	15	0,97	controle, controles
Orçamento	9	14	0,90	orçamento, orçamentos
Envolvidas	10	13	0,84	envolvida, envolvidas
Eficiência	10	11	0,71	eficiência, eficiências
Melhor	6	11	0,71	Melhor
Processo	8	10	0,64	processo, processos
Decisão	7	9	0,58	Decisão
Quanto	6	9	0,58	Quanto
Tradicional	11	9	0,58	Tradicional
Recursos	8	8	0,52	recurso, recursos
Atores	6	7	0,45	Atores
Envolvidos	10	6	0,39	envolvido, envolvidos
Gestor	6	6	0,39	gestor, gestores
Modelo	6	6	0,39	modelo, modelos
Alocação	8	5	0,32	Alocação
Influenciar	11	5	0,32	Influenciar

as frequências de palavras e a nuvem apresentam indícios que apontam as percepções dos gestores. De acordo com as frequências de palavras, e considerando os modelos orçamentários como tecnologia, ambos auxiliam na tomada de decisão, e a melhor para tomada de decisão seria a matricial. Tem-se evidências de que o orçamento tradicional em uso precisa ser melhorado, tanto para o controle quanto para alocação de recursos. Outra evidência está relacionada à resistência, que pode ocorrer em processos de mudanças ou melhorias das ferramentas. Os gestores têm a percepção de que a tecnologia e o orçamento matricial para controle e alocação de recursos seriam a melhor opção para uso.

Tabela 72 - Frequência de palavras - Infraestrutura e as dimensões do orçamento

Palavra	Extensão	Contagem	Percentual ponderado (%)	Palavras similares
infraestrutura	14	35	3,42	Infraestrutura
Matricial	9	29	2,84	Matricial
Porque	6	13	1,27	Porque
Modelos	7	10	0,98	modelo, modelos
orçamento	9	10	0,98	orçamento, orçamentos
Pessoas	7	10	0,98	pessoa, pessoas
Recurso	7	9	0,88	recurso, recursos
Influência	10	8	0,78	influência, influências
tradicional	11	8	0,78	Tradicional
beneficiar	10	7	0,68	Beneficiar
Empresa	7	7	0,68	Empresa
Processo	8	6	0,59	processo, processos
Controle	8	5	0,49	Controle
Estrutura	9	5	0,49	Estrutura
Existente	9	5	0,49	existente, existentes
influenciados	13	5	0,49	influenciado, influenciados

Com base nas evidências obtidas e no processo de reflexão efetuado nos tópicos anteriores, pode-se apresentar a sumarização das percepções dos gestores sobre a comparação do uso do orçamento matricial frente ao orçamento tradicional, considerando os elementos da Teoria da Prática como: 1) Nexos da Prática, composto por entendimento prático, regra e teleoafetividade; e 2) Arranjos Materiais (atores, tecnologia e infraestrutura). Estes elementos da Teoria da Prática foram relacionados às dimensões do orçamento, como: tomada de decisão e plano de ação, suporte para alocação de recursos, eficiência nos controles e influência do ator organizacional.

4.3.1 – Percepções sobre Nexos da Prática

Sobre o **entendimento prático** – relacionado às dimensões do orçamento, não restam dúvidas de que os entrevistados têm a percepção de que, para tomada de decisão, eficiência nos controles, e suporte para alocação de recursos, o orçamento matricial é a ferramenta que mais pode contribuir com estas atividades. E, ainda, sobre o entendimento prático relacionado à influência do ator organizacional, eles percebem que o orçamento matricial pode minimizar a influência dos atores no processo orçamentário.

Sobre **regras** – relacionadas às dimensões do orçamento, os gestores percebem que elas contribuem para a tomada de decisão e a elaboração e execução de planos de ação, com a eficiência nos controles e para alocação de recursos nos dois modelos de orçamentos; porém, eles têm a percepção de que o orçamento matricial, como ferramenta de gestão de gastos, possui melhores regras para tomada de decisão e para os planos de ação, gerando assim melhor eficiência nos controles e para a adequada alocação dos recursos.

Quando analisadas as regras e a influência do ator organizacional, 50% dos entrevistados percebem que não podem alterar as regras facilmente, e os outros 50% percebem que podem alterar as regras, para viabilizar e concordar com a empresa em caráter positivo, nos dois modelos orçamentários. Considerando que a percepção dos gestores é semelhante para os dois modelos, não foi possível definir qual deles possui regras que possibilitem maior influência do ator organizacional no orçamento. Destaca-se aqui, o que são regras relacionadas às dimensões do orçamento, tais como: tomada de decisão, eficiência nos controles e suporte para alocação dos recursos. Os gestores percebem que o orçamento matricial pode contribuir na gestão dos gastos da empresa.

Na avaliação da teleoafetividade (emoções) – relacionada às dimensões do orçamento, tomada de decisão e plano de ação, os gestores percebem que os dois modelos orçamentários podem gerar níveis significativos de emoções, como medo, ansiedade e excitação, advindos de pressão ou cobrança. Para cinco gestores, o modelo matricial, por envolver mais pessoas no processo de negociação, e por ser um pouco mais trabalhoso, é percebido como a ferramenta que pode causar mais emoções. Outros quatro gestores percebem que os dois modelos podem causar emoções no processo decisório.

Considerando a eficiência nos controles, todos os gestores percebem que as emoções, ou a teleoafetividade, podem afetar o controle nos dois modelos; o fato é que existe a percepção de que no matricial o controle pode ser melhor, considerando a participação de outros atores neste processo; já no tradicional, com o controle exclusivo de um gestor de área, a emoção pode prejudicar o controle.

Sobre a teleoafetividade relacionada à alocação de recursos, ficou evidente que as emoções podem afetar os dois modelos, mas o orçamento tradicional está mais suscetível a sofrer os impactos das emoções, em função do viés que a emoção pode causar no gestor, pois, no modelo tradicional, somente o gestor da área gerencia o processo decisório, e no modelo matricial, mesmo com os impactos emocionais na alocação dos recursos, sempre haverá outra pessoa acompanhado a atividade de alocar o recurso, e desta forma minimiza a influência das emoções neste processo.

Na análise da teleoafetividade relacionada ao ator organizacional, os entrevistados percebem que as emoções no processo orçamentário só afetarão aqueles que estiverem envolvidos neste processo; considerando que o orçamento matricial é o modelo que envolve mais pessoas, estas podem ser afetadas. E no orçamento tradicional, segundo as percepções dos entrevistados, as emoções só afetarão aqueles que estiverem diretamente ligados ao processo.

Pode-se concluir que as percepções dos gestores, no que diz respeito à teleoafetividade, relacionada à tomada de decisão, controle e alocação de recursos, apontam o orçamento matricial como a ferramenta de gestão mais adequada. Com ressalva para a teleoafetividade relacionada ao ator organizacional, na qual as percepções dos gestores não direcionaram a sua preferência para nenhum modelo, especificamente.

4.3.2 – Percepções sobre Arranjos Materiais

Na análise das evidências obtidas por meio do cruzamento das percepções dos gestores, atores relacionados à tomada de decisão e plano de ação, todos os gestores percebem que pode haver influências das pessoas nos dois modelos orçamentários, no que diz respeito à tomada de decisão e aos planos de ação. Isto, considerando-se que a empresa preze pelo trabalho participativo; caso contrário, a influência só se dará para aqueles que estão envolvidos no processo orçamentário. Os gestores têm a percepção de que nesta dimensão de atores, tomada de decisão e plano de ação, o orçamento matricial é o que pode gerar maior influência, devido ao envolvimento de mais pessoas no processo de negociação, proporcionando à empresa maior assertividade na tomada de decisão e no plano de ação.

Sobre a relação dos atores e a eficiência nos controles, todos os gestores têm a percepção de que o orçamento matricial é o mais eficiente, pois perceberam que quanto mais pessoas são envolvidas no processo de controle, melhor. Os gestores ainda perceberam que os dois modelos orçamentários podem se beneficiar com o uso de KPI, para garantir a eficácia do controle.

Averiguando as percepções dos gestores quanto ao envolvimento dos atores e alocação de recursos, por unanimidade, eles percebem que o orçamento matricial propicia a melhor alocação de recursos, pelo envolvimento de mais pessoas, e pelo compartilhamento de responsabilidade na gestão cruzada.

No relacionamento de atores e influência do ator organizacional, os gestores percebem que nos dois modelos orçamentários pode haver influência de um ator organizacional sobre outro. E que tal influência pode ser exercida de cima para baixo ou entre os gestores. Eles têm a percepção de que esta influência será positiva e direcionada para o bem comum.

Na análise da tecnologia relacionada com a tomada de decisão, planos de ação e eficiência nos controles, os gestores percebem que os modelos de orçamento, considerados como uma tecnologia de gestão, auxiliam na prática das suas atividades. Mas, na percepção dos gestores, o modelo matricial é a melhor tecnologia para tomada de decisão. E ainda percebem que os orçamentos matricial e tradicional podem ser tecnologias complementares para efeito de controle. Porém, se for para utilizar somente uma das tecnologias, os gestores acham que o modelo matricial gera melhor eficiência nos controles.

Na análise da tecnologia relacionada ao suporte para alocação de recursos, os gestores percebem que o orçamento matricial pode auxiliar na forma como os recursos são alocados. E a tecnologia em uso com o orçamento tradicional também auxilia na alocação dos recursos.

Mas os gestores têm a percepção de que o orçamento tradicional, em uso na organização estudada, precisa ser melhorado para que os recursos sejam alocados adequadamente.

A percepção apresentada pelos gestores, na relação da tecnologia com o ator organizacional, está ligada à resistência à mudança, e neste caso pode haver influência tanto positiva quanto negativa para o uso do orçamento matricial, considerando-o como uma potencial adoção para a organização estudada. E quanto ao orçamento tradicional, pode ter influência com menor impacto, considerando possíveis mudanças no modelo existente.

Tratando da infraestrutura relacionada à tomada de decisão, os gestores percebem que os dois modelos podem sofrer com a influência da infraestrutura da organização, e que os dois modelos podem se relacionar com a infraestrutura disponibilizada pela empresa para tomar decisão.

