

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARIANA MELO DE MORAIS

**PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E CONFIANÇA SOBRE
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA
CONTROLABILIDADE EM UMA ORGANIZAÇÃO
PÚBLICA**

**VITÓRIA
2020**

MARIANA MELO DE MORAIS

**PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E CONFIANÇA SOBRE
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA
CONTROLABILIDADE EM UMA ORGANIZAÇÃO
PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na área de concentração Contabilidade e Controladoria.

Orientadora: Professora Doutora Rosimeire Pimentel Gonzaga.

VITÓRIA

2020

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

M827p Morais, Mariana Melo de, 1991-
Processo orçamentário e confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade em uma organização pública / Mariana Melo de Morais. - 2020.
107 f. : il.

Orientadora: Rosimeire Pimentel Gonzaga.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Contabilidade gerencial. 2. Processo orçamentário. I. Gonzaga, Rosimeire Pimentel. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 657

MARIANA MELO DE MORAIS

**PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E CONFIANÇA SOBRE A APLICAÇÃO DO
PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE EM UMA ORGANIZAÇÃO PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na área de concentração Contabilidade e Controladoria.

Aprovada em 10 de dezembro de 2020.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.^a. Dr.^a. Rosimeire Pimentel Gonzaga
Universidade Federal do Espírito Santo
Orientadora

Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva
Universidade Federal do Goiás



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
ROSIMEIRE PIMENTEL GONZAGA - SIAPE 1965658
Departamento de Ciências Contábeis - DCC/CCJE
Em 18/01/2021 às 14:41

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/124265?tipoArquivo=O>



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
EMANUEL RODRIGUES JUNQUEIRA DE MATOS - SIAPE 2194472
Departamento de Ciências Contábeis - DCC/CCJE
Em 19/01/2021 às 11:40

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/124755?tipoArquivo=O>

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e irmãos pelo profundo apoio durante o Mestrado. Vocês são minha fonte de estímulo, minha inspiração!

Meu muito obrigada à professora Rosimeire pela orientação deste trabalho e por ser tão incentivadora. Agradeço por todos os ensinamentos, pela compreensão e confiança em mim.

Meus agradecimentos aos professores Emanuel Junqueira e Júlio Orestes da Silva pelas proveitosas contribuições na banca de qualificação.

Agradeço aos gestores por toda a contribuição e disponibilidade para participação desta pesquisa, e por terem me recebido sempre tão bem na instituição.

Meus agradecimentos às colegas de turma e amigas Letícia e Luiza. Compartilhamos sempre juntas as nossas preocupações, conhecimentos e conquistas durante o curso.

Os anos de estudo no Mestrado foram gratificantes e desafiadores para mim. Sou muito grata por ter feito minha Graduação e Mestrado na Universidade Federal do Espírito Santo.

Este 2020 foi um ano duro demais para todos nós. Desejo que passemos por este período com mais fé e vontade de praticar o bem e, assim, eu finalizo esta etapa da minha vida: com o imenso desejo de contribuir, ainda mais, para a prática e pesquisa em Contabilidade.

RESUMO

O tema desta pesquisa versa sobre o planejamento e controle orçamentário e a aplicação do princípio da controlabilidade, por meio da abordagem da Teoria Institucional. O estudo tem por objetivo descrever e analisar a forma como os fatores institucionais afetam a relação entre o processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade em um banco público estadual. A pergunta de pesquisa é como fatores institucionais afetam a relação entre o processo orçamentário e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade em um banco público estadual? Optou-se pelo estudo de caso, com abordagem qualitativa, desenvolvido por meio de uma pesquisa descritiva e explicativa. A coleta de dados foi composta por entrevistas semiestruturadas, aplicação de questionários e análise documental e ocorreu nos meses de maio de 2019 e janeiro de 2020. Para análises dos dados, foram utilizadas as análises de conteúdo, conforme Bardin (2004), e descritiva. O referencial teórico é composto pela literatura Orçamentária; Princípio da Controlabilidade; Teoria Institucional, tendo como referenciais principais os trabalhos de Frezatti et al. (2010); Frezatti et al. (2011); Covaleski et al. (2007); DiMaggio e Powell (2005); Merchant (1998); Modell e Lee (2001) e Junqueira et al. (2018). Na análise, foi realizada a codificação dos dados e enquadramento em oito categorias advindas da literatura, por meio de um processo relacional entre os dados, códigos e arcabouço teórico, com a construção das narrativas de análises a fim de responder à questão de pesquisa. Ainda, foi feita uma análise descritiva e exploratória dos dados obtidos com o questionário. Conclui-se que na organização estudada a confiança da aplicação do princípio da controlabilidade é percebida por meio da utilização de iniciativas *ex-ante* neutralizadoras dos fatores que impactam a controlabilidade orçamentária. Considera-se que a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade estimula comportamentos funcionais dos gestores e que a cultura de planejamento fortalece a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade no Banco. Ainda, alguns elementos, como fatores políticos e poder limitam a controlabilidade dos resultados orçamentários. Por último, mesmo que algumas das práticas institucionais de descentralização evidenciadas tendam a reduzir a controlabilidade dos resultados orçamentários, não se pode considerar que a descentralização da responsabilidade orçamentária inibe a confiança dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, em razão da forma como o controle gerencial está implementado nesse Banco público.

Palavras-chaves: Processo orçamentário. Princípio da Controlabilidade. Descentralização.

ABSTRACT

This research discusses the concepts of budget planning, control, and the application of the principle of controllability, through the approach of Institutional Theory. The study aims to describe and analyze how institutional factors affect the relationship between the budget process and reliance on the controllability principle in a public bank. The research question is how do institutional factors affect the relationship between the budgeting process and reliance about the application of the controllability principle in a public bank? The case study was chosen, with a qualitative approach, and a descriptive and explanatory research was carried out. Data collection consisted of semi-structured interviews, application of survey and document analysis and occurred in the months of May 2019 and January 2020. For data analysis, content analysis, from Bardin (2004), and descriptive analysis were used. The theoretical framework is composed of Budgetary literature; Principle of Controllability; Institutional Theory, having as main references the studies of Frezatti et al. (2010); Frezatti et al. (2011); Covaleski et al. (2007); DiMaggio e Powell (2005); Merchant (1998); Modell e Lee (2001) e Junqueira et al. (2018). In the analysis, the data was coded and framed into eight categories from the literature, through a relational process between the data, codes and theoretical framework, with the construction of the analysis narratives in order to answer the research question. Moreover, a descriptive and exploratory analysis was made of the data obtained with the questionnaire. It is concluded that in the studied organization the reliance about the application of the controllability principle is perceived through the use of ex-ante initiatives that neutralize the factors that impact budgetary controllability. It is considered that reliance about the application of the controllability principle stimulates functional behaviors and that the culture of planning strengthens reliability of the controllability principle in the Bank. Also, factors such as politics and power limit the controllability of budgetary results. Finally, even if some of the institutional practices of decentralization evidenced tend to reduce the controllability of budgetary results, the decentralization of budgetary responsibility cannot be considered to inhibit managers' reliance of the controllability principle, due to the way in which managerial control is implemented in this public bank.

Keywords: Budget Process. Controllability Principle. Decentralization.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	OBJETIVOS	14
1.1.1	Objetivo Geral	14
1.1.2	Objetivos específicos	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	15
2.2	PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE.....	17
2.3	TEORIA INSTITUCIONAL	22
3	CONSTRUTOS DA PESQUISA	25
3.1	ELEMENTOS ORGANIZACIONAIS	25
3.1.1	Organização do Processo Orçamentário	25
3.1.2	Descentralização	26
3.2	ELEMENTOS COMPORTAMENTAIS	28
3.2.1	Comportamento Funcional/Disfuncional	28
3.2.2	Cultura de Planejamento	29
3.2.3	Poder e Política	30
3.3	CONFIANÇA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE	31
4	PROPOSIÇÕES TEÓRICAS	33
5	METODOLOGIA	35
5.1	ABORDAGEM METODOLÓGICA.....	35
5.2	OBJETO DE ESTUDO – O CASO	35
5.3	ESTRATÉGIA DA PESQUISA	36
5.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS	38
5.5	PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	40
5.6	OPERACIONALIZAÇÃO DAS CATEGORIAS	41
6	ANÁLISE DOS RESULTADOS	44
6.1	A ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BANCO	44
6.1.1	O Planejamento Orçamentário	44
6.1.2	Descentralização e Atribuição da Responsabilidade Orçamentária	49
6.2	O ORÇAMENTO COMO MECANISMO DE COORDENAÇÃO E CONTROLE	59
6.3	FATORES QUE IMPACTAM NA CONTROLABILIDADE ORÇAMENTÁRIA	65
6.4	CONFIANÇA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE	73
7	CONCLUSÕES	91
	REFERÊNCIAS	91
	APÊNDICE A – Roteiro da Entrevista Semiestruturada	101
	APÊNDICE B – Questionário	103
	APÊNDICE C – Organograma	107

1 INTRODUÇÃO

O princípio da controlabilidade possui amplo apoio, na literatura de contabilidade gerencial, sobre a sua observância no contexto da contabilidade por responsabilidade, e prevê que o gestor deve ser avaliado apenas pelos elementos que pode controlar (MODELL; LEE, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). No entanto, existem alguns argumentos sobre a contradição existente entre a importância do princípio da controlabilidade na teoria e sua aplicação na prática (MCNALLY, 1980; FISCHER, 2010). Destaca-se que, do ponto de vista da avaliação individual do gestor, a aplicação do princípio pode evitar efeitos disfuncionais (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011; MODELL; LEE, 2001; MCNALLY, 1980), enquanto que, do ponto de vista organizacional, fatores de incerteza e complexidade em ambientes organizacionais dificultam sua aplicação (MERCHANT; MANZONI, 1989; CHOUDHURY, 1986; BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011).

Nesse sentido, a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade é um desafio em organizações complexas e descentralizadas (MERCHANT, 1989). Contudo, a observância desse princípio se torna relevante quando a tomada de decisão organizacional é descentralizada (MODELL; LEE, 2001), em especial em ambientes incertos, em que o risco de responsabilização por fatores não controláveis é alto (FISCHER, 2010). Por conseguinte, Caplan (1966) sugere que deve haver um equilíbrio entre a autoridade delegada ao gestor e sua respectiva responsabilidade pelo desempenho.

Assim, a contabilidade por responsabilidade e o princípio da controlabilidade estão inerentemente relacionados entre si (MODELL; LEE, 2001; BRUNSSON, 1990; CHOUDHURY, 1986). Estudos empíricos internacionais demonstram que se espera uma relação positiva entre a descentralização e a confiança sobre o princípio da controlabilidade, se a alocação da responsabilidade orçamentária se destinar a fomentar o comprometimento gerencial com o controle orçamentário (MODELL, 1998; MERCHANT, 1989, 1998). Todavia, essa relação pode ser enfraquecida, ou talvez invertida, se a descentralização for limitada por fatores institucionais exógenos ou se a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade for reduzida devido a alocações orçamentárias institucionalmente induzidas, em um contexto público (MODELL; LEE, 2001).

Apesar de a literatura internacional apresentar contribuições sobre o relacionamento entre a descentralização e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade, poucos estudos

enfatazaram como a confiança é influenciada pelo contexto público institucional de descentralização da responsabilidade orçamentária (MODELL; LEE, 2001). Sabe-se que fatores institucionais afetam as possibilidades de descentralização (JACOBS, 1997) e que elas podem reduzir a confiança sobre a aplicação do princípio (MODELL; LEE, 2001). Ainda, a influência de fatores não controláveis no desempenho dos gerentes parece estar associada ao aumento de incertezas e complexidade nas instituições (FISCHER, 2010). Portanto, para uma avaliação de desempenho mais adequada, é necessária a identificação e neutralização desses itens não controláveis na avaliação de desempenho (MERCHANT, 1989, 1998; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008; MODELL; LEE, 2001).

Nessa perspectiva, a Teoria Institucional discute sobre o ambiente organizacional e a sua influência na elaboração e implementação dos sistemas contábeis (MEYER, 1986). Diante disso, a estrutura organizacional é vista como um veículo adaptativo moldado em reação às características e compromissos dos participantes, bem como às influências e restrições do ambiente externo (GUERREIRO; FREZATTI; LOPES; PEREIRA, 2005). Esse arcabouço Institucional entende as práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas, sendo conjuntos particulares de regras contábeis e procedimentos, que permitem às organizações reproduzir e legitimar comportamentos, alcançar a coesão organizacional e tomar decisões em contextos complexos e incertos (SCAPENS, 1994).

Dentro dessa abordagem institucional, discussões trouxeram à tona a questão que as práticas institucionais, como o controle orçamentário, podem estar condicionadas pela necessidade de legitimidade da organização ao invés da maximização da eficiência em um sentido mais objetivo (COVALESKI; DIRSMITH; JABLONSKY, 1985). Essas influências sobre a organização podem impactar a contabilidade por responsabilidade e, por conseguinte, chamar atenção à discussão sobre o princípio da controlabilidade, uma vez que ele propõe que os gestores só devem ser avaliados por fatores passíveis de seu controle (BEUREN; ROTH; ANZILAGO, 2017).

Brunsson (1990) exemplifica que quando existem pressões por legitimação aos órgãos de concessão de fundos, a demonstração de conformidade com normas institucionalizadas, em alocações extensivas de custos, pode se desviar da concepção do princípio da controlabilidade, pois isso, permite que os gerentes neguem responsabilidade, alegando fatores não controláveis que afetam sua área de responsabilidade. Nesse sentido, a inclusão de itens menos controláveis em orçamentos e de outras formas de relatórios utilizados para avaliar o desempenho de

gestores tem sido considerada como um risco de geração de efeitos disfuncionais, como motivação reduzida, rotatividade de pessoal e gerenciamento de resultados (MERCHANT, 1989 e 1998).