Os gestores têm a percepção de que a infraestrutura pode afetar a eficiência dos controles nos dois modelos, e que tais modelos de orçamento estão suscetíveis a sofrer impactos pela infraestrutura disponibilizada pela empresa.

Ainda sobre a infraestrutura, os gestores percebem que ela pode afetar a forma como a alocação de recursos é realizada, e que a infraestrutura não tem como beneficiar um modelo de orçamento mais que o outro, no que diz respeito à alocação de recursos.

Sobre a infraestrutura relacionada com o ator organizacional, os gestores percebem que ela pode influenciar o ator organizacional nos dois modelos orçamentários, independentemente de ser uma influência melhor ou pior para um ou outro modelo.

5. Conclusão

Entende-se que este trabalho se justifica pela necessidade que as organizações têm de obter tecnologias que as auxiliem na melhoria de seus processos de gestão e de seus gestores, notadamente em contextos de aumento de competição dos mercados interno e externo. De acordo com Nascimento e Reginato (2006) “(...) a tecnologia deve ser empregada para se melhorarem os meios oferecidos aos usuários para obtenção de informações, em tempo hábil e de acordo com o que necessitam em um determinado momento.”

Também se entende que este trabalho contribui para o conhecimento sobre as percepções dos gestores quanto aos benefícios e dificuldades na utilização de práticas de contabilidade gerencial, notadamente no processo orçamentário e no uso do Orçamento Matricial, pois, segundo Bartilotti (2006), Wanzuit (2009), Magalhães (2009), Vieira (2011), Spaniol e Kliemann (2013), Dalpaz e Trentin (2014) e Sampaio *et al.* (2016), o OM é uma ferramenta que pode auxiliar a empresa na melhoria da gestão e otimização de seus gastos.

Esta pesquisa se justifica também pelo fato de que foi elaborada uma abordagem metodológica para uma intervenção, com o objetivo de avaliar a utilização do orçamento matricial. Caso a empresa objeto deste estudo tenha interesse na implementação da ferramenta, tal abordagem poderá servir como um guia para a implantação dessa prática, bem como também para outras empresas que desejem se valer dessa prática de gestão.

Este trabalho contribui no sentido de evidenciar as percepções dos gestores sobre o uso do Orçamento Matricial, comparativamente ao orçamento convencional, e, dessa forma, possibilitar ganhos econômicos importantes para a organização estudada.

Outra contribuição é a proposição de uma abordagem metodológica, por meio da Teoria da Prática (Schatzki, 2005), que possibilita avaliar constantemente práticas de Contabilidade Gerencial, no sentido de buscar a melhoria dos processos de gestão.

Esta pesquisa teve por objetivo comparar as percepções dos gestores de uma empresa fabricante de eletrodomésticos sobre a eficiência para o controle de gastos do orçamento empresarial convencional frente ao orçamento matricial. Levando-se em conta as percepções dos gestores, sobre as dimensões do orçamento relacionadas aos nexos da prática e aos arranjos materiais, e por tudo que foi destacado nas análises dos dados, tais como frequência de palavras, nuvens de palavras, o contexto, as perguntas e coleta das respostas dos entrevistados, pode-se perceber que os gestores da empresa ABC Ltda., percebem o orçamento matricial como a ferramenta que pode proporcionar a melhor gestão dos gastos, comparativamente ao uso do

orçamento tradicional; entretanto, tal percepção não é excludente ao orçamento convencional, sendo considerada como benéfica a utilização conjunta das duas metodologias.

No âmbito do que era esperado pela pesquisa, também foi possível organizar o conhecimento sobre o orçamento convencional e o matricial. Tal estudo não teve por objetivo apresentar o estado da arte sobre o tema, mas sim possibilitar ao leitor o conhecimento sobre elementos que contribuam para o seu entendimento sobre as diferenças, vantagens e desvantagens de ambos.

Também foi elaborado e validado um modelo de orçamento matricial adequado às necessidades de uma empresa de eletrodomésticos, o qual foi validado por doze gestores dessa organização.

Foi também estruturada uma abordagem investigativa por meio da estratégia de pesquisa intervencionista e da utilização da Teoria da Prática, para evidenciação das percepções de gestores sobre o orçamento empresarial convencional e o matricial. Certamente, esse foi o maior desafio da pesquisa, uma vez que se fez necessária a articulação de diversos conhecimentos de ordem prática e teórico-científica.

Dessa forma, considera-se que a pesquisa atingiu seus objetivos, gerando as seguintes contribuições:

Para a organização objeto do estudo, entende-se que a pesquisa contribui para a capacitação do conjunto de gestores envolvidos no processo de validação do modelo de orçamento matricial, pela proposição de um modelo de orçamento matricial aderente às suas necessidades, e, acima de tudo, pela introdução de uma visão crítica na atividade de gestão de despesas.

Para a prática das organizações, entende-se que a pesquisa contribuiu ao possibilitar a elaboração de um *framework* para comparar duas modalidades de práticas orçamentárias, trazendo à tona, de forma consistente, uma comparação do orçamento matricial com o convencional em diversas dimensões da prática, reduzindo, dessa forma, o viés do tomador de decisão. Também evidenciou, para a organização estudada, a percepção sobre os benefícios do orçamento matricial comparativamente ao convencional.

Por fim, para a academia, esta pesquisa possibilitou uma reflexão sobre a utilização da Teoria da Prática, que ainda é pouco utilizada nas pesquisas empíricas em Contabilidade Gerencial, além de ter sido associada à prática do orçamento empresarial, que é considerada uma das mais utilizadas pelas organizações.

Salienta-se que, dadas as características desta pesquisa, os achados não podem ser generalizados para outras organizações; entretanto, as bases conceituais utilizadas podem servir para a generalização dos processos utilizados ou para outras comparações de práticas.

Como sugestões para futuras pesquisas, sugere-se a continuidade dessa pesquisa em outras organizações, realizando também a implantação do Orçamento Matricial, a fim de confirmar se os benefícios percebidos nesta fase são, de fato, incorporados no uso da prática.

Propõe-se ainda a utilização do constructo elaborado neste trabalho para a comparação de outras práticas de Contabilidade Gerencial, em situação de avaliação de sua substituição ou complementação, tais como avaliando a troca de práticas convencionais de estratégia pela abordagem do Oceano Azul; ou na substituição ou complementação de técnicas de custeio, por exemplo.

Referências

- Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Beleza (2016). *Panorama do Setor*. Recuperado de <https://www.abihpec.org.br/category/publicacoes/panorama-do-setor/>.
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), 1-27.
- Andrade, F. F. (2003). *O método de melhorias PDCA* (Dissertação de Mestrado). Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2008). *Sistema de controle gerencial* (12a ed). São Paulo: McGraw-Hill.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000) *Contabilidade gerencial* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Bartilotti, V. F. (2006). *O Orçamento matricial e o controle de gastos fixos: Um estudo de caso em uma empresa de telecomunicações* (Dissertação de Mestrado profissional). Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais, Belo Horizonte.
- Beuren, I. M. (Org.). (2008). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria e da Práxis*. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Brown, R. L. (1981). Beyond zero-base budgeting. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 151(3), 44.
- Burrows, G., & Syme, B. (2000). Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers. *Abacus*, 36(2), 226-241.
- Catelli, A. (2006). *Controladoria – Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON* (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- Chiavenato, I. (2003). *Introdução à Teoria Geral da Administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações* (7a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Covaleski, M. & Dirsmith, M. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562-587.
- Covaleski, M., Evans, J. H., III, Luft, J. L., & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 3-49.

Crozatti, J. (2003). Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *ConTexto*, 3(5), 1-20.

Dalpaz, J. & Trentin, G. N. S. (2014). Orçamento Matricial: Controle gerencial de gastos fixos. *Unoesp & Ciência – ACSA*, 5(1), 87-94.

Dirsmith, M. W. & Jablonsky, S. F. (1979). Zero-base budgeting as a management technique and political strategy. *The Academy of Management Review*, 4(4), 555-565.

Frezatti, F. (2005). Beyond Budgeting: Inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 23-33.

Frezatti, F. (2015). *Orçamento Empresarial - Planejamento e Controle Gerencial* (6a ed.). São Paulo: Atlas.

Godoi, C. K. & Mello, R. B. (2010). *Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.

Gomes, A. (2017) *Economia brasileira vai demorar para se recuperar, apontam analistas*. Recuperado de <http://g1.globo.com/economia/mercados/noticia/2015/10/economia-brasileira-vai-demorar-para-se-recuperar-apontam-analistas.html>.

Government Finance Officers Association (2011). *Zero-base Budgeting: Modern Experiences and Current Perspectives*. Recuperado de <http://www.gfoa.org/>.

Grippa, D. B. (2005) *Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesa: o Gerenciamento Sistêmico de Despesa (GESIDE)*. (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116.

Holpe, J. & Fraser, R. (2003). Beyond Budgeting – the complete summary. *Soundview Executive Book Summaries*, 25(9), part 1, 1-8.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. (2004). *Contabilidade gerencial*. (12a ed.). São Paulo: Pearson Education.

Isa, R.M. (2005). Is traditional budgeting still relevant? *Jurnal Intelek*, 3(1), 75-83.

Lage, M. C. (2011). Utilização do software NVivo em pesquisa qualitativa: uma experiência em EaD. *ETD – Educação Temática Digital*, 12(esp.), 198-226.

Lodi, J. B. (1970). A estrutura matricial e a estrutura sistêmica: dois novos tipos de organização. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 10(4), 157-179.

Lunkes, R. J. (2003). *Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial* (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Lunkes, R. J. (2011) *Manual de Orçamento* (2a ed.). São Paulo: Atlas

Magalhães, A. R. (2009) *Aplicação do orçamento matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Taubaté, Taubaté, SP.

Motta, P. R. (1976). Dimensões gerenciais do planejamento organizacional estratégico. *Revista de Administração Pública*, 10(2), 85-107.

Nascimento, A. R. (2011) *Controle gerencial como prática social e organizacional: Análise crítica a partir dos paradigmas neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Nascimento, A. M. & Reginato, L. (2006) A aplicação dos conceitos de controladoria conjugados aos de tecnologia da informação como apoio ao processo decisório. In *Anais do 13º Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG.

Nascimento, A. M. & Reginato, L. (2015) *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Nelly, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-29.

Nogueira, R. A., Waller, F. F., & Ramos, F. M. (2012) Gestão matricial de despesas – manual prático. *Coleção Gestão em Foco*, 4(1). Belo Horizonte: Cymo.

Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.

Padoveze, C. L. (2005). *Planejamento Orçamentário*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

Padoveze, C. L. & Taranto, F. C. (2009) *Orçamento Empresarial - Novos Conceitos e Técnicas*. São Paulo: Pearson Education.

Parisi, C. & Megliorini, E. (2011). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

Passarelli, J. & Bomfim, E. (2004). *Orçamento empresarial: como elaborar e analisar*. São Paulo: IOB-Thomson.

Pyhrr, P. A. (1977). The zero-base approach to government budgeting. *Public Administration Review*, 37(1), 1- 8.

Pyhrr, P. A. (1981). *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das empresas*. São Paulo: Interciência.

Quinquiolo, J. M. (2002). *Avaliação da eficácia de um sistema de gerenciamento para melhoria implantado na área de carroceria de uma linha de produção automotiva*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Taubaté, Taubaté, SP.

Russo, P. T. (2015). *O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob ótica institucional* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Sá, C. A. & Moraes, J. R. (2005) *O Orçamento Estratégico – uma visão empresarial*. Rio de Janeiro: Qualitymark.

Sá, C. A. (n.d.). O Gerenciamento Matricial de Despesa. Recuperado de <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Gerenciamento-Matricial-de-Despesas.pdf>

Sá, C. A. (n.d.) O Orçamento Base-Zero. Recuperado de <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/Orcamento-Base-Zero.pdf>

Sampaio, M., Peterli, D., Vallim, M. P., & Vallim, C. R. (2016). Aplicabilidade do orçamento base zero e orçamento matricial: Estudo de caso em empresa do setor de saúde. *Anais do 23º Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE*.

Santos, L. L. S. & Silveira, R. A. (2015). Por uma epistemologia das práticas organizacionais: A contribuição de Theodore Schatzki. *Organizações & Sociedade*, 22(72), 79-98.

Sanvicente, A. Z. & Santos, C. C. (2008) *Orçamento na Administração de Empresas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Schatzki, T. R. (1996). *Social practice: A Wittgensteinian approach to human activity and the social*. Cambridge: Cambridge University Press.

Schatzki, T. R. (1997). Practices and actions: a Wittgensteinian critique of Bourdieu and Giddens. *Philosophy of the Social Sciences*, 27(3), 283-308.

Schatzki, T. R., Cetina, K. K., & Von Savigny, E. (2001). *The practice turn in contemporary theory*. London: Routledge.

Schatzki, T. R. (2002). The site of the social: a philosophical account of the constitution of social life and change. Pennsylvania State University.

Schatzki, T. R. (2005). Peripheral vision: The sites of organizations. *Organization studies*, 26(3), 465-484.

Schatzki, T. R. (2006). On organizations as they happen. *Organization studies*, 27(12), 1863-1873.

Schettino, E. M. O. (2006). Gestão das empresas de transporte urbano no Brasil. *Revista Eletrônica de Economia*, 4(7), 1-12. Recuperado de <http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/art008.asp>.

Spaniol, C. C. & Kliemann, F. J., Neto (2013). Estruturação do gerenciamento matricial de despesa em uma empresa de serviço de engenharia. Recuperado de <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/97349/000919806.pdf?sequence=1>

Tripp, D. (2005). Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. *Educação e Pesquisa*, 31(3), 443-446.

Tung, N. H. (1994) *Orçamento empresarial no Brasil –para empresas industriais e comerciais* (4a ed.). São Paulo: Editora Universidade-Empresa.

Vieira, G. F. (2011). *Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial de Despesa* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

Wanzuit, D. R. D. (2009) *Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial – o caso de uma indústria de alimentos* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

Welsch, G. A. (2009). *Orçamento Empresarial* (4a ed.). São Paulo: Atlas.

Wetherbe, J. C. & Montanari, J. R. (1981). Zero-based budgeting in the planning process. *Strategic Management Journal*, 2(1), 1-14.

Woods, Lisa (n.d.). *Business Plan vs. Forecast vs. Budget*. Recuperado de <http://www.managingamericans.com/Executive-Leadership-General Management/Success/Business-Plan-vs-Forecast-vs-Budget-392.htm>

Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos* (3ª ed.). Porto Alegre: Bookmann.

Zald, M. N. (1986). The sociology of enterprise, accounting and budget rules: Implication for organization theory. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 327-340.

ANEXOS

A.1 Treinamento – Apresentação Sobre Orçamento Tradicional – OT



Orçamento Tradicional

O Planejamento Operacional

- Vai responder à questão “Como?” a empresa implementará as ações planejadas.
- Com o horizonte temporal de um ano o planejamento detalhará todas as ações que serão implementadas pela empresa.
- Tem como principal ferramenta o **orçamento empresarial**.

Orçamento Tradicional

Definição de Orçamento:

conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos em valores financeiros, permite à administração conhecer os resultados operacionais da empresa e executar os acompanhamentos para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios analisados, avaliados e corrigidos.

Orçamento Tradicional

O processo de planejamento orçamentário tem como foco, a busca por eficiência nas aplicações dos recursos utilizados nas atividades organizacionais. A busca constante por eficiência acontece de maneira corriqueira nas empresas, tendo em vista que as empresas têm como objetivo principal a maximização de seus ganhos sobre os seus recursos utilizados.

Tung (1994)

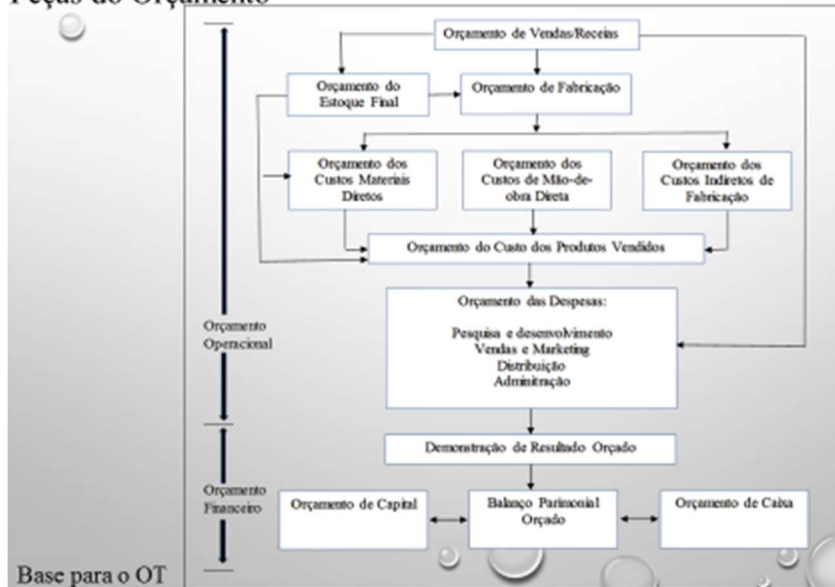
O modelo estático também conhecido como orçamento tradicional, é o mais comum e o mais utilizado nas empresas. A sua elaboração parte do ponto da fixação do volume de vendas e, por consequência, determina-se o volume para outras atividades da empresa.

Padoveze (2009)



Orçamento Tradicional

Peças do Orçamento



Orçamento Tradicional

- Orçamento Operacional
 - Orçamento de Vendas;
 - Orçamento de Produção;
 - Orçamento de Mão de Obra;
 - Orçamento de Despesas;
 - Orçamento de Investimentos;
 - DRE Projetado.

Pecas do Orçamento

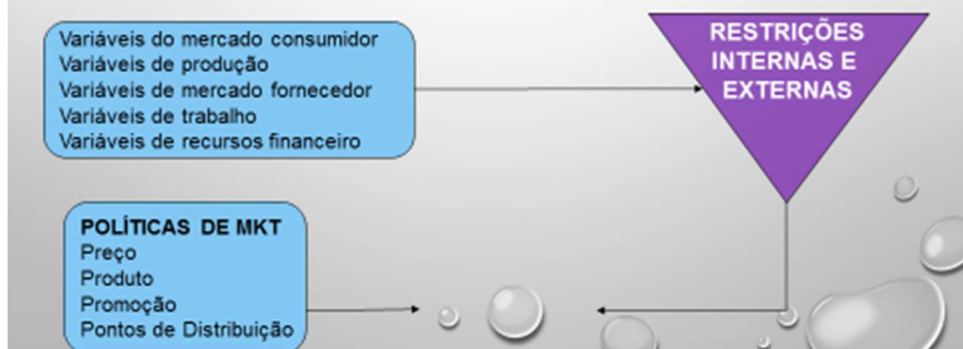
Orçamento Vendas

- É normalmente pelo orçamento de vendas que se inicia a elaboração do Orçamento.
- A finalidade do Orçamento de vendas é a de determinar a quantidade e o valor total dos produtos a vender, bem como calcular os impostos, a partir de projeções de vendas elaboradas pelas unidades de vendas e ou executivos de vendas ou marketing.

Peças do Orçamento

Orçamento Vendas

RESTRIÇÕES DO ORÇAMENTO DE VENDAS



Peças do Orçamento

RESTRIÇÕES DO ORÇAMENTO DE VENDAS

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Restrições Internas <ul style="list-style-type: none"> • Capacidade produtiva insuficiente • Estrutura adm.inadequada • Pessoal interno inabilitado • Insuficiência de capital de giro | <ul style="list-style-type: none"> • Restrições Externas <ul style="list-style-type: none"> • Política de comércio exterior desfavorável • Política monetária (crédito e taxa de juros) desfavorável • Mercado fornecedor precário • Restrição de mão-de-obra externa |
|---|---|

Peças do Orçamento

ORÇAMENTO PRODUTIVO

Definição

- O Orçamento de produção tem a finalidade de determinar a quantidade de produtos que devem ser produzidos em função das vendas planejadas, considerando-se as políticas de estoque de produtos acabados

Conhecimento:

- Do Plano de Vendas;
- Das características de armazenamento dos materiais;
- Da Economia de escala do processo;
- Da capacidade ótima e máxima de produção;
- Da duração e etapas do processo produtivo; e
- Dos Lotes econômicos de produção.