Especificamente na gestão pública, Modell e Lee (2001) sugerem que as práticas institucionais de descentralização da responsabilidade orçamentária tendem a reduzir a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Entretanto, a literatura nacional em contabilidade gerencial, com destaque para a noção de descentralização da responsabilidade orçamentária no contexto de empresas atuantes no setor público brasileiro, carece de estudos que analisem o princípio da controlabilidade e a sua associação às práticas de contabilidade gerencial. Estudos anteriores brasileiros não examinaram explicitamente a relação entre descentralização e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, assim, pouco se sabe como a tomada de decisões descentralizada influencia a confiança sobre esse princípio no setor público (MODELL; LEE, 2001).

Além disso, ressalta-se que em ambientes altamente institucionalizados – como o setor público - que compreendem elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos (SCOTT, 2014), é importante que a pesquisa seja sensível ao contexto político e organizacional (JACOBS, 1997; MODELL; LEE, 2001) e investigações acerca da percepção dos gestores em relação ao princípio da controlabilidade podem contribuir para a discussão (GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008; BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011). Desse modo, é relevante analisar fatores que influenciam na descentralização e na confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade referente ao orçamento enquanto prática gerencial, que auxilia os gestores de organizações públicas na condução de seus projetos e alcançar os objetivos organizacionais.

Na presente pesquisa, o objeto de estudo é uma instituição financeira, pertencente à administração pública estadual. Para essa instituição pública, dentro do sistema de controle gerencial, o orçamento é tido como um instrumento gerencial de destaque, presente nas fases de planejamento, controle, avaliação de desempenho, comunicação das metas e formulação da estratégia (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Ademais, essa investigação possibilitou o estudo do contexto público, em que as suas instituições procuram adequar seus artefatos de contabilidade gerencial às pressões exercidas pelo governo e agências reguladoras (FILHO; MACHADO, 2004), sendo considerada benéfica a análise pela perspectiva Institucional, mas

que ainda tem sido pouco explorada na contabilidade gerencial brasileira (FREZATTI et al., 2015).

Diante do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: **como fatores institucionais afetam a relação entre o processo orçamentário e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade em um banco público estadual?** Para responder, busca-se avaliar a percepção dos gestores sobre os fatores institucionais que podem influenciar no relacionamento entre os elementos do processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade. Portanto, os resultados desta pesquisa empírica podem contribuir para a discussão da influência de fatores institucionais na extensão da responsabilidade orçamentária delegada com a aplicação do princípio da controlabilidade, visto como referência para concepção e entendimento de sistemas de controle gerencial (FERRARA, 1964; BEUREN; AMARO; SILVA, 2015), no processo orçamentário de instituições públicas.

No presente estudo, a escolha da abordagem Institucional sobre a atribuição de responsabilidade orçamentária (BRUNSSON, 1990; LLEWELLYN, 1998; MODELL; LEE, 2001) pode ser considerada uma resposta ao desejo de estudos em contabilidade gerencial alternativos ao *mainstream*, pois a pesquisa heterogênea e plural, com diferentes maneiras de entender e ver o fenômeno investigado, beneficia o avanço do conhecimento e o debate sobre novos argumentos interessantes e válidos (FREZATTI; AGUIAR; WANDERLEY; MALAGUEÑO, 2015). Nesse sentido, a realização desta pesquisa traz contribuições para o avanço do conhecimento nessa temática, além de colaborar para a discussão sobre as implicações organizacionais da aplicação ou não desse princípio no desempenho organizacional.

Destaca-se, também, a relevância prática desta pesquisa, ao buscar diminuir a lacuna existente entre teoria e prática, no intuito de atender o desejo do desenvolvimento de estudos, em contabilidade gerencial, sobre temáticas relevantes para a prática profissional, que resultem em conhecimentos que possam efetivamente influenciar na prática (VAN DER STEDE, 2015). Nesse sentido, as discussões podem impactar a forma como o orçamento é utilizado na avaliação de desempenho, para que forneça efetivamente informações para o controle e o incentivo de comportamentos desejáveis, bem como na percepção de justiça (HUFFMAN; CAIN, 2000; BEUREN; AMARO; SILVA, 2015; BEUREN; KLEIN; LARA; ALMEIDA, 2016) e motivação dos gestores (HUFFMAN; CAIN, 2000).

Além disso, este estudo poderá ser capaz de influenciar a prática, não só no aspecto de relevância instrumental, mas de legitimidade e conceitual (FREZATTI et al., 2015), na forma

como as decisões orçamentárias são formuladas, bem como aplicadas e legitimadas, e na maneira como as avaliações de desempenho gerencial, que controlam e informam a respeito dessas decisões tomadas, são realizadas nesta organização e em outras semelhantes. Assim, os resultados desta pesquisa evidenciam novos entendimentos que podem servir como base para se repensar o contexto analisado, e como uma forma a legitimar aspectos dessa realidade gerencial.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Descrever e analisar a forma como os fatores institucionais afetam a relação entre os elementos constituintes do processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade.

1.1.2 Objetivos Específicos

- a) compreender o processo de planejamento e controle orçamentário em um banco público estadual;
- b) identificar quais são os fatores institucionais influentes nos elementos constitutivos do processo orçamentário da instituição;
- c) entender as práticas institucionais de descentralização da responsabilidade orçamentária na organização;
- d) constatar a confiança dos gestores do banco sobre a aplicação do princípio da controlabilidade referente à prática gerencial do orçamento;
- e) discutir a influência de fatores institucionais na relação entre a descentralização da responsabilidade orçamentária dos gerentes de nível operacional e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O orçamento é um instrumento gerencial importante para planejamento, coordenação e avaliação de desempenho, sendo um plano que esclarece os objetivos, as estratégias e quais resultados organizacionais são esperados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Alguns papéis dessa ferramenta podem ser destacados, como a alocação de recursos, comunicação entre os diferentes níveis hierárquicos, motivação dos responsáveis operacionais, avaliação da *performance* dos gerentes, gerenciamento de riscos, delineamento da estratégia e comunicação com o público externo (COVALESKI; EVANS III; LUFT; SHIELDS, 2007; ANTHONY, 1988).

Assim, o orçamento constitui-se um elemento central dos sistemas de controle gerencial (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007) e um dos temas mais investigados na literatura de contabilidade gerencial, por diferentes abordagens teóricas (COVALESKI et al., 2007). Merchant e Van Der Stede (2007) elencam que o orçamento pode ser utilizado para planejamento e controle; motivação e avaliação do desempenho; e comunicação das metas e formulação da estratégia da seguinte forma:

a) planejamento e controle: o planejamento induz os gerentes e empregados a discutir ideias e ter um pensamento de longo prazo, preparando projeções, com o comprometimento de alcançar metas que atendam aos interesses da organização (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Além disso, para monitorar o plano estratégico da organização, é realizado o controle orçamentário, em que há a confrontação dos resultados orçados com os realizados e a verificação das respectivas variações ocorridas (PADOVEZE; TARANTO, 2012). O planejamento e orçamento também conduzem à comunicação organizacional, de cima para baixo, sobre metas e prioridades, e de baixo para cima, acerca de oportunidades, exigências de recursos, restrições e riscos (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

b) avaliação do desempenho e motivação: um dos propósitos de controle do orçamento é o estabelecimento de metas para avaliar o desempenho de um centro de responsabilidade e de seu respectivo gerente (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Nesse sentido, os processos de planejamento e orçamento fornecem uma instância que permite que a instituição alcance metas desafiadoras de desempenho, porém realistas,

equilibrando os desejos da alta administração por um desempenho superior com as informações dos gerentes operacionais sobre ações possíveis para atingir as metas (PADOVEZE; TARANTO, 2012; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Assim, esses processos afetam a motivação dos gestores, pois estão relacionados às avaliações de desempenho e, conseqüentemente, aos diversos incentivos organizacionais (COVALESKI et al., 2007). Ademais, quando um desempenho está abaixo do previsto, isso pode ser um indicativo para uma possível reformulação da estratégia ou interferência pelos gestores superiores em assuntos operacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

c) comunicação das metas e formulação da estratégia: o processo orçamentário proporciona a comunicação horizontal, que estimula a participação dos envolvidos e aprimora as habilidades das unidades organizacionais, que trabalham juntos para o alcance dos objetivos organizacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Ademais, para que seja possível um direcionamento das ações da instituição, é desenvolvido um plano que elenca as principais metas, regras e ações. (FREZATTI, 2009). Por fim, para que os planos estabelecidos sejam eficazes, eles devem corresponder às condições de negócios que a empresa está enfrentando, para assim serem usados como orientadores das ações dos empregados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

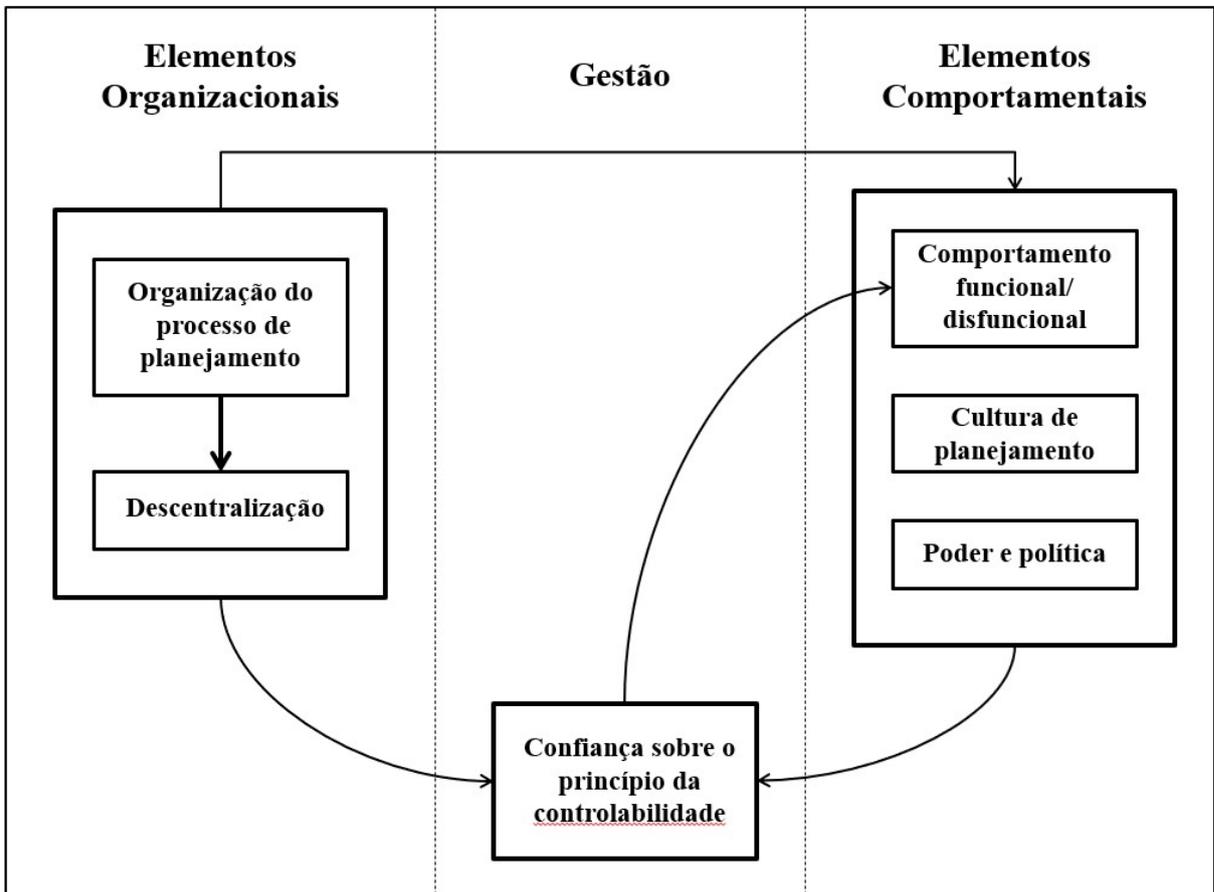
O orçamento é uma ferramenta de controle dos resultados, e para que seja utilizado de maneira eficaz é preciso o atendimento das seguintes condições: (i) seja possível determinar quais resultados são desejados nas áreas que estão sendo controladas; (ii) os gestores, cujos comportamentos estão sendo controlados, possuem influência significativa nos resultados pelos quais estão sendo responsabilizados (controlabilidade) e (iii) medição dos resultados de forma efetiva (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

A segunda condição releva a proposição de que as medidas de desempenho são úteis na medida em que fornecem informações sobre a conveniência das ações que foram tomadas (ARROW, 1974). Ou seja, se uma área de resultados é totalmente incontrolável, as suas respectivas medidas de resultados não revelarão nada sobre quais ações foram tomadas. Essa é a principal premissa do princípio da controlabilidade, em que, ao avaliar o desempenho de uma área gerencial, não devem ser levados em consideração possíveis fatores incontroláveis (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Por isso, esse princípio é considerado central na contabilidade por responsabilidade e se relaciona com a distribuição da responsabilidade pelos resultados dentro de uma organização (MODELL; LEE, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

A partir dos estudos de Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento e Oyadomari (2010); Frezatti, Nascimento, Junqueira e Relvas (2011) Covaleski et al. (2007); Modell e Lee (2001) e Junqueira, Caliman, Frezatti e Gonzaga (2018), apresenta-se o desenho de pesquisa (Figura 1) que propõe a análise de abordagem institucional do relacionamento entre os elementos constitutivos do processo orçamentário em uma instituição financeira pública.

Figura 1 – Desenho de pesquisa



Fonte: Elaboração própria.

À luz da abordagem da Teoria Institucional, argumenta-se que a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade na instituição pública seja influenciada por fatores institucionais, que se relacionam com todos os elementos do processo orçamentário.