Peças do Orçamento

ORÇAMENTO PRODUTIVO

Materia Prima

- MP são bens adquiridos que, no processo industrial, por transformação ou por montagem, integram-se nos produtos acabados

Calculo do Custo MP

- Obter a quantidade de produtos a fabricar no período a orçar;
- Multiplicá-la pela quantidade padrão de consumo de MP por unidade de produto, obtendo a quantidade total de MP a consumir;
- Multiplicar o resultado pelo custo médio unitário previsto para o período, obtendo o custo total da MP consumida.

Mão de Obra Direta

- Compõem MOD todos os trabalhadores relacionados na atividade fim da empresa. Numa indústria, inclui os supervisores dos operários, o pessoal do almoxarifado, da manutenção, e do planejamento e controle da produção.
- Normalmente é considerado um custo variável, dada a alta correlação entre o tempo de MOD e o volume de produção.

Calculo do Custo OMD

➤ Remuneração Líquida da MOD:

Horas de MOD X Salário/Hora

➤ Custo Total da MOD:

Remuneração Líquida + Encargos + DSR

Peças do Orçamento

ORÇAMENTOS DAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS

- Despesas administrativas são os recursos que serão despendidos com a gestão da organização.
- Despesas comerciais são os recursos necessários para suportar as vendas, algumas podem ser variáveis – e variam conforme o volume de venda.
- Também podem ser FIXAS, VARIÁVEIS OU SEMIVARIÁVEIS.

Exemplos:

▪ Despesas de Marketing	normalmente FIXO
▪ Salários/encargos Adm. e de vendas	FIXO e SEMIVARIÁVEL
▪ Telefone e comunicação	normalmente FIXO
▪ Depreciação	normalmente FIXO
▪ Material de expediente	SEMIVARIÁVEL
▪ Transporte	SEMIVARIÁVEL

Orçamento Tradicional

- Orçamento Financeiro
 - Orçamento de Fluxo de Caixa Projetado;
 - Orçamento de Balanço Patrimonial Projetado.

Orçamento Tradicional

Periodicidade

- Normalmente dividido em intervalos que dependem do nível de sazonalidade da atividade da empresa.
- Normalmente os períodos são mensais.

Orçamento Tradicional

Etapas de para elaboração do Orçamento

- Formação do Comitê Orçamentário
- Definição de indicadores e objetivos
- Definição do Cronograma de Elaboração
- Elaboração
- Análise e validação
- Publicação

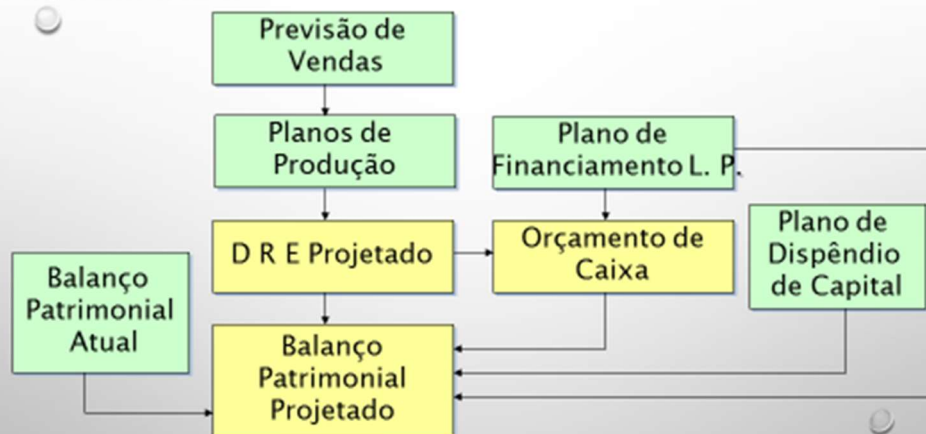
Orçamento Tradicional

Premissas para o Desenvolvimento do Planejamento Financeiro

- As oportunidades de investimento que se pretende aproveitar;
- O grau de endividamento que a empresa decide adotar;
- O montante de dinheiro que a empresa considera necessário e apropriado pagar aos acionistas.

Orçamento Tradicional

Planejamento Financeiro de Curto Prazo



Fonte: Lawrence J. Gitman

Orçamento Tradicional

Ganhos Preliminares com Planejamento Financeiro

- O planejamento força os gestores a projetar efeitos conjugados de todas as decisões de investimento e financiamento das empresas;
- Análise sobre reflexos de acontecimentos sobre as empresas que poderão afetar direta ou indiretamente a empresa, assim como suas estratégias

Princípios Fundamentais do Planejamento e Controle Orçamentário

- ENVOLVIMENTO ADMINISTRATIVO.
- ADAPTAÇÃO ORGANIZACIONAL.
- ORIENTAÇÃO PARA OBJETIVOS.
- COMUNICAÇÃO INTEGRAL.
- EXPECTATIVAS REALISTAS.
- CONTABILIDADE POR ÁREAS DE RESPONSABILIDADE.
- OPORTUNIDADE.
- APLICAÇÃO FLEXÍVEL.
- RECONHECIMENTO DO ESFORÇO INDIVIDUAL E DO GRUPO.



Orçamento Tradicional

ATIVIDADES DA FUNÇÃO CONTROLE

- Medir o realizado
- Comparar o realizado com o planejado
- Analisar os desvios significativos
- Adotar medidas corretivas
- Avaliar a efetividade das providências tomadas
- Registrar essas informações, para aperfeiçoar o processo de planejamento.

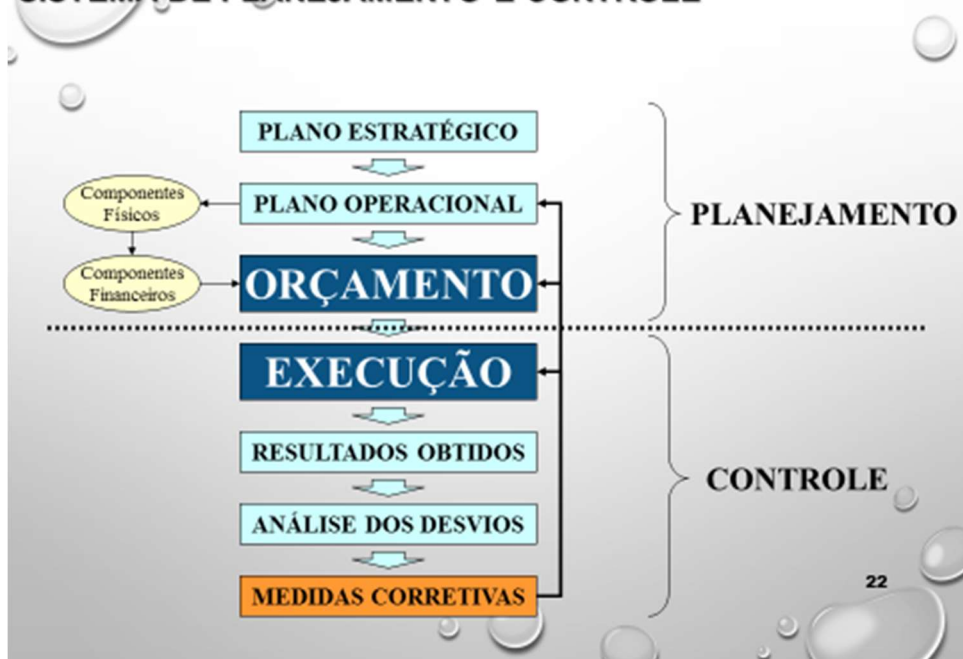
Orçamento Tradicional

Procedimento de Controle orçamentário Relatório das Variações (Real x Orçado)

Anomalia: desenvolver documento para as explicações das variações apresentadas no relatório das variações entre real x orçado

Plano de ação corretivo: elaborar plano de ação corretiva, para as variações significativas, monitoramento pelo gestor de centro de custos onde ocorrer a anomalia.

SISTEMA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE



22

Orçamento Tradicional

Usando Orçamento para Controle

- Comparando o Previsto com o Realizado
 - Em cada um dos períodos é realizada a comparação do que foi planejado para cada uma das contas contábeis.
- Aprendizado vem com os acertos e com os erros.
- É de vital importância a correta classificação dos gastos em conformidade com as contas corretas.
- A cada trimestre deve-se efetuar a revisão do período remanescente do orçamento para o ano em curso.