2.2 PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE

O princípio da controlabilidade prevê que o gestor deve ser avaliado apenas pelo o que ele pode controlar (MCNALLY, 1980), e a confiança nesse princípio é considerada uma pedra angular na concepção de sistemas de contabilidade por responsabilidade (FERRARA, 1964). Assim, os gestores não podem ser responsáveis pelas receitas, custos e investimentos que não sejam passíveis de controle pelos mesmos (MODELL; LEE, 2001).

Na literatura envolvida pela contabilidade gerencial existem vertentes opostas sobre a aplicação precisa do princípio da controlabilidade. A primeira argumenta a não aplicação do princípio, discutindo que a sua não observância, em algumas organizações, é definida pelos superiores, pois a extensão da responsabilidade dos gestores a fatores que não podem ser totalmente controlados por eles é considerada uma forma de incentivo e estímulo à inovação (SIMONS, 2005).

Nesse sentido, essa responsabilização aos gerentes por fatores de desempenho que eles não podem controlar totalmente, mas que eles poderiam pelo menos influenciar, induz os mesmos a continuarem alerta a esses fatores influenciáveis (MERCHANT, 1989). Dessa maneira, essa posição defende que o gestor deve ser avaliado pelo resultado alcançado independente do grau de controle ou não de determinados fatores.

Além disso, evidências empíricas demonstram que além da complexidade e da incerteza como razões práticas para a não aplicação do princípio (MERCHANT; MANZONI, 1989; CHOUDHURY, 1986; FISCHER, 2010), as empresas podem também não querer aplicá-lo em seus sistemas de controle gerencial. Isso poderia ocorrer em razão de que as empresas geralmente estabelecem acordos de responsabilidade que diferem propositadamente das prescrições do princípio da controlabilidade (MERCHANT, 1989). Para essas empresas, uma aplicação menos integral do princípio pode direcionar a atenção dos gerentes para áreas críticas de desempenho (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011).

Outro argumento para a sua não aplicação decorre das dificuldades inerentes à identificação e avaliação dos fatores incontroláveis existentes no contexto organizacional (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011). Ademais, regularmente as empresas buscam compromissos entre diferentes tipos de princípios que são conflitantes, como, por exemplo, combinar a controlabilidade com princípios que almejam a coerência com os objetivos gerais da empresa e simplicidade na avaliação dos gerentes (MERCHANT, 1989). Portanto, o princípio da controlabilidade nem sempre é prioridade para as organizações (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011).

Por outro lado, a corrente que justifica a aplicação do princípio da controlabilidade, argumenta que caso os fatores incontroláveis não sejam levados em conta na avaliação de desempenho dos gestores poderá, como consequência, conduzir a uma avaliação mais justa e equitativa (HUFFMAN; CAIN, 2000), fornecendo, portanto, uma avaliação confiável do desempenho gerencial.

Conforme Choudhury (1986), o resultado de um centro de responsabilidade resulta tanto dos esforços de seu gestor, quanto de fatores incontroláveis e, por isso, não é possível considerar o lucro como um bom demonstrativo do esforço, a menos que o impacto de fatores incontroláveis seja neutralizado. Merchant (1998) menciona, por exemplo, que mesmo se a delegação da autoridade decisória, de certa forma, expanda a variedade de itens orçamentários para os quais os gestores possam ser responsabilizados sem violar o princípio da controlabilidade, ainda é importante protegê-los de certos itens incontroláveis, com o intuito de reforçar seu compromisso orçamentário.

Ademais, o princípio da controlabilidade ajuda as empresas a influenciar o comportamento dos seus gestores, devido a sua conexão intrínseca ao princípio da equidade (HUFFMAN; CAIN, 2000; GIRAUD; LANGEVIN; MENDOZA, 2008; LANGEVIN; MENDOZA, 2013). Em um contexto em que não há confiança no princípio da controlabilidade, quando os gestores sentem que um sistema de avaliação de desempenho é injusto, eles se engajam em comportamentos para se proteger, mas podem prejudicar as empresas por meio de manipulação de resultados (ECCLES, 1991), criando reservas (LOWE; SHAW, 1968), ou tentando convencer seus supervisores de que seu fraco desempenho é devido a fatores incontroláveis (MERCHANT, 1989).

Sobre os ajustes que podem ser utilizados com intuito de remover os impactos dos fatores incontroláveis que afetaram o desempenho dos gestores, a extensão do princípio da controlabilidade é classificada por Merchant (1998) em três dimensões: *ex-ante*, que seria a exclusão de fatores não controláveis em orçamentos preestabelecidos; *ex-post* objetiva, que seriam feitos ajustes para os efeitos não controláveis na avaliação final de desempenho dos gestores por meio de técnicas quantitativas e metodologias de avaliação de desempenho (como comparações entre os desempenhos de departamentos) e *ex-post* subjetiva, que seriam feitos ajustes para os efeitos não controláveis por meio de diálogo, comunicação verbal e escrita entre superiores e subordinado (MODELL; LEE, 2001).

Para Giraud, Langevin e Mendoza (2008), os fatores incontroláveis podem ser divididos em internos ou externos à organização. Huffman e Cain (2000) realizaram um estudo sobre a influência incontrolável que pode se originar de fatores externos à empresa. Eles investigaram o grau em que ajustes de dificuldades incontroláveis para os vendedores são feitos por seus superiores em avaliações de desempenho e se esses ajustes têm um efeito sobre as percepções dos vendedores. Huffman e Cain (2000) identificaram que os ajustes para as dificuldades não controláveis da área não apenas aumentam a utilidade percebida do sistema de avaliação, mas também percebem a justiça distributiva e processual, bem como a satisfação com as classificações de desempenho.

Modell e Lee (2001) foram pioneiros no estudo da confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade no setor público, com a análise da limitação da descentralização por fatores institucionais e redução da confiança como resultado dessas alocações institucionalmente induzidas. A pesquisa foi realizada em um hospital público norueguês e analisou-se a extensão da autoridade orçamentária por meio de questões financeiras, operacionais e pessoais. Além disso, foi discutida a extensão do princípio da controlabilidade, em suas três dimensões (MERCHANT, 1998), sugerindo que as práticas de descentralização institucional alocadas ao setor público tendem a reduzir a confiança sobre o princípio da controlabilidade.

Na literatura brasileira alguns trabalhos empíricos também analisaram a aplicação do princípio da controlabilidade por meio da percepção dos gestores. Beuren, Amaro e Silva (2015) examinaram a percepção de gestores sobre o princípio da controlabilidade para o alcance da justiça organizacional, argumentando que a Teoria da Justiça Organizacional, como observada por Giraud, Langevin e Mendoza (2008), pode contribuir para a compreensão da opinião dos gestores sobre o princípio. Os resultados desse estudo indicaram que o efeito da aplicação do princípio da controlabilidade sobre o desempenho dos gestores não é direta e que não leva a um aumento da percepção de justiça organizacional e, portanto, que não parece haver uma preocupação com a neutralização dos fatores incontroláveis.

Ainda, Beuren et al. (2016) avaliaram as dimensões de controlabilidade e indicadores dos sistemas de controle gerencial, na abordagem da Teoria da Justiça Organizacional, por meio do teste das hipóteses teóricas da pesquisa desenvolvida por Langevin e Mendoza (2013). Os achados evidenciaram que o comprometimento organizacional e a confiança percebida pelos gestores podem ser considerados fatores preponderantes para a redução de ações inadequadas decorrentes do sentimento de injustiça percebido (BEUREN et al., 2016).

Já Beuren, Roth e Anzilago (2017) expandiram a contribuição realizada por Burkert, Fischer e Schaffer (2011), ao estudarem uma cooperativa de produção que possui gestão por unidades de negócios, e analisaram os impactos da aplicação do princípio da controlabilidade no desempenho gerencial mediada pelo conflito e ambiguidade de papéis, na percepção de gestores de diferentes níveis hierárquicos. Não foi encontrado efeito significativo entre conflito de papéis e desempenho gerencial dos gestores. Portanto, os achados confirmaram o resultado de Burkert, Fischer e Schaffer (2011) de que a não aplicação do princípio da controlabilidade não leva à diminuição do desempenho gerencial, a menos que ocorra estresse no papel desempenhado pelo gestor.

Outra pesquisa acerca do tema foi desenvolvida por Aguiar, Teixeira, Nossa e Gonzaga (2012), por meio de um estudo de campo, para investigar se há relação entre a presença de incentivos gerenciais e as práticas de contabilidade gerencial. Nesse estudo, concluiu-se que as práticas de orçamento anual, análise por centro de responsabilidade e avaliação de desempenho, que viabilizam a aplicação do princípio da controlabilidade, são as que estão associadas à presença de sistemas de incentivos. Assim, os resultados desse estudo demonstram o elo entre o princípio e os sistemas de incentivo gerencial, em que a estruturação desses sistemas requer estruturas organizacionais descentralizadas, com centros de responsabilidade e delimitada área de responsabilidade gerencial, bem como alocações de recursos de curto prazo, acompanhados pela avaliação de desempenho.

Além disso, para investigar a viabilidade sobre aplicação do princípio da controlabilidade em organizações, Pinto, Falcão e Lustosa (2013) realizaram um estudo de caso em uma empresa e verificaram a existência da influência de fatores não controláveis. Contudo, ações *ex-ante* são tomadas com intuito de minimizar o impacto negativo de tais acontecimentos. A empresa, também, toma decisões *ex-post*, porém em menor escala (PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013). Esse resultado se alinha também com o pensamento de Merchant e Van Der Stede (2007), que defendem que as medidas encontradas para minimizar os custos desses efeitos não controláveis são por meio do planejamento, treinamento, estudo de viabilidade e de mercado, mesmo que isso não garanta uma precisão no controle dos resultados visto a gama de variáveis exógenas influentes.

Acerca da análise das teorias utilizadas nos desenvolvimentos dos estudos sobre o tema, existem diversas abordagens que não são muito discutidas e que podem contribuir para essa área de pesquisa. Dessa maneira, a pesquisa de Modell e Lee (2001), no setor público, trouxe outra

perspectiva, utilizando-se de uma abordagem alternativa teórica para o tema em questão. Utilizando como abordagem o Neo Institucionalismo Sociológico, foi discutida a possibilidade de que a controlabilidade dos resultados orçamentários seja limitada por processos sociais e políticos, endógenos e exógenos, nas organizações.

Por fim, destaca-se que o orçamento deve ser um instrumento gerencial efetivo para a organização, a fim de proporcionar o estabelecimento dos objetivos, controle orçamentário, a mensuração de desempenho operacional e a identificação das áreas que precisam de maior atenção (GARRISON; NOREEN, 2000), de forma a se evitar possíveis comportamentos disfuncionais (MERCHANT, 1989). Dessa maneira, é trazida a proposição de que a aplicação do princípio da controlabilidade é benéfica para o processo orçamentário, e que os ajustes *ex-ante* e *ex-post* são as formas de como ele é aplicado na avaliação de desempenho das unidades operacionais (MERCHANT, 1998).

2.3 TEORIA INSTITUCIONAL

O Institucionalismo enfatiza a importância do contexto social no qual as organizações operam, visto que os campos organizacionais são afetados pelos fenômenos institucionais e sociais, ou seja, as instituições operam nas diversas dimensões que as moldam, restringem e fortalecem, mas também são influenciadas pelos interesses e atividades de seus próprios participantes (SCOTT, 2014). Nesse sentido, neste trabalho é utilizada a abordagem do Neo Institucionalismo, em que a visão da dinâmica social na perspectiva institucional, do entendimento das instituições e das mudanças institucionais é tida como uma agenda importante para as ciências sociais (NEE, 2003; HALL; TAYLOR, 2003; DIMAGGIO; POWELL, 2005).

No contexto da contabilidade gerencial, Scapens (2006) elenca três correntes do Institucionalismo: Velho Institucionalismo Econômico (VIE), Neo Institucionalismo Econômico (NIE) e Neo Institucionalismo Sociológico (NIS). O VIE procura explicar o comportamento dos agentes econômicos, em termos de regras, rotinas e instituições, que moldam a atividade organizacional e, por meio do estudo de sua evolução, a mudança contábil gerencial nas organizações pode ser mais bem compreendida. Por sua vez, o NIE estende a abordagem econômica tradicional institucional, aplicando as premissas da racionalidade econômica e dos mercados à governança das organizações. O NIS, no entanto, aborda o Institucionalismo questionando, por exemplo, o motivo das organizações serem semelhantes e quais são as pressões e processos que as moldam (SCAPENS, 2006).

Assim, na abordagem do Neo Institucionalismo, o NIS traz a discussão de que as estratégias e ações não são definidas com base apenas na busca pela eficiência, mas também pelas interações culturais, e a principal diferença entre ele e o NIE é que este ressalta o papel do Estado na aplicação e monitoramento das regras formais, e aquele reconhece a importância do isomorfismo como mecanismo de homogeneização (NEE, 2003). Nessa linha, para DiMaggio e Powell (2005), a burocratização é a forma de homogeneização organizacional mais comum. Esse processo resulta em organizações mais semelhantes, porém, não garante eficiência em suas atividades. Por conseguinte, o mecanismo responsável por fazer com que uma unidade organizacional se pareça com outra que esteja sobre as mesmas condições ambientais dentro de um campo organizacional é o isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Acerca da mudança isomórfica institucional, o estudo de DiMaggio e Powell (2005) leva em consideração o isomorfismo, em que organizações se tornam similares, competindo pela legitimidade institucional por meio de três processos de isomorfismo: coercitivo (pressões formais e informais por influência política e de legitimidade); mimético (que se utiliza principalmente de modelagens de organizações previamente legitimadas e/ou bem sucedidas); e normativo (influências dentro da profissionalização de indivíduos, para que sejam semelhantes em suas orientações acadêmicas e em termos de redes com interesses já estabelecidos) (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Essas pressões isomórficas acarretam consequências para as organizações, como a incorporação de elementos que são legitimados externamente, mas não em termos de eficiência (DIMAGGIO; POWELL, 2005), e o emprego de critérios de avaliação externos ou cerimoniais para definir o valor dos elementos estruturais, o que tende a manter a estabilidade dos relacionamentos dessas organizações (MEYER; ROWAN, 1977). Com isso, entende-se que organizações inseridas em ambientes altamente institucionalizados se tornam isomórficas com esses ambientes, e independentemente de sua eficiência, ganham a legitimidade e os recursos necessários para sua operação. Isso é possível por meio de mitos institucionalizados, que são as prescrições racionalizadas e impessoais, legitimadas pela sociedade e incorporadas por essas organizações (MEYER; ROWAN, 1977).