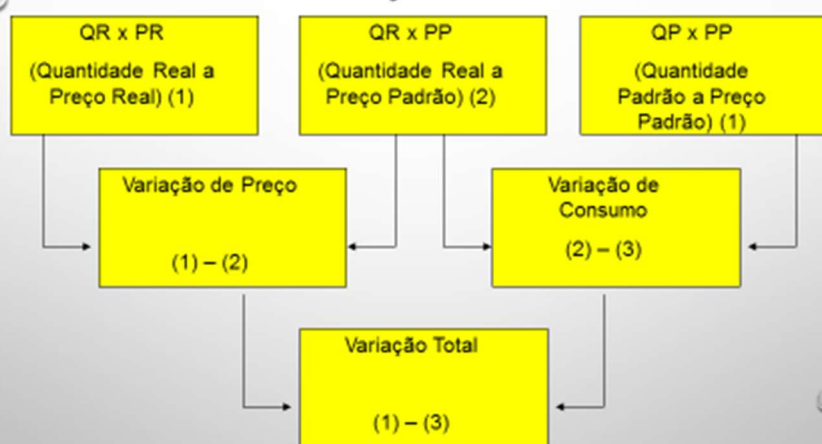
Orçamento Tradicional

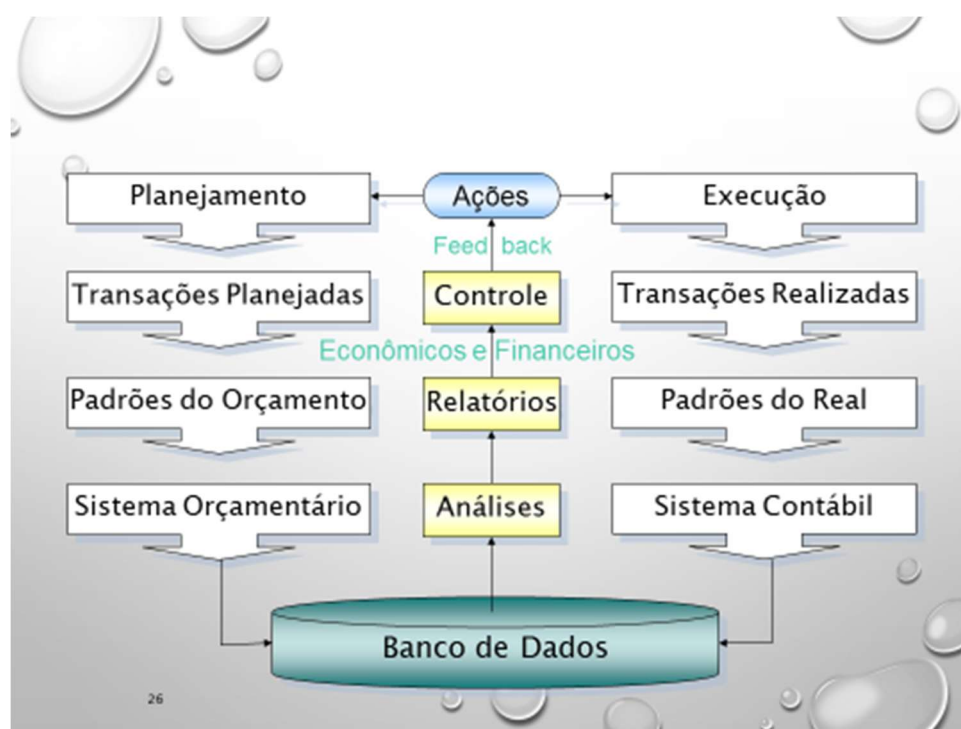
Controle orçamentário

Compreende a aferição do desempenho (em relação a um padrão) e a correção dos desvios que assegure a consecução de objetivos, de acordo com o plano da empresa.

Orçamento Tradicional

ANÁLISE DA VARIAÇÃO





Orçamento Tradicional

Perspectiva de análise

Responsáveis pelo Centro de Custo ou Entidade

C. de Custos	Diretoria	Produção	Marketing	Comercial	Tecnologia
<i>Despesas</i>					
Pessoal					
Aluguéis					
Insumos					
Frete					

Uso dos recursos

Responsável por definir regras e diretrizes que otimizem o uso dos recursos e garantir que o recurso estão sendo utilizados conforme as regras e metas estabelecidas

Orçamento Tradicional

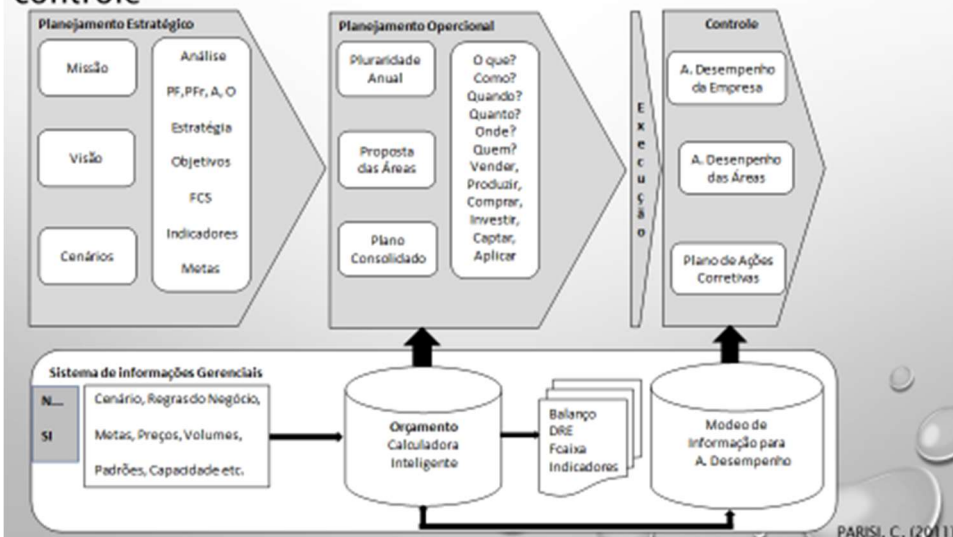
Perspectiva de análise das variações

Matriz de acompanhamento Empresa XXX Período: 1/XX	Gerência do centro de custo A				Gerência do centro de custo B				Gerência do centro de custo C			
	Real	Meta	Desvio R\$	Desvio %	Real	Meta	Desvio R\$	Desvio %	Real	Meta	Desvio R\$	Desvio %
Pessoal	5.000	4.250	750	18%	10.000	8.500	1.500	18%	15.000	12.750	- 2.250	15%
Benefícios	1.500	1.300	200	15%	3.000	2.600	400	15%	4.500	3.900	- 600	15%
Imensos	10.200	11.000	- 800	-7%	20.400	22.000	- 1.600	-7%	30.600	33.000	- 2.400	-7%
Frete	22.300	20.000	2.300	12%	44.600	40.000	4.600	12%	66.900	60.000	6.900	12%
Aluguel	8.000	7.800	200	3%	16.000	15.600	400	3%	24.000	23.400	600	3%
Manutenção	350	500	- 150	-30%	700	1.000	- 300	-30%	1.750	2.500	- 750	-30%
Telefone	75	50	25	50%	150	100	50	50%	225	150	75	50%
TOTAL	47.425	44.900	2.525	6%	94.850	89.800	5.050	6%	142.975	134.700	8.275	6%

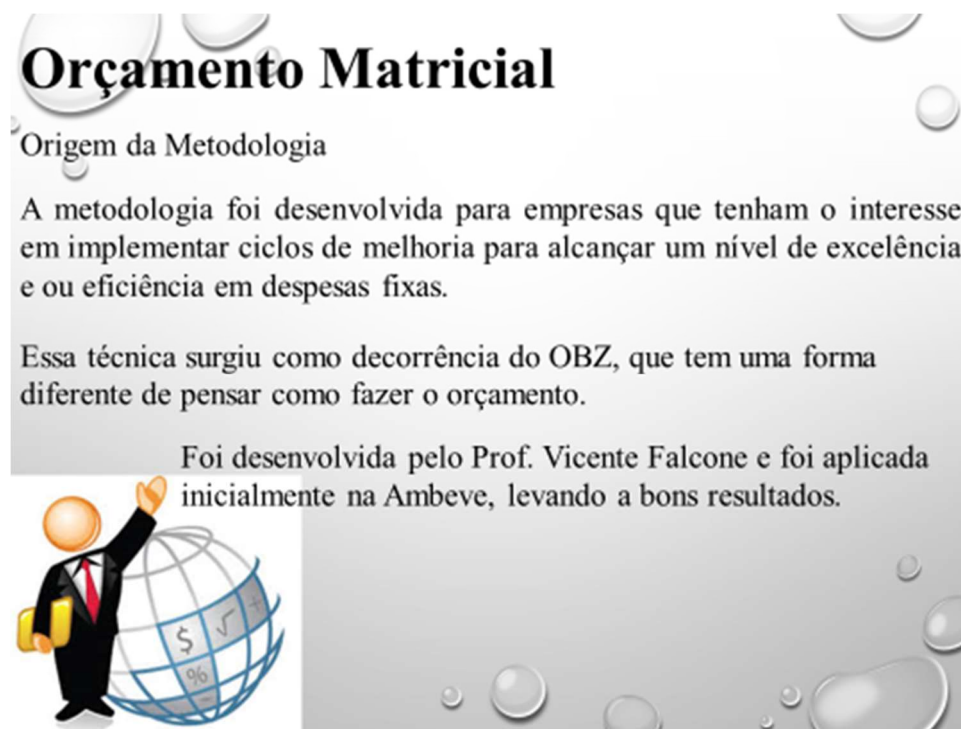
- Variação absoluta = + R\$
- Variação relativa = + %
- Adotar políticas de controle para ambos os tipos de variações

Orçamento Tradicional

O Processo de Gestão: Planejamento, execução e controle



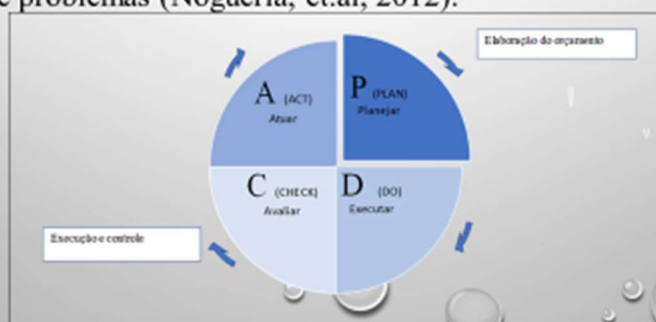
A.2 Treinamento – Apresentação Sobre Orçamento Matricial – OM



Orçamento Matricial

O modelo de OM é um conceito relativamente novo de controle orçamentário. Este modelo propõe um exame detalhado de gastos, focando a redução específica para cada gerência. O atrativo desta ferramenta é a sistemática eficiente para o acompanhamento e controle de gastos (Padoveze, 2009).

OM é baseada no método PDCA (*Plan, Do, Check, Action*) para soluções de problemas (Nogueira, et.al, 2012).



Orçamento Matricial

Método para atingir resultados



Orçamento Matricial

Observações sobre OM

- É uma ferramenta que foca a gestão das despesas, com a identificação das melhores práticas internas da empresa. Com o acompanhamento em ciclos de melhoria contínua, a ferramenta implementada pode gerar ganhos expressivos na gestão das despesas.
- A ferramenta pode gerar oportunidades quando são identificadas as melhores práticas internas. Neste contexto temos maior segurança sobre as metas escolhidas, estimula a comunicação entre as áreas permitindo uma troca de conhecimento, propiciando o desenvolvimento das melhores práticas internas.