Nesse contexto, a institucionalização pode limitar a racionalidade organizacional, segundo Powell e DiMaggio (1991), e existem diferentes fontes para essas limitações. Nessa abordagem Institucional voltada para a atribuição de responsabilidade orçamentária, Brunsson (1990) considera que quando itens menos controláveis estão presentes em orçamentos, os gerentes

terão um incentivo para destacar os muitos fatores incontroláveis que afetam sua área de responsabilidade para desviar uma possível culpa. Além disso, Llewellyn (1998) evidenciou que o fracasso em equilibrar a responsabilidade orçamentária e a autoridade decisória levou os gestores a abdicar de responsabilidades individualizadas.

Portanto, para a melhor compreensão da influência desses fatores não controláveis, e das suas dificuldades existentes inerentes à identificação e avaliação no contexto organizacional, abordagens alternativas, como a da Teoria Institucional, podem ser contributivas para a discussão. E, como Modell e Lee (2001) argumentam, uma questão que recebeu menos atenção na literatura gerencial é que a controlabilidade dos resultados orçamentários pode ser restringida por processos sociais e políticos que impactam as organizações públicas.

3 CONSTRUTOS DA PESQUISA

3.1 ELEMENTOS ORGANIZACIONAIS

3.1.1 Organização do Processo Orçamentário

A organização do processo de planejamento é o ponto inicial da sequência do relacionamento dinâmico entre os elementos constitutivos do orçamento, que proporciona a estrutura e organização necessária para o processo orçamentário, afetando, portanto, todos os seus elementos (FREZATTI et al., 2010). Considerando especificamente as instituições de grande porte, estas costumam usar três ciclos formais de planejamento, distinguíveis e sequenciados - planejamento estratégico, orçamento de capital e orçamento operacional (VANCIL; LORANGE, 1975), conforme descrito a seguir:

- a) planejamento estratégico:** inclui os processos amplos de discussão sobre as missões, objetivos e estratégias das organizações, envolvendo, geralmente, os gerentes corporativos e das unidades de negócios (VANCIL; LORANGE, 1975). Além disso, esse planejamento envolve análises de dados passados e previsões do futuro, em que leva à criação de cenários sobre o desempenho da empresa e de cada um de seus negócios, inseridos em um ambiente competitivo incerto (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Destaca-se, também, a importância do monitoramento do desempenho organizacional e, caso necessário, que se atualize o plano estratégico (POGUE, 1990). Até o final desta etapa, os gerentes das unidades devem chegar a um consenso com a gerência superior sobre a organização, os objetivos e a estratégia de suas unidades (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).
- b) orçamento de capital:** envolve a identificação de programas ou projetos referentes a um período (geralmente de 1 a 5 anos) e a especificação dos recursos que cada um consumirá (VANCIL; LORANGE, 1975; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Esses programas devem traduzir a estratégia de cada unidade de negócios, que geralmente é focada externamente, em um conjunto de atividades focadas internamente, projetadas para implementar a estratégia e, assim, levar ao alcance dos objetivos das unidades e, conseqüentemente, ao da instituição (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).
- c) orçamento operacional:** é um processo organizacional, de curto prazo, envolvendo a preparação de um plano financeiro - um orçamento - geralmente para o próximo ano

fiscal (VANCIL; LORANGE, 1975). Os orçamentos correspondem à estrutura de responsabilidade da organização e fornecem o máximo de detalhes de itens de linha de receita, despesa, ativo e passivo (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

A transformação das estratégias em um orçamento operacional parece conceitualmente simples, mas pode apresentar desafios para a organização (FREZATTI et al., 2010). Isso ocorre, pois o planejamento estratégico varia nas instituições ao contemplar elementos e escopo de decisões com diferentes níveis de abrangência; que também, refere-se à participação dos gestores e ao seu próprio grau de formalização (VANCIL; LORANGE, 1975; FREZATTI et al., 2010). Essas questões afetam a utilização do orçamento, porque caso não fique claro para os gestores o que deve ser feito, resolvido e decidido no planejamento estratégico, o orçamento perderá seu poder de auxiliar no direcionamento da organização ao alcance dos objetivos estratégicos (FREZATTI et al., 2010), além de dificultar a tomada de decisões dos funcionários (COVALESKI et al., 2007).

No decorrer do planejamento orçamentário, pode ser definido que cada área gerencial será responsável por determinadas receitas, despesas, custos e investimentos, fornecendo, portanto, uma maneira de alocar recursos nessas diferentes áreas (GARRISON; NOREEN, 2000). Assim, nessa fase do processo, é essencial que fique claro quais gestores devem ser responsabilizados por determinados itens específicos (VANCIL; LORANGE, 1975; GARRISON; NOREEN, 2000). Ademais, em grande parte das organizações, as estruturas dos centros de responsabilidade são coincidentes com as áreas de autoridade dos gestores, e essas áreas de autoridade são definidas pelas estruturas e políticas organizacionais, que definem os direitos de decisão dos gerentes (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

3.1.2 Descentralização

A estrutura organizacional pode ser definida como a junção das formas de divisão da execução dos trabalhos com a coordenação entre elas (MINTZBERG, 1995). Segundo Merchant e Van Der Stede (2007), em uma estrutura funcional típica, nenhum dos gerentes tem autoridade decisória significativa sobre a geração de receitas e o consumo de custos, de modo que as receitas e os custos são reunidos em uma medida de retorno somente no nível corporativo. Já em uma estrutura divisional típica, os gerentes de cada divisão recebem autoridades para tomada de decisões em todas, ou pelo menos em muitas, das funções que afetam o sucesso de sua divisão. Consistente com essa ampla autoridade, cada divisão pode ser um centro de lucro

(ou de investimento) composto por vários centros de custo e receita (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Dessa forma, a descentralização, dentro do contexto da estrutura organizacional, pode ser considerada como a extensão de tomada de decisões delegada para níveis mais baixos de gerenciamento (MIAH; MIA, 1996). Ademais, a delegação é vista como a extensão em que o superior permite que o seu respectivo subordinado tome decisões independentemente (HELLER; YUKL, 1969; MIAH; MIA, 1996). Assim, no contexto da tomada de decisão como alocação de responsabilidade, a teoria administrativa clássica considera uma conexão entre elas, sendo que a delegação fornece ao subordinado a autoridade na tomada de decisões, além de responsabilidade por suas ações (FAYOL, 1949; MIAH; MIA, 1996).

Nesse sentido, Brunsson (1990) argumentou que essa abordagem da responsabilidade está intimamente ligada à noção de controlabilidade. O autor destacou, também, o paradoxo de que somente se pode considerar que os tomadores de decisão possuem responsabilidade, caso eles tenham feito uma escolha dentre várias alternativas postas (BRUNSSON, 1990). Por outro lado, caso os tomadores de decisão não queiram responsabilidade, eles poderão usar procedimentos de decisão racional, e, assim, a escolha de uma alternativa será resultado de um raciocínio lógico, por meio de modelos formais ou programados (BRUNSSON; MALMER, 1978; BRUNSSON, 1990) Outra maneira é argumentar que não possuem influência em determinada decisão, pois foram compelidos por forças externas (BRUNSSON; ROMBACH, 1982).

Já no contexto específico do setor público, as instituições estão inseridas em um ambiente político e organizacional diferente do setor privado, existindo, portanto, outros fatores que afetam a descentralização (JACOBS, 1997). Estudos sobre orçamentos públicos apontam os principais políticos como os tomadores de decisão e, para momentos em que eram necessários cortes nos orçamentos, era tido como atraente tentar evitar a sua responsabilidade orçamentária e, conseqüentemente, afastarem-se de ações negativas e altamente visíveis (BRUNSSON, 1990). A solução, nesses casos, foi a delegação dessa responsabilidade, como descreve Brunsson (1990), em que políticos responsáveis solicitaram aos departamentos que reduzissem suas despesas em uma determinada porcentagem ao ano, sem diretrizes claras sobre como isso deveria ser efetuado. Já os gerentes de níveis inferiores argumentavam que, para reduzir custos solicitados, eram necessárias decisões para descontinuar alguns serviços que só poderiam ser tomadas pelos próprios políticos (BRUNSSON, 1990).

Além disso, por vezes, as organizações públicas estão sujeitas a agendas políticas conflitantes, podendo resultar em obrigações explícitas na forma de legislação e indiretas devido à influência política (JACOBS, 1997). Então, as decisões organizacionais também podem ser afetadas pela prevalência de regras em que, por exemplo, instituições que mantêm fortes regras têm menos necessidade de tomada de decisão como forma de escolha (BRUNSSON, 1990). Outro aspecto é que organizações que possuem fortes ideologias são capazes de fazer escolhas sem decisões, mesmo em situações novas (BRUNSSON, 1985). Assim, as regras também seriam meios para mobilizar ações organizacionais. É o que se vê nas instituições em que ordens diretas do topo organizacional são altamente legítimas e, portanto, não são necessários processos de decisão como meio de mobilizar ações (BRUNSSON, 1990).

Diante do exposto, considera-se que o princípio da controlabilidade no setor público pode não ser respeitado devido ao resultado de pressões institucionais externas ou ao acoplamento flexível em resposta a tais pressões (MODELL; LEE, 2001). Além disso, decisões que são propostas e tomadas podem ser influenciadas não apenas pelas preferências dos tomadores de decisão, mas também pelos efeitos de alocação de responsabilidades de diferentes decisões (BRUNSSON, 1990). Por último, práticas de alocação cautelosas podem ser necessárias para melhorar a aceitação da responsabilidade orçamentária delegada aos atores institucionais (MODELL, 1998).

3.2 ELEMENTOS COMPORTAMENTAIS

O comportamento funcional e/ou disfuncional; a cultura de planejamento; o poder e/ou a política são elementos que, sob a perspectiva do comportamento de um ou mais indivíduos em conjunto, contemplam os atos e práticas que podem ser considerados adequados ou não em um contexto institucional e em relação aos objetivos do planejamento e orçamento (FREZATTI et al., 2011; JUNQUEIRA, et al., 2018).

3.2.1 Comportamento Funcional/Disfuncional

Todos os elementos constitutivos do processo orçamentário - a depender da forma como ele é estruturado, conduzido e gerenciado - podem conduzir a comportamentos funcionais e/ou disfuncionais (FREZATTI et al., 2010). Por exemplo, a maneira como as metas orçamentárias são estabelecidas pode estimular algum comportamento disfuncional aos gerentes (YUEN, 2004). É o que se vê em um processo orçamentário *top-down*, com centralização decisória e metas pouco claras, podendo ser prejudicial para o processo e ocasionar desentendimentos entre

os gerentes (FREZATTI et al., 2011). De outro modo, para um sistema de mensuração de desempenho que promove a colaboração interorganizacional, em ambientes complexos, a combinação de regras claras de desempenho com oportunidades de participação pode ser importante para incentivar a ação coletiva, evitando comportamentos disfuncionais (PATELLI, 2018).

Outros comportamentos disfuncionais, dentro das organizações, também podem advir da percepção dos gestores de que não há confiança na aplicação do princípio da controlabilidade. Assim, Lowe e Shaw (1968) afirmam que a utilização de folga orçamentária pode ser presenciada quando o orçamento é utilizado de forma não adequada para a avaliação por resultados. Além disso, Eccles (1991) ressalta que caso o gerente considere a avaliação de desempenho inadequada, ele pode procurar defender os interesses orçamentários da sua respectiva área de responsabilidade. Também, segundo Merchant (1989), se não houver a observância do princípio, o sistema de avaliação poderá ser prejudicado, pois caso sejam levados em consideração fatores incontroláveis, os gestores podem se proteger de um baixo desempenho, alegando a presença de itens não controláveis nos orçamentos operacionais.

3.2.2 Cultura de Planejamento

A cultura de planejamento é descrita como um conjunto de crenças de valores que apoia e fortalece processo de planejamento e orçamento em uma instituição (FREZATTI et al., 2011), contribuindo para a cooperação entre os gestores; sendo um fator essencial para a comunicação entre as áreas e, por consequência, para o desempenho organizacional (CHEN, 2003).

Por um lado, a organização do processo orçamentário influencia na maneira como o compartilhamento de informações verticais é realizado, e organizações que possuem um processo orçamentário participativo tendem reduzir a assimetria de informação e os efeitos da ambiguidade de papéis, bem como melhorar o desempenho gerencial (LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020). Assim, no processo de planejamento e orçamento, a cultura de planejamento é tida como um estimulante para o sucesso organizacional (CHEN, 2003; FREZATTI et al., 2011).

Por outro lado, uma cultura de rigidez pode acarretar dificuldades para lidar com mudanças ambientais e ajustes orçamentários (FREZATTI et al., 2011), e, conseqüentemente, o orçamento pode perder sua relevância na gestão, principalmente em instituições que atuam em ambientes muito dinâmicos (FREZATTI et al., 2010). Em um contexto hospitalar público, por exemplo,

com cultura orçamentária rígida, centralizada e de reduções de metas orçamentárias, essas estratégias utilizadas podem ter sido efetivas inicialmente, porém, no longo prazo, essa cultura pode ser prejudicial ao desempenho orçamentário (CARR, 2016).

Ademais, a forma como a alta administração orienta os gestores para trabalhar em metas orçamentárias sem esclarecimentos racionais acerca de decisões que foram tomadas, pode acarretar incertezas e dificuldades de direcionamento aos gestores (YUEN, 2004). Por outro lado, sistemas de mensuração de desempenho em gestão pública projetados de forma a garantir o uso de indicadores de desempenho, com a controlabilidade dos objetivos de desempenho, bem como a possibilitar a participação e fornecer informações estratégicas para aprimorar a percepção de autodeterminação dos gerentes, podem melhorar a motivação e o desempenho dos gestores (SWIATCZAK; MORNER; FINKBEINER, 2015).

Nesse sentido, a maneira como o orçamento é desenvolvido e gerenciado, de forma muito rígida ou mais flexível, influencia a avaliação de desempenho, podendo, inclusive, induzir a comportamentos funcionais ou disfuncionais de gestores (FREZATTI et al., 2010).

3.2.3 Poder e Política

Os campos institucionais abarcam dimensões materiais, discursivas e organizacionais, em que surgem circuitos sociais com a presença de atores políticos que se posicionam como agentes dominantes de ação e de mudanças estratégicas para seus interesses e estabilidade; sendo o poder considerado uma perspectiva importante nas análises organizacionais (CLEGG, 2010). Para essa abordagem, as rotinas institucionais são dependentes da conformidade dos atores com as metas estabelecidas por meio do exercício do poder, representado, por exemplo, em práticas contábeis (MAJOR; CLEGG, 2018).

A literatura traz algumas discussões sobre esses elementos constitutivos do processo orçamentário. Mintzberg (1995) evidencia que as organizações podem ser estruturadas por grupos de interesses que visam poder e influência, já que se agrupam para formulação de políticas, prioridades, gerenciamento de recursos e articulações. Entretanto, no processo orçamentário, as relações de poder podem ser utilizadas como uma forma de implementação ditatorial dos interesses da alta administração (orçamento *top-down*) (PADOVEZE; TARANTO, 2012; JUNQUEIRA, et al., 2018).

No contexto público, as interações políticas, por vezes, podem ser vistas como práticas corriqueiras para a solução de problemas relacionados ao orçamento em instâncias e níveis

hierárquicos (JUNQUEIRA et al., 2018). Além disso, a busca, pelos agentes políticos, da perpetuação no poder pode ser exercida com o auxílio do orçamento (COVALESKI et al., 2007). No setor público, revisões orçamentárias podem ter algum viés político, negociadas e solicitadas por determinados grupos de interesse (MODELL; LEE, 2001; COHEN, 2014).

Ainda no setor público, mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial, que envolveram mais responsabilização e incentivos gerenciais, foram minadas por fatores exógenos, como complexas relações de poder e imposições de austeridade (MAJOR; CLEGG, 2018). Ademais, processos de mudança institucional contábil, com a criação de estratégias políticas formais e informais, bem como negociações e interações entre políticos e burocratas, podem impactar nas tomadas de decisões orçamentárias (COHEN, 2014).

Nesse sentido, mudanças contábeis não devem ser vistas apenas como técnicas intraorganizacionais, mas observando os contextos institucionais político-econômicos, pois, assim, elas poderão lidar melhor com situações de complexidade (MAJOR; CLEGG, 2018). Em suma, poder e a política são fatores que podem influenciar nas fases do processo orçamentário e, conseqüentemente, no controle gerencial.

3.3 CONFIANÇA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE

A confiança no princípio da controlabilidade é considerada basilar na percepção dos sistemas de contabilidade gerencial (FERRARA, 1964). Bushman, Indjejikian e Smith (1996) argumentam que a aplicação do princípio da controlabilidade está inerentemente relacionada aos tipos de medidas adotadas na avaliação do desempenho dos gerentes, e que isso varia em cada organização.

Assim sendo, para a definição das metas de cada gestor devem ser considerados os elementos que possam ser influenciáveis, sendo que, na organização do processo de planejamento, devem ser definidos procedimentos para possibilitar comunicações efetivas entre os gerentes e seus supervisores, bem como um *feedback* formalizado ao longo do exercício, com a realização de análises em conjunto e, caso necessário, definição de ações corretivas (LANGEVIN; MENDOZA, 2013).

Ainda, na fase de avaliação de desempenho, para remover os impactos dos fatores menos controláveis que afetaram o desempenho dos gestores, podem ser realizados alguns ajustes

(MERCHANT, 1998; MODELL; LEE, 2001; LANGEVIN; MENDOZA, 2013). Nesse sentido, a extensão da confiança da aplicação do princípio da controlabilidade é identificada por Merchant (1998) em três dimensões: *ex ante* (exclusão de fatores não controláveis em orçamentos preestabelecidos); *ex post* objetiva (ajustes para os efeitos não controláveis na avaliação final de desempenho dos gestores por meio de técnicas quantitativas e metodologias de avaliação de desempenho - comparações entre departamentos) e *ex post* subjetiva (ajustes para os efeitos não controláveis por meio de diálogo, comunicação verbal e escrita entre superiores e subordinado) (MODELL; LEE, 2001).

Diante do exposto, no processo orçamentário, a confiança pelos gestores da efetiva aplicação do princípio da controlabilidade pode contribuir na presença de comportamentos funcionais. Além disso, a organização do processo, a cultura orçamentária e fatores sociais e políticos podem impactar na controlabilidade dos resultados orçamentários pelos gestores e, por conseguinte, na avaliação do desempenho orçamentário.

4 PROPOSIÇÕES TEÓRICAS

Em uma organização, a relação entre a descentralização e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade pode ser enfraquecida, ou até mesmo negativa, caso a alocação da responsabilidade orçamentária seja limitada por fatores institucionais exógenos ou se a confiança sobre o princípio for reduzida devido a alocações institucionalmente induzidas (MODELL; LEE, 2001). Portanto, práticas de alocações arbitrárias são fatores de diminuição da controlabilidade em orçamentos de uma estrutura divisionalizada (MODELL; LEE, 2001).

Ademais, a maneira como a instituição define a alocação de responsabilidades aos gestores pode implicar na controlabilidade dos resultados orçamentários. Conforme Brunsson (1990), em modelos racionalistas, a responsabilidade pode ser negada pelo gestor, que argumenta não haver outra escolha para decisão, e sim apenas uma alternativa possível. De outro modo, mesmo sem usar modelos racionalistas impessoais, tomadores de decisões podem argumentar que não influenciaram determinada decisão, sendo compelidos por fatores externos (BRUNSSON; ROMBACH, 1982).

Por último, pressões por legitimação e alocações extensivas de custos, devido à demonstração de conformidade com legislações e normas, podem acarretar em limitação da confiança no princípio da controlabilidade, porque isso permite que os gestores neguem responsabilidade, alegando, assim, a falta de controlabilidade sobre fatores que afetam sua área de responsabilidade (BRUNSSON, 1990).

PROPOSIÇÃO 1: A descentralização da responsabilidade orçamentária na organização pública inibe a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

Outra questão é que práticas institucionais de acompanhamento e avaliação das atividades organizacionais são adquiridas, também, por meio do processo orçamentário (PADOVEZE; TARANTO, 2012). Por conseguinte, essa cultura de planejamento, como prática de controle, é considerada fortalecedora e estimuladora do processo orçamentário (FREZATTI et al., 2011; JUNQUEIRA, et al., 2018). Assim, a forma como o orçamento é elaborado e gerenciado influencia na avaliação de desempenho, e, conseqüentemente, induz comportamentos funcionais e/ou disfuncionais (FREZATTI et al., 2010, 2011).

Além disso, o planejamento é considerado uma das ferramentas utilizadas pelas organizações para minimizar os custos de determinados itens não controláveis, que causam distorções nas

medidas de resultados financeiros, embora isso não garanta uma precisão no controle dos resultados, devido às diversas variáveis externas influentes (PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

PROPOSIÇÃO 2: A cultura de planejamento fortalece a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

Uma outra abordagem é que as relações de poder existentes podem ser utilizadas como uma maneira de implementação dos interesses da alta administração, por meio, por exemplo, do orçamento *top-down* (PADOVEZE; TARANTO, 2012). No contexto público, no decorrer do processo orçamentário, as relações políticas podem ser vistas como práticas usuais para a solução de problemas (JUNQUEIRA, et al., 2018); para a perpetuação no poder (COVALESKI et al., 2007) e para benefício de determinados grupos de interesse (MODELL; LEE, 2001).

Ainda, questões de legitimação e pressões de atores políticos são alguns dos fatores de diminuição da controlabilidade em orçamentos das subunidades. Nesse sentido, a controlabilidade de resultados orçamentários pode ser limitada por processos sociais e políticos (MODELL; LEE, 2001).

PROPOSIÇÃO 3: Fatores políticos e de poder limitam a controlabilidade dos resultados orçamentários.

Por fim, em um ambiente organizacional em que não existe confiança no princípio da controlabilidade, quando os gerentes percebem um sistema de avaliação não adequado, eles podem se engajar em um comportamento para se protegerem, acarretando consequências negativas para as empresas, por meio de manipulação de resultados (ECCLES, 1991); criação de folga orçamentária (LOWE; SHAW, 1968) ou tentando convencer os superiores de que seu fraco desempenho é devido a fatores não controláveis (MERCHANT, 1989).

PROPOSIÇÃO 4: A falta da confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade estimula o comportamento disfuncional.

5 METODOLOGIA

5.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

A presente pesquisa usa a metodologia qualitativa como forma de abordagem do problema. O ponto chave desta abordagem é que todos os seus tipos de pesquisa entendem que “o significado é socialmente construído pelos indivíduos em interação com seu mundo” (MERRIAM, 2002, p.3). Essa pesquisa social ampara-se em dados sociais, sobre o contexto social, que são construídos por meio dos processos de comunicação (BAUER; GASKELL; ALLUM, 2010, p. 18). Acredita-se, assim, que essa metodologia contribui em dar profundidade para solucionar a questão pesquisa, que possui como objeto um banco que está inserido em um contexto público.

Para o alcance dos objetivos do presente estudo, foi realizada uma pesquisa descritiva e explicativa. A descritiva, de acordo com Gil (2010, p.27), visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Ademais, a explicativa tem como objetivo identificar fatores que são determinantes para o acontecimento de um evento, aprofundando, portanto, o conhecimento da realidade (GIL, 2010, p.28). Dessa maneira, no estudo desenvolvido, objetivou-se descrever a percepção dos gestores da instituição financeira sobre aspectos da descentralização da responsabilidade e controlabilidade orçamentária. Ainda, buscou-se considerar e explicar fatores institucionais, internos e externos que afetam a relação entre o processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade.

5.2 OBJETO DE ESTUDO – O CASO

O objeto deste estudo é um banco público estadual (doravante, denominado “Banco”), constituído como uma sociedade de economia mista, cuja principal função é promover financiamento para o desenvolvimento do seu negócio e, por consequência, da economia do Estado.

De acordo com o organograma do primeiro semestre de 2019 (APÊNDICE C), a instituição bancária é constituída por órgãos, como a Assembleia Geral dos acionistas, o Conselho de Administração e a Diretoria Executiva, composta pelos diretores, responsáveis pelas áreas gerenciais, e pelo Diretor-Presidente.

Nesta pesquisa, os participantes são gestores das áreas gerenciais do Banco que possuem responsabilidade orçamentária. A média do tempo de trabalho desses participantes, na

instituição financeira, era de aproximadamente 13 anos. Já a média do tempo de trabalho no cargo atual era de 2,7 anos.

Acerca do cenário político, o ano de 2019 foi marcado pela mudança do mandatário do Governo Estadual. O Banco tem como acionista controlador o Governo do Estado, que possui participação majoritária no capital social e, nesse período transição, houve uma alteração na representação da alta administração na instituição financeira.

Além disso, segundo o Relatório da Administração, o Banco concluiu, em 2019, a revisão do seu Plano Estratégico 2019-2023, em alinhamento com as diretrizes do Plano do seu acionista majoritário. O relatório também afirma que esse novo Plano do Banco contempla o amadurecimento das práticas de gestão da instituição, tendo como base o Modelo do *Balanced Scorecard* (BSC).

Ademais, o Plano Estratégico 2019-2023 serviu de base para uma reestruturação organizacional do Banco. Destaca-se a divisão da Diretoria de Crédito e Fomento em duas: Diretoria de Negócios e a Diretoria Operacional. Não houve impacto significativo nas despesas do Banco devido a essa mudança na sua estrutura organizacional, dado que os custos adicionais foram balanceados com a diminuição do número de cargos e de unidades organizacionais, conforme ressaltado no Relatório da Administração do Banco. Antes da reestruturação organizacional o Banco contava com 18 áreas gerenciais, com responsabilidade orçamentária. Já no segundo semestre de 2019, após a alteração do organograma da instituição, passaram a ser 16 áreas.

Em 2020, a instituição financeira possuía cerca de 170 colaboradores, além de prestadores de serviços e estagiários. De acordo com o relatório publicado referente ao fechamento do último exercício financeiro, o Banco possuía cerca de 800 milhões de reais em operações de créditos de carteiras diversificadas, sendo esse valor já acrescido da taxa de juros.