Orçamento Matricial

Visão do OM

- Exames detalhados dos gastos
- Metas de redução específicas para cada área
- Desafios compatíveis com o potencial de ganho
- Ônus da prova com os gerentes

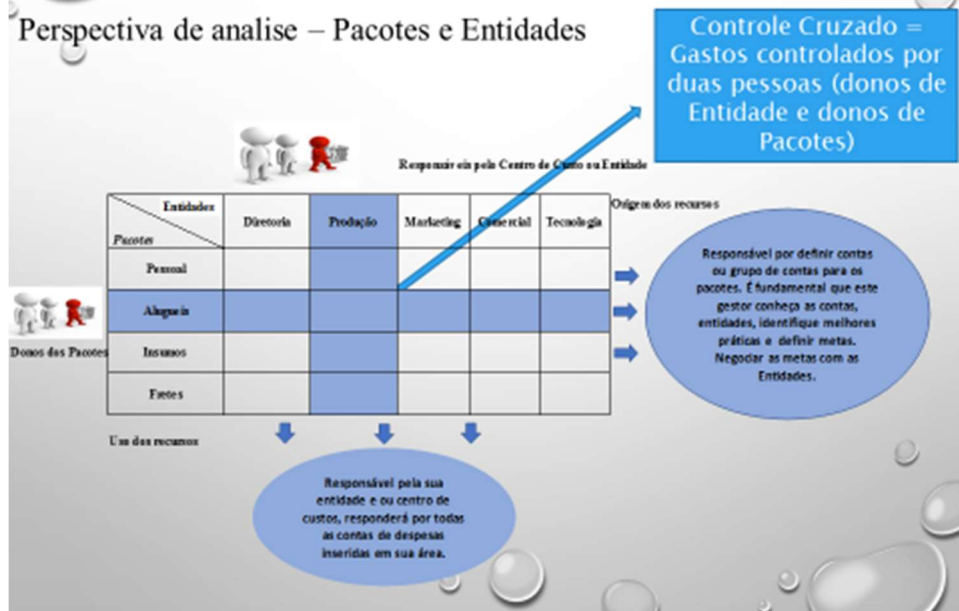
Orçamento Matricial

Peças do Orçamento



Orçamento Matricial

Perspectiva de análise – Pacotes e Entidades



Orçamento Matricial

Perspectiva de análise – Pacotes e Entidades

Matriz de acompanhamento	Entidade	Gerência A			Gerência B			Gerência C		
Empresa XXX	Gestor Unidade: -->									
Período: x/16	Gestor de Pacote:									
Pacote e contas		Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio
Pessoal	João	5.000	2.000	3.000	10.000	4.000	6.000	15.000	6.000	9.000
Benefícios	João	1.500	45	1.455	3.000	90	2.910	4.500	135	4.365
Visão do gestor de pacote										
Insumos	José	10.200	14.000	- 3.800	20.400	28.000	- 7.600	30.600	42.000	-11.400
Fretes	Carlos	15.000	20.000	- 5.000	30.000	40.000	- 10.000	45.000	60.000	-15.000
Alugueis	Serafim	8.000	1.000	7.000	16.000	2.000	14.000	24.000	3.000	21.000
Manutenção	Jeremias	350	500	- 150	700	1.000	- 300	1.050	1.500	- 450
Telefone	Abílio	30	50	- 20	60	100	- 40	90	150	- 60
TOTAL		40.080	37.595	2.485	80.160	75.190	4.970	120.240	112.785	7.455

Foco no desdobramento do Gasto = Os Gastos são desdobrados até o nível onde são realizados

Orçamento Matricial

Perspectiva de análise – Pacotes e Entidades

- Acompanhamento Sistemático
 - Esforço direcionado à partir de comparações sistêmicas e controle detalhado dos gastos
 - Acompanhamento Mensal do Resultado
 - Reuniões para Controle dos Gastos
 - Auditoria e ou verificação de Procedimentos

Orçamento Matricial

Processo de Elaboração OM



- Definição da Equipe - responsáveis pela implementação e coordenação do OM, devem responder a alta adms. e ter autonomia no processo de implementação;
- Obter base de dados Contábil - os registros das despesas devem estar classificados em contas contábeis que estejam em conformidade com o modelo;
- Análise de Contas, Unidades, Centro de Custos e Definir Pacotes;
- Elaboração da Matriz de Pacotes e Centro de Custos.

Orçamento Matricial

Preparação da Fase Orçamentaria

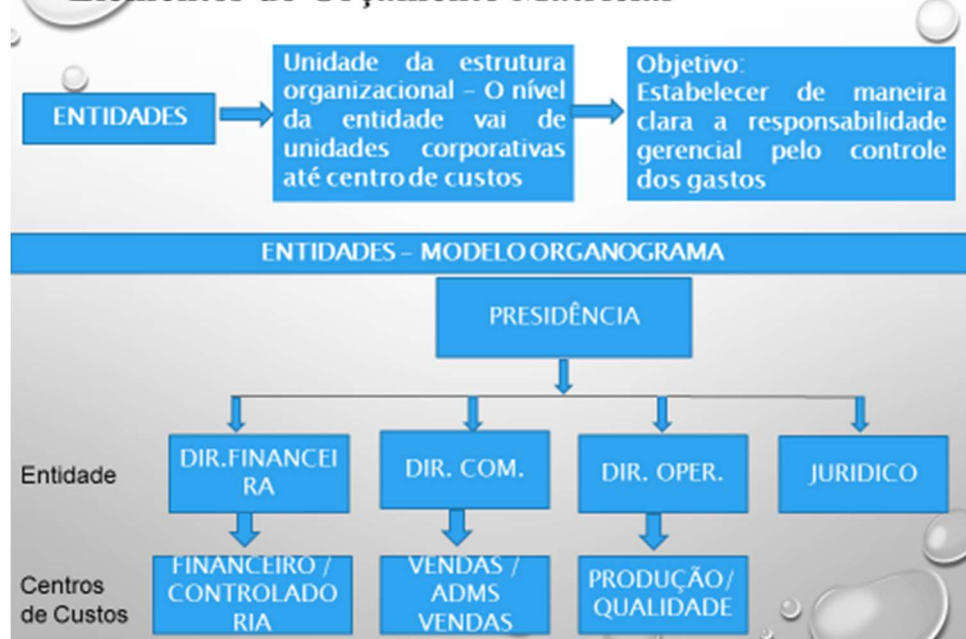
Elementos do orçamento Matricial



Elementos do Orçamento Matricial



Elementos do Orçamento Matricial



OM- Preparação Orçamento

Matriz dos Pacotes dos gastos por centro de custos

Pacotes	Conta	Descrição	Centro de Custos
Pessoal	6301010002	Salários	Administrativo, Jurídico, Vendas, Gerencia de Vendas, Compras, Contabilidade, Financeiro, Logística, Marketing, Eng.Produção, Eng Processo, Qualidade, Produção, RH, TI e Merchndising
	6301010003	Férias	
	6301010004	Encargos	
	6301010005	Alimentação	
	6301010006	Assistencia medica	
Comercial	6303010001	Comissões	Vendas e Gerencia de Vendas
	6303010002	Prêmios	
	6303010003	Verbas	
	6303010004	Desp. Com Reuniões	
Marketing	6303010005	Serviços Graficos	Marketing e Merchandising
	6303010006	Material de PDV	
	6303010007	Publicidade e Propaganda	
	6303010008	Feiras e Evento	
Gerais Adms	6305040001	Refeições	Administrativo, Jurídico, Vendas, Gerencia de Vendas, Compras, Contabilidade, Financeiro, Logística, Marketing, Eng.Produção, Eng Processo, Qualidade, Produção, RH, TI e Merchndising
	6305040002	Mat. Escritório	
	6305040003	Mat. Limpeza	
	6305040004	Deslocamento e viagens	
	6305040005	Locação de equipamentos	

Orçamento Matricial



Nomeação dos Gestores de Pacotes

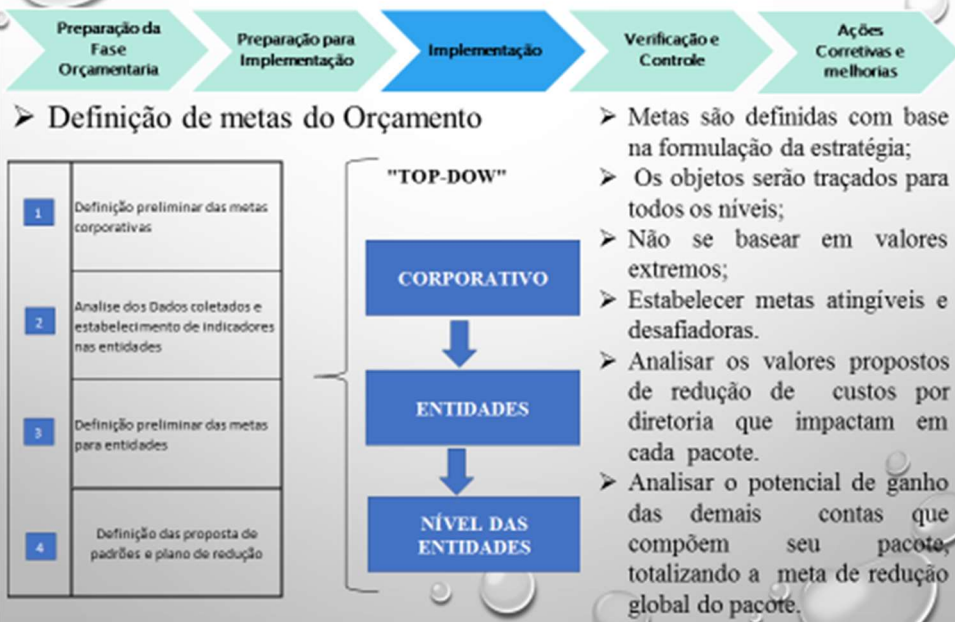


Orçamento Matricial

Preparação para implementação

- Coleta de Dados – O primeiro composto pelos dados históricos e podem ser obtidos com base em padrões, por exemplo: KM rodado, horas de fábrica, número de peças produzidas etc. O segundo dado a ser coletado serão os contratos de fornecimento, os mesmos precisam estar atualizados para refletir a realidade dos gastos que vão ocorrer. “Entretanto esta necessidade não é somente o OM, mas de todo o processo de estimativa financeira em orçamento.”
- Treinamento - A implementação do gerenciamento matricial é um projeto que requer cuidados, a preparação dos funcionários e das chefias é fundamental para o sucesso e sua permanência como ferramenta de controle de resultados. O treinamento dos gestores sobre a metodologia irá prepará-los para realizar o planejamento orçamentário e a multiplicação da gestão matricial na empresa.