5.3 ESTRATÉGIA DA PESQUISA

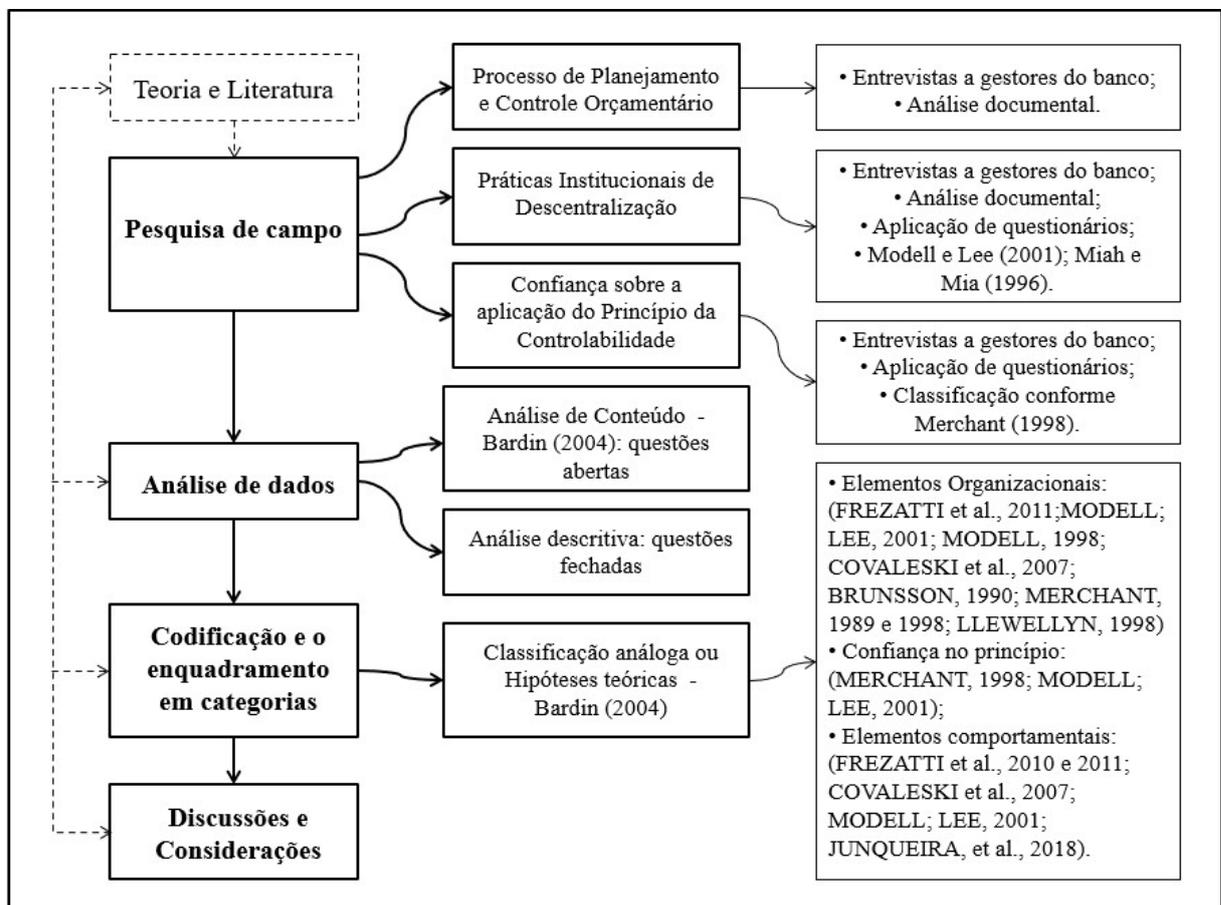
Em relação ao delineamento da pesquisa – considerando ambiente de pesquisa, abordagem teórica e as técnicas de coleta e análise de dados – este estudo abrangerá a pesquisa bibliográfica e documental, e terá como estratégia qualitativa, o estudo de caso (YIN, 2001; GIL, 2010; GODOY, 2010). A pesquisa bibliográfica busca conhecer sobre “as pesquisas referentes ao pensamento de determinado autor e as que se propõem a analisar posições diversas em relação a determinado assunto” (GIL, 2010, p.30). Já a documental, que também é baseada em dados

já existentes, é diferenciada pela natureza da fonte, que é destinada a finalidades diversas (GIL, 2010, p.30), como o Relatório da Administração publicado.

Sobre a estratégia de estudo de caso, ela foi escolhida, pois visa aprofundar o estudo na unidade de análise escolhida, devendo “estar centrada em uma situação ou evento particular cuja importância vem do que ele revela sobre o fenômeno objeto da investigação” (GODOY, 2010, p.121). Para Merriam (1988), a escolha do estudo de caso evidencia o maior interesse pela compreensão dos processos sociais de um determinado contexto do que pelas relações estabelecidas pelas variáveis. Ainda, Godoy (2010) considera que estudos de casos são motivados pela busca da resposta a questões de processos e compreensão, procurando descrever e interpretar algo. Por último, nessa estratégia está presente, também, a heurística, que permite o surgimento de novos significados e descobertas, que podem levar o pesquisador a repensar o fenômeno investigado (GODOY, 2010).

As etapas da pesquisa, bem como métodos e procedimentos de análises dos dados utilizados, podem ser observadas na Figura 2.

Figura 2 – Metodologia: etapas, métodos e análises.



Fonte: Elaboração própria.

A etapa da pesquisa de campo objetivou capturar os dados relativos às categorias de análise advindas da teoria e literatura. Em seguida foi realizada a análise de conteúdo, com a codificação dos dados e enquadramento nas categorias, por meio de um processo relacional entre os dados, códigos e arcabouço teórico. Ainda, foi feita uma análise exploratória descritiva dos dados obtidos com o questionário. Por fim, por meio das análises, foram construídas as narrativas de análises a fim de responder à questão de pesquisa.

5.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

A coleta de dados para esta investigação empírica qualitativa ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, aplicação de questionários e análise documental. As entrevistas semiestruturadas forneceram uma oportunidade para uma compreensão dos significados atribuídos pelos participantes, relacionados às questões sobre o tema estudado (GODOY, 2010, p.134). Os entrevistados escolhidos são os diversos gestores do banco que possuem responsabilidade orçamentária, e o roteiro proposto da entrevista (APÊNDICE A) foi elaborado a partir das questões analisadas do estudo de Modell e Lee (2001). Nesse sentido, Godoy (2010) ressalta que mesmo quando se utiliza um roteiro semiestruturado, ele não deve ser rígido e nada impede que haja algum desvio da sequência estabelecida, para permitir algum relato interessante do entrevistado.

O primeiro contato com a instituição foi realizado por *e-mail* com o Gerente de Desenvolvimento e Planejamento do Banco, em novembro de 2018. Foi realizada uma análise inicial, por *e-mail*, em conjunto com o gerente, dos instrumentos de pesquisa elaborados, por meio da realização de um pré-teste. Depois da realização do pré-teste, houve um ajuste nas perguntas do questionário sobre a extensão da autoridade orçamentária delegada, de forma a possibilitar a captura da percepção da autoridade individual e divisional.

Após o recebimento, por *e-mail*, dos 18 contatos dos gestores do Banco (nível hierárquico gerencial), encaminhados pelo Gerente de Desenvolvimento e Planejamento, foi realizado o contato inicial com cada um desses gestores, em maio de 2019.

Nesse contato, por *e-mail*, foram enviadas as informações sobre a proposta da pesquisa, bem como as fases da entrevista e acesso ao questionário (elaborado por meio da ferramenta gratuita do Formulários Google). Além desse contato, foram encaminhados novos *e-mails*, em dezembro de 2019 e janeiro de 2020, como tentativa de conseguir outros participantes.

Assim, a coleta de dados foi realizada em duas etapas, nos meses de maio de 2019 e janeiro de 2020. Na primeira etapa foram entrevistados sete gestores, que também responderam o questionário. Já na segunda etapa, e em uma nova estrutura organizacional do Banco, foram entrevistados mais dois gestores, que enviaram, também, as respostas do questionário.

Dessas nove entrevistas, oito foram realizadas presencialmente e uma por telefone (Entrevistado 6). Para as entrevistas presenciais, houve autorização de todos os participantes para que fossem gravadas. Já a realizada por telefone não foi gravada, mas feitas anotações.

O Quadro 1, apresentado a seguir, é composto pelo nível hierárquico dos participantes do estudo, pelos períodos da coleta e durações das entrevistas realizadas:

Quadro 1 – Entrevistados, nível hierárquico, período da coleta e duração das entrevistas

Entrevistado	Nível hierárquico	Período coleta	Duração (em minutos)
Entrevistado 1	Gerência	Maio/2019	24:40
Entrevistado 2	Gerência	Maio/2019	24:00
Entrevistado 3	Gerência	Maio/2019	39:09
Entrevistado 4	Gerência	Maio/2019	26:26
Entrevistado 5	Gerência	Maio/2019	17:14
Entrevistado 6	Gerência	Maio/2019	Não gravada
Entrevistado 7	Gerência	Maio/2019	28:38
Entrevistado 8	Gerência	Janeiro/2020	50:59
Entrevistado 9	Gerência	Janeiro/2020	25:10
Total			236:16

Fonte: Elaboração própria.

O Termo de Consentimento Livre e Esclarecido da pesquisa foi apresentado aos participantes antes do início da coleta de dados. Esse documento informou e esclareceu ao gestor a sua participação na pesquisa, sendo uma proteção legal e moral da pesquisadora e dos pesquisados. O Termo contém informações dos objetivos da pesquisa, de que a participação é voluntária e um campo para consentimento pós-informação, com espaço para assinatura do participante e da pesquisadora. Foram coletadas as assinaturas de todos os participantes do estudo.

As perguntas estabelecidas no roteiro da entrevista (APÊNDICE A) são principalmente abertas para permitir que os entrevistados discorressem livremente sobre o sistema de controle orçamentário do banco, além do processo de elaboração e aprovação do orçamento. As questões que visam o aspecto da controlabilidade estão centradas nas prováveis práticas de alocação, e,

também, sobre a extensão em que as despesas, custos, investimentos e receitas alocados são difíceis de serem influenciados, bem como desvios menos controláveis são tratados em conjunto com a avaliação de desempenho orçamentário. Os entrevistados foram convidados a comentar as razões e consequências dessas práticas (MODELL; LEE, 2001).

O segundo instrumento de coleta de dados, o questionário (APÊNDICE B), esclareceu determinados aspectos da questão de pesquisa do presente estudo, coletando, também, dados quantitativos (YIN, 2001) e foi respondido por nove gestores. A variável “Extensão da autoridade orçamentária delegada” foi captada por meio de questões com escala Likert de sete pontos, em que a opção 1 significa “nada” e a opção 7 significa “em grande medida”. Já para a variável “Confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade”, a escala Likert de sete pontos partiu da opção 1 (“discordo totalmente”) até a opção 7 (“concordo totalmente”).

Essa fonte de evidência proporcionou dados sobre a Descentralização da Responsabilidade Orçamentária (para itens de despesas presentes nos orçamentos operacionais) e Confiança no Princípio da Controlabilidade (relacionada à utilização de práticas de neutralização dos fatores que impactam a controlabilidade orçamentária), além de informações sobre a percepção da controlabilidade de despesas e receitas (MODELL; LEE, 2001).

Por fim, os documentos públicos, como Relatórios e Demonstrativos Contábeis, foram, também, uma fonte de dados enriquecedora para a pesquisa, corroborando e ampliando achados evidenciados por outras fontes (YIN, 2001).

5.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O procedimento de análise de dados das entrevistas foi a análise de conteúdo (BARDIN, 2004), voltada para a análise de material textual, possuindo como um de seus aspectos essenciais o emprego de categorias obtidas de modelos teóricos (FLICK, 2004, p. 201).

Assim, a partir de trechos das entrevistas, foi realizada a codificação e o enquadramento em categorias, por meio da classificação análoga ou de hipóteses teóricas, baseada no método categorial (BARDIN, 2004), com a presença de um esquema uniforme de categorias, facilitando a comparação dos diferentes casos por meio do qual ele se aplica (FLICK, 2004, p. 204).

Na primeira etapa do processo de codificação, foi realizada uma análise prévia dos dados, com a leitura flutuante de todo o material textual coletado (BARDIN, 2004). Posteriormente, foi feito um esboço inicial de códigos, já relacionados com as categorias advindas da teoria, além

da definição de frases como a unidade de registro. Então, testou-se esse primeiro esboço de códigos em uma das entrevistas transcritas, proporcionando a codificação inicial, bem como a construção de novos códigos e classificação nas categorias. Repetiram-se os procedimentos de codificação e classificação para as demais entrevistas.

Em seguida, foi realizado o tratamento dos resultados obtidos, interpretação e análise das informações, para a realização das inferências (BARDIN, 2004; FLICK, 2004). Assim, a análise de conteúdo, por meio do método categorial, foi utilizada para avaliar a percepção dos gestores sobre os fatores institucionais que podem influenciar no relacionamento entre os elementos do processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade.

Em relação aos dados obtidos pelo questionário (APÊNDICE B), foi realizada uma análise exploratória descritiva desses dados, com o auxílio do *software* R, e para as informações obtidas pelas respostas das questões abertas foi procedida a análise de conteúdo.

5.6 OPERACIONALIZAÇÃO DAS CATEGORIAS

Conforme abordagem do Institucionalismo voltada para o processo orçamentário, com enfoque na atribuição da responsabilidade orçamentária, a controlabilidade dos resultados orçamentários pode ser restringida por fatores institucionais.

Para o arcabouço da Teoria Institucional, as instituições são influenciadas pelo contexto social em que operam; pelos fenômenos sociais e institucionais; e pelos interesses e atividades de seus próprios participantes (SCOTT, 2014), e o Neo Institucionalismo enfatiza a perspectiva da dinâmica social nessa abordagem institucional, para o entendimento das instituições e das suas mudanças (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Este estudo trouxe as seguintes proposições teóricas advindas da literatura: a) a descentralização da responsabilidade orçamentária na organização pública inibe a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade; b) a cultura de planejamento fortalece a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade; c) fatores políticos e de poder limitam a controlabilidade dos resultados orçamentários; d) a falta da confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade estimula o comportamento disfuncional.

No Quadro 2, a seguir, são apresentadas as variáveis utilizadas na análise dos dados.