Orçamento Matricial



Orçamento Matricial

- Em geral as variações devem ser explicadas sempre que excedam o limite de variabilidade permitido, ou seja: pode-se fixar um determinado percentual máximo para um determinado centro de custo (por exemplo se for maior – ou menor – que 10% deve ser explicado). Também, simultaneamente pode ser adotado um valor absoluto, exemplo se for maior que \$300, tem que explicar. Assim a variabilidade também é checada por duas dimensões: uma relativa (%) e outra absoluta (o valor fixo de referência).

Informação da entidade

Numero de

Gasto por f

Gasto total

Historico	\$	350	350	350	...	350	4200
Orçamento	\$	275	275	275	...	275	3300

Explicar sempre que o orçamento for maior que a meta ou histórico

Orçamento Matricial

Implementação

- Negociar metas e padrões de gastos

1	Negociação das Metas
2	Revisão e aprovações
3	Consolidação do Orçamento

"BOTTON-UP"

CORPORATIVO

ENTIDADES

NÍVEL DAS ENTIDADES

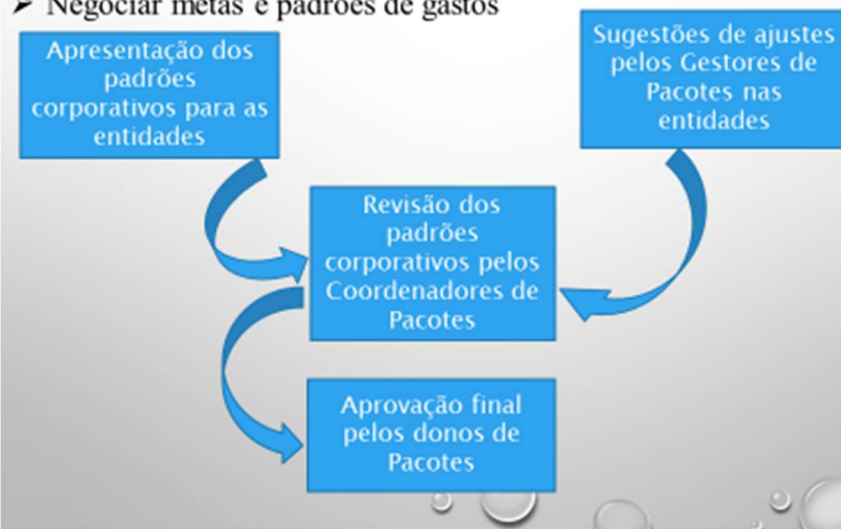
- Gestores de entidades recebem as metas preliminares dos gestores de pacotes, avaliam e negociam as propostas, as metas preliminares não podem comprometer a meta estratégica.

- Estratégias de negociação: Sinergia internas, cotações competitivas, padronização de compra, verificação de especificações, nova tecnologia e benchmarking externos.

Orçamento Matricial

Implementação

- Negociar metas e padrões de gastos



Orçamento Matricial

Implementação

- Após os ajustes e o comprometimento entre os donos de pacote e de entidade com as metas estabelecidas pelo corpo diretivo.
- Consolida-se o orçamento
- Preenchimento das matrizes orçamentárias revisadas e aprovadas.
- Divulgação do orçamento e do modelo de procedimentos aprovados para todos os níveis.

OM- Preparação Orçamento

Modelo da Matriz de orçamento

Matriz de Acompanhamento		Entidades	Gerencia da Unidade / C.Custo Compras			Gerencia da Unidade / C.Custo Compras Internacionais			Gerencia da Unidade / C.Custo PCP		
Empresa:		Gestor da Unidade (Rubens)									
Período:		Dono:									
Pacotes	Contas	Gestor de Pacotes	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio	Real	Meta	Desvio
Pessoal	Salários	Renata									
	Hora Extra	Renata									
	Férias	Renata									
	Decimo Terceiro Salario	Renata									
	Indenização	Renata									
	Encargos	Renata									
	Assistência Médica	Renata									
	Alimentação	Renata									
	Seguro de Vida	Renata									
	Treinamento	Renata									
Desp. Gerais Adm.	Refeições e lanches	Olga									
	Material de escritório	Olga									
	Material de Limpeza	Olga									
	Desp. Deslocamento e Estadia	Olga									
	Locação de Equipe e Utensílios	Olga									
	Jornais, Revista e Periódicos	Olga									

OM- Preparação Orçamento

Modelo de Procedimentos

➤ Os modelos de procedimentos são:



Orçamento Matricial



Orçamento Matricial

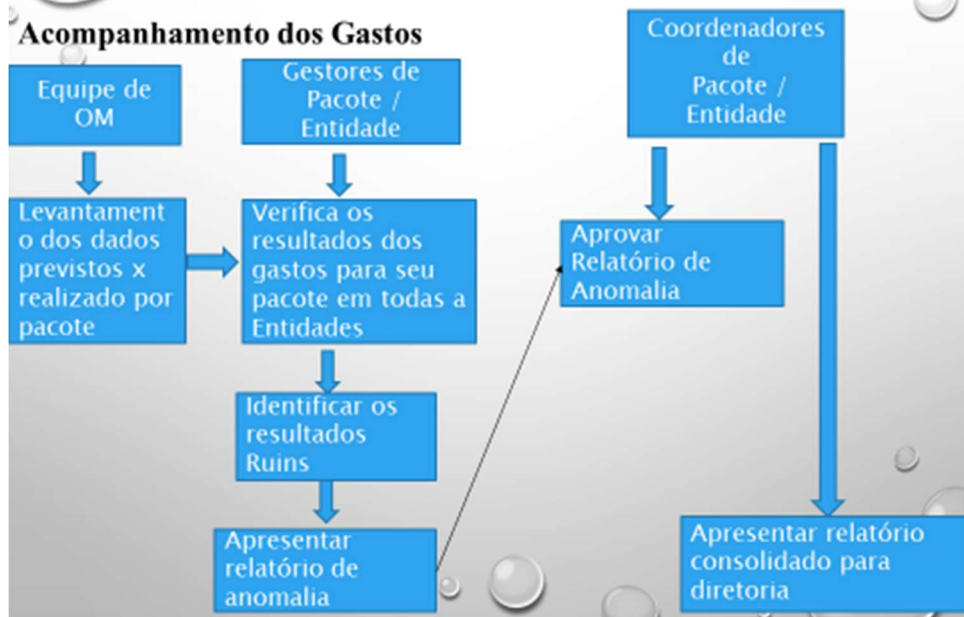
Verificação e controle

Acompanhamento do desempenho das unidades e ou centro de custos:

- Neste momento serão feitas as comparações entre as peças orçadas e o realizado e surgirão desvios que deverão ser analisados e tratados;
- Após a definição das metas, a empresa determina qual será o limite de tolerância para as variações das mesmas. O acompanhamento é realizado verificando-se se os resultados estão aderentes às metas estabelecidas;
- os gestores devem analisar as despesas que apresentam resultados que estejam fora dos padrões esperados, devem ser analisadas pelos dois responsáveis, com intuito de buscar uma solução factível sobre o problema;
- objetivo desta etapa é o levantamento de dados que estão distorcendo o resultado esperado, e consequentemente serão tratados com aplicações de ações corretivas.

Orçamento Matricial

Acompanhamento dos Gastos



Orçamento Matricial

Procedimento de Controle orçamentário Relatório das Variações (Real x Orçado)

Entidade: _____ Pacote: _____ Período: _____

Despesa por conta estourada							
Conta: Telefonia Fixa	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	...	Dez
Orçado	11000	11000	5000	7000	10000	...	10000
Realizado	9000	13000	5200	7200	11500	...	
Estouro acumulado: R\$ 1.900							

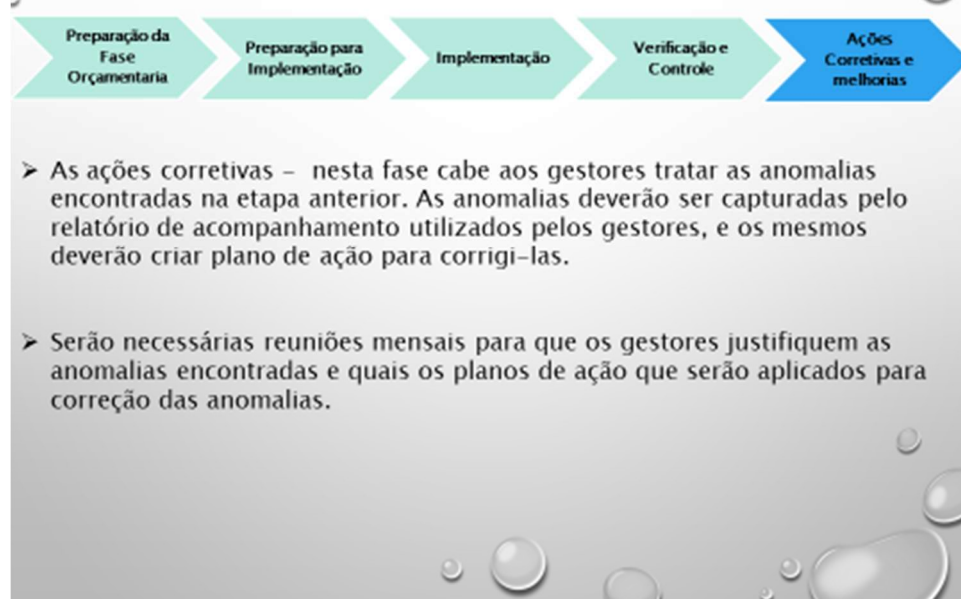
Anomalia

O estouro é devido pela quantidade de ligações efetuadas para celulares, verificar recursos tecnológicos que possam solucionar o problema.

Plano de ação corretivo

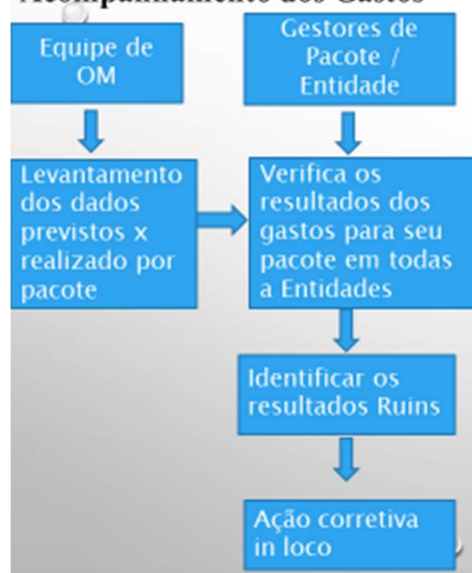
Item	Ações para recuperações	Responsável	Prazo	Status
1	Instalação de tecnologia para reduzir o custo das ligações	Silvano da Silva	Em até 10 dia	Pendente
2	Diminuição do limite das ligações Por colaborador	Silvano da Silva	Em até 20 dias	Realizado

Orçamento Matricial

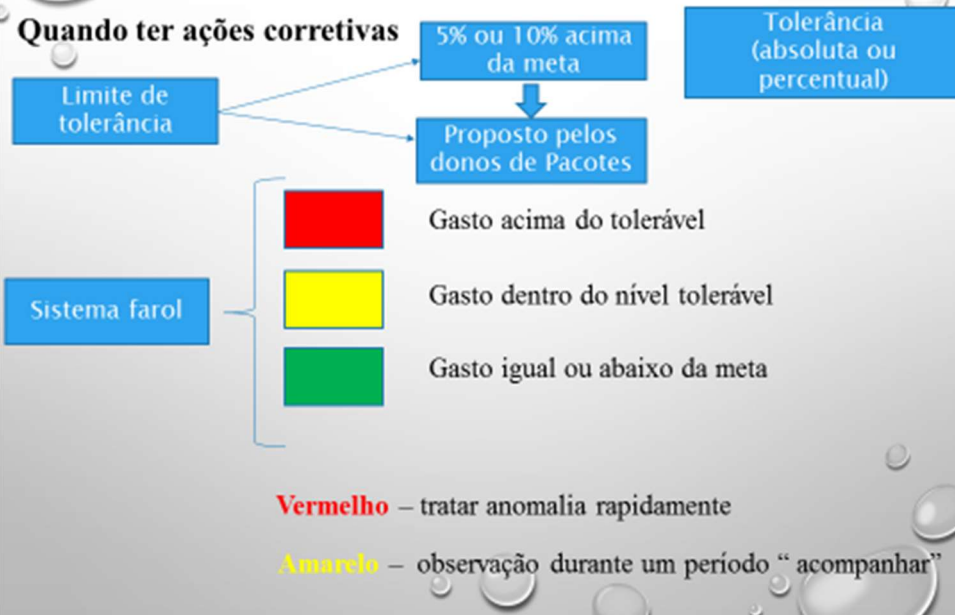


Orçamento Matricial

Acompanhamento dos Gastos



Orçamento Matricial



Orçamento Matricial

Consolidação por pacote com plano de ação por pacote

P - PLAN

D - DO

Plano de Ação corretiva

Item	Ações de recuperação	Responsável	Prazo	Status
1	Instalação de tecnologia para reduzir o custo das ligações	Silva da Silva	em até 30 dias	Pendente
2	Diminuição do limite das ligações por colaborador	Silva da Silva	em até 20 dias	Pendente

C - CHECK

A - ACTION

Entidade	Desvio	Explicação	Plano de Ação	Responsável / prazo
Comercial	3,7	Muitas Ligações feitas do telefone fixo para celulares e interurbanos. Alto numero de linhas fixas.	Reduzir linhas e bloquear acesso para Cel.	Gestor da Entidade / 30/04
Administrativo	2,9	Alto indice de consumo de celular. Alto consumo de impressão	Bloquear acesso para Cel. Racionalizar consumo da impressão.	Gestor da Entidade / 30/05

A.3 Teste de conhecimento – Orçamento Tradicional**Nome:****Cargo:****Teste de conhecimento – Orçamento Tradicional****Escolha a resposta que melhor explica o que é perguntado (uma única por pergunta).****1- Onde se inicia o processo de elaboração do OT?**

- ☐ () Parte da fixação das vendas e dispara o orçamento para as demais atividades
- ☐ () Elabora-se pela análise dos custos que irão incorrer sobre as vendas
- ☐ () Inicia-se no processo do planejamento operacional, em que o planejamento detalhará todas as ações que serão implementadas pela empresa
- ☐ () Parte das propostas de alocação dos recursos das áreas no processo de controle

2- Quais as etapas para elaboração do orçamento?

- ☐ () Formação de comitê, definição de indicadores, definição de cronograma, elaboração, análise, validação e publicação
- ☐ () Estruturação do planejamento operacional, propostas das áreas e consolidação
- ☐ () Preparação de banco de dados, formação de pacotes de contas, elaboração de indicadores de desempenho e formação de equipes
- ☐ () Todas as citadas

3- Quais são as funções ligadas à atividade controle?

- ☐ () Verificar todos os registros realizados nas contas de resultado e nas contas de balanço.
- ☐ () Medir o realizado, comparar o realizado com o planejado, analisar os desvios significativos, adotar medidas de correção, avaliar as ações tomadas no plano, e registrar e aperfeiçoar o processo de planejamento.
- ☐ () descrever o processo de alocação dos recursos para as contas de despesas, e cruzar as informações realizadas com as orçadas.
- ☐ () Mapear todos os ajustes de variações e equalizar as contas contábeis com o planejamento operacional.

4- Qual o papel do gestor de centro de custos ou entidade no processo orçamentário?

- ☐ () Elaborar o planejamento operacional
- ☐ () Analisar o resultado realizado frente ao orçado
- ☐ () Definir regras e diretrizes, otimizar os recursos e garantir o alinhamento da utilização dos recursos, conforme regras e metas estabelecidas

() Definir metas atingíveis na elaboração orçamentária

5- Quais são os princípios fundamentais do planejamento e controle orçamentário?

() Adaptação organizacional, desenvolvimento de planilhas de controle, segregação de atividades e criação de centro de custos.

() Criação das peças orçamentárias, estabelecimento de objetivos, desenvolvimento de KPIs e reconhecimento do esforço individual do grupo.

() Desenvolver nova tecnologia de controle, estabelecer metas atingíveis, alocar recursos por demanda dos centros de custos.

() Envolvimento administrativo, adaptação organizacional, orientação para objetivos, comunicação e integração, expectativa realista, contabilidade por área, oportunidade, aplicação flexível, reconhecimento do esforço individual e do grupo, acompanhamento.

A.4 Teste de conhecimento – Orçamento Matricial

Nome:

Cargo:

Teste de conhecimento – Orçamento Matricial

Escolha a resposta (uma única por pergunta), que melhor explica o que é perguntado.

1- Em qual método o OM está baseado?

() Método de Payback

() Método de PDCA

() Método de avaliação patrimonial

() Método de Mark-up

2- O OM é uma ferramenta que foca qual tipo gestão?

() Gestão de pessoas

() Gestão patrimonial

() Gestão de despesas

() Gestão de caixa

3- Qual o objetivo da criação dos Pacotes de Contas?

() Ter uma estrutura contábil e gerencial que facilite a alocação de recursos

() Fazer o acompanhamento dos gastos das entidades

() Ter uma estrutura contábil e gerencial, facilitar a alocação dos gastos e gerenciar a evolução dos gastos

() Avaliar melhor os centros de custos e entidades

4- Quais as principais características do controle OM?

() Análise do controle dos gastos é realizado por dois gestores, e, dessa forma, verifica-se a aderência dos resultados às metas, e, conseqüentemente, distorções entre o real X orçado, que são então tratadas por meio da aplicação de ações corretivas

() Controle feito exclusivamente pelo gestor de entidade (centro de custo), no qual se verifica a aderência dos resultados às metas, e as distorções entre o real X orçado são tratadas com a aplicação de ações corretivas

() Controle feito exclusivamente pelo gestor de pacote (pacote de contas contábeis), no qual se verifica a aderência dos resultados às metas, e as distorções entre o real X orçado são tratadas com a aplicação de ações corretivas

() Todas as alternativas

5- Como são definidas as metas do orçamento matricial?

() São definidas a partir da estratégia, e então traçadas para todos os níveis da organização, não devendo ser tomados como base valores extremos, porém buscar metas atingíveis e que sejam desafiadoras

() São definidas com base na evolução histórica dos gastos e da informação dos recursos que foram utilizados, no passado, em cada centro de custo

() São definidas a partir da estratégia, e então traçadas para todos os níveis da organização, não devendo ser tomados como base valores extremos, porém buscar metas atingíveis e que sejam desafiadoras. A partir de então, são ajustadas por meio da negociação entre gestores de pacotes e de entidades, e, quando necessário, são estabelecidos planos e propostas para redução de gastos, ou alterações dos custos com base em padrões.

() Definir metas atingíveis, utilizar base histórica, definir plano de redução e definição preliminar das metas da entidade

A.5 Lista de documentos disponibilizados pela empresa

Documento 1 – Apresentação do planejamento de 2018

Documento 2 – Escopo do orçamento 2018

A.6 Tabela de notas dos testes sobre orçamentos

Resultado teste dos treinamentos

	OT	OM
Coordenador 1	10	10
Coordenador 2	8	10
Diretor 1	6	10
Gestor 1	8	10
Gestor 2	10	10
Gestor 3	10	10
Gestor 4	10	10
Gestor 5	6	6
Gestor 6	8	10
Gestor 7	8	10
Gestor 8	2	10
Gestor 9	6	8