Quadro 2 – Categorias, elementos do orçamento e alguns autores utilizados nas análises

Categorias	Elemento do Orçamento	Autores
Organização do Processo Orçamentário	Organizacional	VANCIL; LORANGE, 1975; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; FREZATTI et al., 2010.
Descentralização da Responsabilidade Orçamentária	Organizacional	MODELL; LEE, 2001; MINTZBERG, 1995; BRUNSSON; MALMER, 1978; BRUNSSON; ROMBACH, 1982; BRUNSSON, 1990; JACOBS, 1997; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007.
Comportamento Funcional	Comportamental	FREZATTI et al., 2010; JUNQUEIRA, et al., 2018; PATELLI, 2018; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020.
Comportamento Disfuncional	Comportamental	LOWE; SHAW, 1968; ECCLES, 1991; MERCHANT, 1989; YUEN, 2004; FREZATTI et al., 2011; JUNQUEIRA, et al., 2018.
Cultura de Planejamento	Comportamental	CHEN, 2003; VAN DER STEDE, 2007; FREZATTI et al., 2010, 2011; PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013; JUNQUEIRA, et al., 2018; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020.
Poder	Comportamental	MINTZBERG, 1995; PADOVEZE; TARANTO, 2012; COVALESKI et al., 2007; MODELL; LEE, 2001; COHEN, 2014; JUNQUEIRA, et al., 2018; MAJOR; CLEGG, 2018.
Política	Comportamental	COVALESKI et al., 2007; MODELL; LEE, 2001; JUNQUEIRA, et al., 2018.
Aplicação do Princípio da Controlabilidade	Gestão	FERRARA, 1964; BUSHMAN; INDJEKIAN; SMITH, 1996; MERCHANT, 1989, 1998; MODELL; LEE, 2001.

Fonte: Elaboração própria.

Assim, segundo a abordagem da Teoria Institucional de atribuição da responsabilidade orçamentária, considera-se que a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade no banco público estadual possa ser influenciada por fatores institucionais, que se relacionam com os elementos constituintes do processo orçamentário.

A fim de averiguar a percepção dos gestores quanto à influência ou não de uma variável/um fator acerca da confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, foi utilizada a análise de conteúdo para a categorização dos dados conforme as variáveis advindas do referencial teórico, conforme Quadro 2. O *software* QDA Miner (versão gratuita) auxiliou na realização dessa análise, em especial nos processos de organização e de relação dos dados qualitativos.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentadas as análises das entrevistas, do questionário e discussões dos achados, quanto às questões sobre a organização do processo orçamentário da instituição, percepção dos gestores entrevistados acerca da confiança sobre aplicação do princípio da controlabilidade e dos possíveis fatores que impactam no relacionamento entre os elementos constituintes do orçamento. Todos esses resultados foram interpretados à luz do Neo Institucionalismo, bem como baseados na literatura do orçamento, de modo a responder à questão de pesquisa.

6.1 A ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BANCO

6.1.1 O Planejamento Orçamentário

A fase de planejamento é um ponto chave na organização do processo orçamentário, sendo norteadora para o alcance dos objetivos institucionais. Inicialmente, a instituição elabora o seu Plano Estratégico com o alinhamento nas diretrizes estratégicas do governo.

[...] Em nível estratégico, as diretrizes do Banco, o Plano Estratégico do Banco ele sempre está alinhado com o Plano Estratégico do Governo. Então, essa é a primeira diretriz pra [sic] governança. Internamente, a Gerência de Planejamento, ela é responsável pelo Planejamento Estratégico do Banco, e isso é feito junto com o orçamento. Assim, isso precede o orçamento [...] (Entrevistado 7, Maio 23, 2020).

O planejamento é dinâmico e mutável e à medida que a estratégia é alterada, alguns dos objetivos, projetos, metas e a estrutura organizacional podem ser modificados. O Planejamento Estratégico do Banco baseia-se nos elementos do *Balanced Scorecard* (BSC), com objetivos, indicadores e projetos, utilizados para a gestão estratégica, e envolvidos nas diversas perspectivas do Mapa Estratégico.

[...] eu entendo que o orçamento se fundamenta no que a estratégia determinou antes, para que depois se faça o orçamento, para que aí então seja cumprido e executado nas diversas áreas. Então, a elaboração dele acontece inclusive com a Gerência da Controladoria e a Gerência de Planejamento também atua junto, então demonstrando esse viés, essa característica de estar atrelado à estratégia, à nova estratégia e a tudo que a estratégia aponta [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Além da definição do Plano Estratégico, a instituição elabora, em sequência, o seu orçamento de capital, denominado “Plano de Capital”, conforme normativo do BACEN, para um horizonte

temporal de 5 anos. Desse modo, o último ciclo de planejamento, orçamento operacional, deve estar em consonância com o planejamento estratégico e orçamento de capital do Banco.

[...] a área responsável pelo *start* [início] do processo é a Gerência de Controladoria. Então, ela comunica aos gerentes das áreas que façam uma primeira projeção do orçamento, tanto do ano seguinte, como dos próximos 5 anos. A gente trabalha com o orçamento imediato e com o planejamento de 5 anos, que é o plano de capital que faz, é... a orientação é... a gente toma como base, norte, normalmente, o que foi executado no ano anterior que é realizado e possíveis acréscimos, tanto em relação a reajustes, índice de inflação, ou também em relação a acréscimos de algum projeto que você vai implantar, alguma ação nova que vai ser executada, alguma coisa que você sabe que vai acontecer próximo ano [...] (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

[...] ele [elaboração do orçamento] acontece no segundo semestre do ano anterior já olhando o ano seguinte, enquanto peça orçamentária, e olhando também o Plano de Capital de 5 anos, que a legislação estabelece que nós temos que fazer. Então, todo ano no segundo semestre a gente é convocado via Gerente de Controladoria a estabelecer, ou começar a desenhar as peças que vão dar origem ao orçamento do ano seguinte, ao Plano de Capital dos próximos 5 anos [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

A elaboração do orçamento operacional é iniciada na gerência da Controladoria, por meio da solicitação para as áreas do Banco informarem suas expectativas, em termos de despesas e receitas, quanto ao exercício seguinte. Percebe-se na fala do Entrevistado 8 uma explanação sobre essa fase do ciclo orçamentário e das complexidades inerentes à construção da peça orçamentária na instituição bancária.

[...] o orçamento de liberações de recursos, que são as operações que a gente faz, no que a gente estima liberar ao longo do ano seguinte, e dos anos seguintes, mas sobre o orçamento anual, então do ano seguinte. E o orçamento de despesa, então em outras palavras, eu estou falando do orçamento de receitas e despesas, só que [...] não falo a receita diretamente, eu falo quanto eu espero fazer de operações. E aí a Controladoria, com os cálculos da taxa, do *spread*, do custo [...] de captação daquele recurso, de cada fonte, porque cada uma tem sua característica, receitas também de tarifas e tal... Eles fazem essas contas e estimam uma receita [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Em termos de itens de despesas, de acordo com as falas dos entrevistados, não se evidencia uma percepção de dificuldades para a fixação da despesa orçamentária. Foi relatado, pelo Entrevistado 6, que os níveis hierárquicos em que pode haver alguma disputa de alocação das despesas são entre a Diretoria e o Conselho de Administração. Além disso, foi mencionado que questões sobre cortes de despesas, principalmente em relação a projetos estratégicos, são discutidas nessas duas instâncias.

Já para a previsão dos itens de receita, os entrevistados relataram ser um processo complexo, que envolve as diversas Gerências, com uma grande necessidade de colaboração, comunicação e cooperação entre os gestores.

[...] e já fazendo [o orçamento] em parceria com a Diretoria [...] também com outras Gerências que estão ligadas com a operação de crédito, a gente faz um orçamento olhando o mercado, olhando as soluções que a gente dispõe. Então, quando a gente leva isso para uma discussão com todos os Gerentes, em termos de Governança, isso favorece uma checagem, favorece um debate, um aperfeiçoamento. Então você tem um exemplo, Gerência de Riscos, ela está olhando a carteira, está olhando os indicadores de inadimplência. A Gerência da Cobrança está observando “o que” da carteira está gerando maior inadimplemento e qual o impacto disso em PCLD. Então ela [Gerência da Cobrança] olha para [...] orçamento de liberações, e tem condições de suscitar alguma coisa, algum aperfeiçoamento. Até, por exemplo, a Gerência de Recursos Humanos e Serviços Administrativos que cuida dos imóveis [...] tem que executar uma garantia e venda desses imóveis, os leilões e tal... ela pode contribuir, ela pode observar o orçamento de liberações e falar: olha esse perfil de liberações, bens arrendados, garantias, específica dessas situações [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Além disso, para a fase de planejamento orçamentário foi relatada a utilização de projeção de cenários econômicos e financeiros na instituição bancária, conforme relato a seguir:

[...] o orçamento não é sistema, ele é planilha Excel, e ele é totalmente manual ainda, e de propósito, tá [sic]? É proposital porque você tem... é mais fácil mexer em planilha Excel do que em sistema [...] Então, é um processo artesanal, trabalhoso, e muito de vai e volta, e vai e reconversa, é isso, mas não é isso, muda pra frente, muda pra trás, faz cenário. A gente trabalha muito com cenários, tá [sic]? Já teve peça orçamentária da gente que tava [sic] possuindo no mínimo três cenários. Um cenário pessimista, um cenário realista e um desejável. Então, assim, qual que a gente vai efetivamente discutir e recomendar pra [sic] aprovação? [...] (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Ainda sobre o desenvolvimento do orçamento operacional, averiguou-se o entendimento dos gestores sobre a cultura de planejamento do Banco, envolvendo as crenças de valores institucionais presentes no processo de planejamento e orçamento. Ademais, percebe-se a implementação de um processo orçamentário participativo, com o mecanismo do Comitê de Planejamento e Orçamento, em que todas as gerências influenciam na elaboração da peça orçamentária, segundo relatado:

[...] a gente fecha uma versão e encaminha para a área de Controladoria. Aí o que ela vai fazer, ela recebe de todas as áreas, monta a peça orçamentária e daí convoca o Comitê de Planejamento, que aí aqui do banco a gente trabalha com Comitês. Então, a gente tem o COPLA, que é o Comitê de Planejamento. Aí ele chama pra apresentar a versão pronta do orçamento e ali iniciam as discussões, porque a área de Controladoria, eles têm um direcionamento

institucional, com o resultado que se deseja, e aí se com o apanhado que ele faz das áreas, o resultado obtido não é o que a administração, a alta administração deseja, todos nós vamos ter que revisar, verificar se vai ter que tirar alguma coisa, diminuir alguma despesa, pra [sic] ir ajustando até uma versão que a diretoria acate. E aí a partir da Diretoria, ela vai ter que levar a outras instâncias, no Conselho e por aí vai... então, são várias reuniões do COPLA até se chegar na versão final que tá [sic] a ponto de atender a demanda da Diretoria [...] (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

[...] todos os Gerentes participam diretamente dessa elaboração, então isso favorece o debate, favorece o contraditório, isso favorece no sentido de que subsidia a decisão da Diretoria e do Conselho, no sentido dos rumos da instituição, porque na peça orçamentária a gente discute de certa forma assim a nossa função econômica e social [...] Então, todas as Gerências estão envolvidas na peça orçamentária, cada uma com sua característica, com sua função, e pode contribuir não somente com o que cabe a si de orçamento, seja ele de receita ou despesa, mas também pode contribuir com a sua visão e sua experiência, da sua função para a peça orçamentária de outras áreas, como um todo. Obviamente então, a responsabilidade em termos de governança, da construção da peça e do acompanhamento dela é da Controladoria, com o apoio da Gerência de Planejamento, com todas as Gerências envolvidas. E submetendo a Diretoria e ao Conselho de Administração [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

A aprovação do orçamento, segundo os entrevistados, se materializa após apresentação da peça ao Conselho de Administração, que é a instância responsável pela sua aprovação. Alguns gestores explanaram sobre as discussões existentes com as instâncias superiores até a aprovação final do orçamento, e demonstram a existência de uma cultura de comunicação entre os diferentes níveis hierárquicos durante o planejamento orçamentário.

[...] então, a gente constrói e manda para a Controladoria, e aí eles rodam as contas, os modelos, e aquilo gera, de todas as Gerências, uma foto inicial, uma peça inicial. E acredito que a partir dessa peça eles chamem os Gerentes para uma reunião inicial, se for o caso, imagino eu, ele devolve dúvidas a cada Gerente: olha é assim mesmo, mas por que essa despesa está assim? Essa receita está assim? Então acredito que haja algum debate inicialmente entre a Controladoria e algumas gerências, para levar a peça para os Gerentes discutirem e creio que depois é levado à Diretoria uma versão. E a Diretoria pode voltar com outras diretrizes: olha... esse resultado para o ano que vem não dá! Revejam aí nas receitas e despesas. E volta para as Gerências. Então tem tempo ali no final do ano para que haja, se não houver um caminho mais natural... eu fiz a peça, chegou lá e está tudo certo, passou pela Diretoria, está ok, leva ao Conselho, acabou. Mas acho que tem espaço para essa discussão, esse alinhamento, esse aperfeiçoamento conjunto, tanto no que diz respeito às Gerências se comunicarem, tanto no que diz a Diretoria para fornecer diretrizes, para se alterar a peça, para construir uma peça mais dentro do que favorece os rumos do Banco (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Por outro lado, nessa fase de discussões com as instâncias internas, entrevistados mencionaram uma dificuldade no entendimento das diretrizes emanadas pela alta administração quando há

cortes orçamentários. A seguir, é exposta uma percepção dessa fase de ajuste da proposta orçamentária.

[...] E aí isso [orçamento da gerência] sobe, vai pra [sic] Gerência de Controladoria, e a ela consolida tudo. Aí na conversa com a Diretoria, pode ter alguma decisão, ou com o CONAD [Conselho de Administração], pode ter alguma decisão de redução de custo, redução de despesa e tal. Isso aconteceu... no ano passado? Acho que foi no ano passado. Que o CONAD decidiu que eles queriam que o acréscimo de despesa fosse limitado a inflação, por exemplo. Então, a gente falou assim: bom, então eu não vou poder fazer esse investimento específico, porque ele ultrapassa a inflação. Aí foi tendo toda uma discussão no sentido de... ah, reduz isso, aumenta aquilo, tira esse, e tal. Mas o orçamento é muito justo... é muito justinho nosso orçamento, então eu não tenho muita margem de movimentação aqui [...] (Entrevistado 3, Maio 15, 2019).

Nessa fase, foi mencionado que algumas vezes esse debate é prejudicado, pois diretrizes emanadas da alta administração nem sempre são claras. Uma dúvida evidenciada, por exemplo, é que quando cortes de despesas no orçamento são solicitados pela alta administração, são especificados somente os valores, sem a especificação de quais áreas do orçamento se pretende cortar, conforme mencionado:

Em geral as unidades elas tentam negociar com o seu Diretor específico, com a sua Diretoria, os projetos que ela pretende tocar no ano seguinte e tal, e faz uma estimativa de quanto que vai custar aquele projeto, e nesse processo de debate, eventualmente né, por um... a Diretoria ela pode falar não... em colegiado, porque às vezes você negocia com o seu Diretor, mas no colegiado depois as coisas podem mudar. A Diretoria colegiada pode mudar, então é isso que a gente tá [sic] falando, que aí tem que voltar e falar assim, olha sem essa verba... volta naquele assunto que eu falei, o problema quando tem cortes... esse é um gargalo, quando tem cortes uniformes só de valor, ah eu quero que essa despesa [...] seja reduzida em 20%... então se não voltar pro [sic] debate na instância aqui que demandou, às vezes a gente fica, pode ficar, fala assim: tá [sic] mas qual?... com isso vai ter que cortar algum projeto, e qual projeto vai ser cortado? Então o ideal fosse que quando viesse essas solicitações de ajustes, já especificasse o que pretende cortar e não quanto somente né... o que pretende reduzir [...] (Entrevistado 2, Maio 13, 2019).

O planejamento orçamentário envolve as diversas instâncias internas da instituição como o Conselho de Administração, as Diretorias e Gerências. O Conselho de Administração é a instância responsável por supervisionar, coordenar, controlar e avaliar os interesses dos acionistas do Banco, sendo o Governo Estadual o seu acionista majoritário. Ou seja, o Conselho assegura o alinhamento estratégico da instituição com as diretrizes emanadas pelos seus acionistas.

Em suma, a elaboração do orçamento da instituição se inicia com a consolidação das demandas das áreas gerenciais, feita pela Controladoria. Posteriormente, há discussões sobre essa peça

orçamentária inicial entre todas as áreas gerenciais no Comitê de Planejamento e Orçamento e, caso necessário, são realizados ajustes. Essa cultura de planejamento é vista como fortalecedora do processo orçamentário (CHEN, 2003; FREZATTI et al., 2011; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020). Entretanto, destaca-se que as diretrizes não tão claras, emanadas da alta administração, podem ser percebidas como prejudiciais ao processo orçamentário (BRUNSSON, 1990; YUEN, 2004; FREZATTI et al., 2011).

Em sequência essa peça orçamentária é recomendada para a Diretoria Executiva do Banco, que a avalia e, posteriormente a recomenda para a aprovação no Conselho de Administração. Ressalta-se que o orçamento anual deve exprimir as diretrizes contidas no Planejamento Estratégico da instituição e, assim, estar alinhado aos critérios legais; à missão; à visão; ao negócio; e às deliberações dos seus acionistas. Os resultados demonstram, por parte dos gestores, a percepção da busca de alinhamento da estratégia e do plano de capital com o orçamento, para que seja possível o direcionamento ao alcance dos objetivos organizacionais (VANCIL; LORANGE, 1975; FREZATTI et al., 2010).

Em seguida, é descrito e avaliado o processo de elaboração do orçamento operacional do Banco, envolvendo a definição do orçamento em cada área gerencial, em termos de itens de receitas, despesas, custos e investimentos, de modo a entender as responsabilidades dos gestores pelos diversos itens orçamentários específicos (GARRISON; NOREEN, 2000) e a analisar a estrutura de responsabilidade na organização (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

6.1.2 Descentralização e Atribuição da Responsabilidade Orçamentária

Na estrutura organizacional, a descentralização pode ser entendida como a extensão da tomada de decisões delegada para níveis hierárquicos inferiores (MIAH; MIA, 1996; MODELL; LEE, 2001). Ainda, a delegação é considerada como a extensão em que o superior permite que o seu subordinado tome decisões de forma independente, fornecendo ao subordinado a autoridade para a tomada de decisões, bem como a responsabilidade por suas ações (FAYOL, 1949; HELLER; YUKL, 1969; MIAH; MIA, 1996).

A extensão da autoridade orçamentária delegada aos gestores, de nível hierárquico gerencial, foi captada pelas respostas ao questionário. As perguntas foram centralizadas nos itens de despesas, que foram considerados comuns para as áreas gerenciais. Além disso, foi possibilitada a compreensão e comparação da percepção dos gestores quanto à extensão da autoridade para o departamento (gerência) e para o gestor (individual).

A Tabela 1 apresenta os valores da extensão média da autoridade orçamentária delegada ao departamento (D) e ao gestor (G), desvio padrão, e do *gap* médio entre esses valores.

Tabela 1 – Extensão da autoridade orçamentária delegada

Itens de cada questão (autoridade para tomar decisões)	Departamento (D)		Gestor (G)		<i>Gap</i> médio (D-G)
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	
Sobre questões financeiras, como substituição de equipamentos	3,78	1,99	3,67	1,83	0,11
Sobre questões relativas às operações do dia a dia, como compra de materiais	4,56	1,89	4,56	1,89	0
Sobre questões relacionadas com a formação e desenvolvimento de pessoal e a providência de financiamento para isso	4,00	1,56	3,89	1,37	0,11
Sobre a afetação de recursos financeiros em diferentes rubricas, como pagamento de salário, aquisição e modernização de <i>softwares</i> , treinamento de pessoal	2,56	1,26	2,56	1,26	0
Sobre assuntos relacionados à gestão de pessoas, como nomeação, promoção e demissão	2,67	1,76	2,11	1,10	0,56

Fonte: Elaboração própria.

Nota: N=9; Dados na escala Likert sete pontos, partindo de 1 (“nada”) até 7 (“em grande medida”).

Conforme demonstrado na Tabela 1, a extensão média da autoridade, em nível individual e divisional, para decisões de questões financeiras; operações do dia a dia e formação e desenvolvimento de pessoal estão compreendidas entre 3 e 5 na escala Likert. Por isso, considera-se que a percepção da extensão da autoridade dos gestores, relativas a esses itens de despesa, está concentrada próxima ao centro da escala de mensuração.

Já com relação aos itens sobre afetação de recursos financeiros para diferentes rubricas e de gestão de pessoas, a extensão média da autoridade ficou abaixo de 3 na escala Likert, o que pode demonstrar a menor autoridade percebida das gerências para algumas dessas rubricas e assuntos. Por isso, quando comparados aos outros itens de autoridade, percebe-se que essas

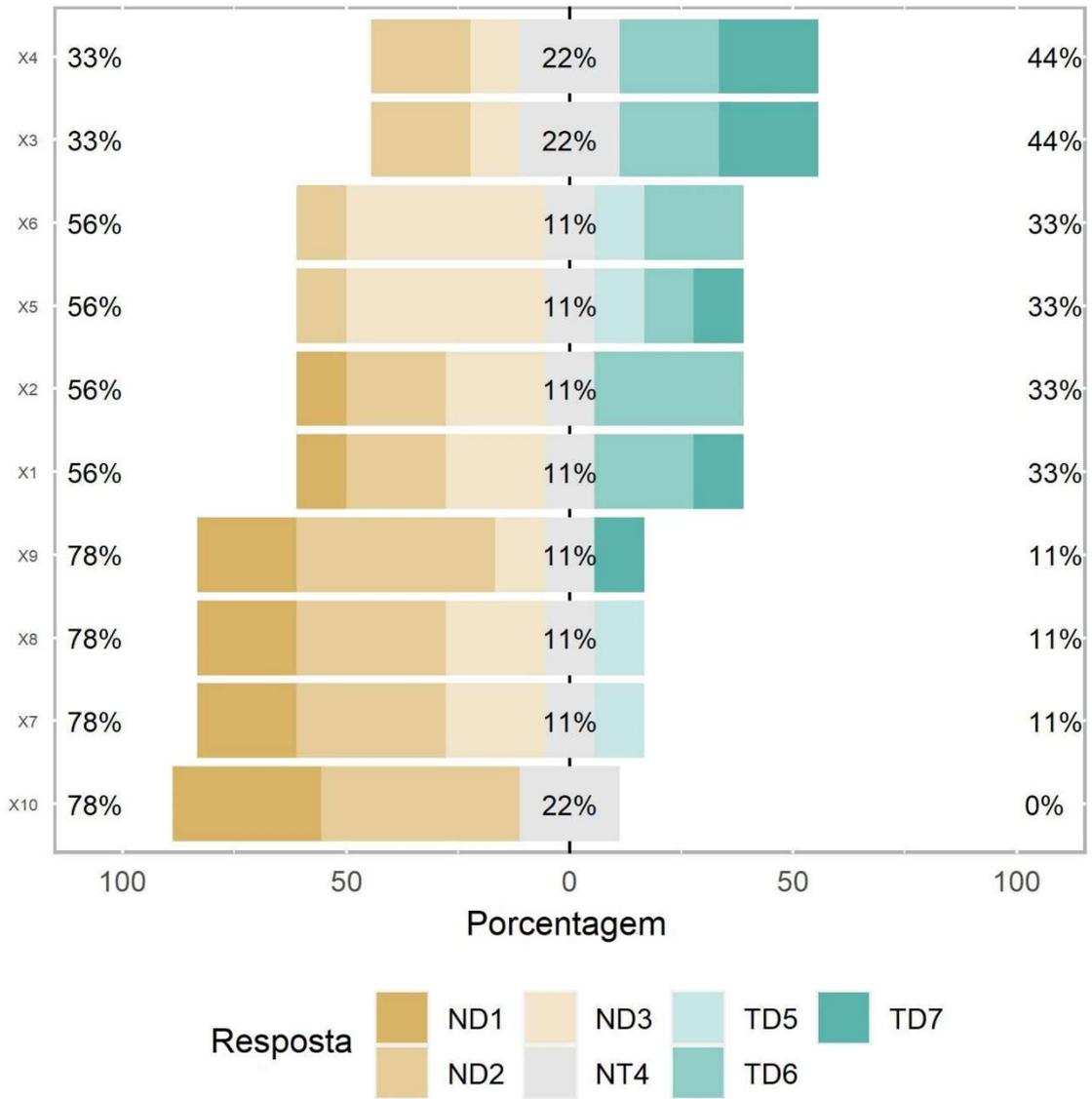
responsabilidades orçamentárias podem estar atribuídas, em maior grau, a outros atores da organização, bem como serem influenciadas por outras condicionantes inerentes à instituição.

Ainda, as medidas de desvio padrão evidenciaram que os dados relativos à extensão da autoridade orçamentária (questões financeiras; formação e desenvolvimento de pessoal; gestão de pessoas) em nível individual são mais homogêneos do que os de nível divisional. Ademais, em nível individual e divisional, observou-se, por meio dos dados das respostas, que os itens relativos às questões financeiras e operações do dia a dia foram os menos homogêneos referente à percepção sobre a extensão da autoridade orçamentária delegada.

No tocante à percepção média dos gestores quanto à extensão da autoridade para tomar as decisões em nível individual (gestor) e divisional (gerência), não se evidenciam *gaps* consideráveis entre essas duas dimensões, na Tabela 1. Destaca-se o item sobre assuntos relacionados à gestão de pessoas, como nomeação, promoção e demissão, em que houve o maior *gap* médio; e o menor desvio padrão para a dimensão individual. Isso poderia ser explicado pela percepção da atribuição, na dimensão individual, de algumas dessas responsabilidades à Gerência de Recursos Humanos ou a outros níveis hierárquicos, bem como pelo impacto de outras condicionantes.

O Gráfico 1 proporciona a visualização da análise exploratória em termos percentuais, dos resultados coletados para a variável “Extensão da autoridade orçamentária delegada”, possibilitando a comparação da proporção de respostas para cada item de questão.

Gráfico 1 – Extensão da autoridade orçamentária delegada



Fonte: Elaboração própria.

Nota 1: N=9; Dados na escala Likert sete pontos, partindo de ND1 (“nada”) até TD7 (“em grande medida”).

Nota 2: A legenda para os itens das questões (X1 a X10) estão contidas no APÊNDICE B.

Por meio dessa ilustração (Gráfico 1), é possível evidenciar que, para a maioria dos itens sobre a extensão da autoridade orçamentária delegada, referentes às despesas, a percepção dos gestores está contida, em maior proporção, abaixo do centro da escala de mensuração. Esses resultados sugerem que a delegação de autoridade ao nível hierárquico gerencial, para a maior parte dos itens de despesas elencados, não é tão significativa.

Em seguida, são apresentadas as análises das entrevistas e documental que também proporcionaram a elucidação da descentralização e atribuição de responsabilidade orçamentária no Banco.

Segundo o organograma (APÊNDICE C) e informações coletadas nas entrevistas, o Banco possui quatro níveis hierárquicos: núcleo; gerências; diretorias e o conselho de administração, representante da assembleia dos acionistas. Desses níveis, gerentes, diretores e integrantes do conselho – todos integrantes do sistema de governança da instituição - foram vistos como os principais participantes responsáveis pelo processo orçamentário.

O Banco não possui centro de custos, assim, os itens orçamentários são definidos para as áreas gerenciais durante o planejamento, seguindo os normativos internos e legislações aplicáveis à organização. Assim sendo, os gestores são responsáveis pelas despesas dos respectivos contratos de serviços, aquisições e investimentos que sua Gerência/Unidade geram e são responsáveis, segundo mencionado:

A gente não faz departamentalização. O que a gente tem é o seguinte: as unidades, que são gestores dos contratos, são responsáveis pelas despesas que eles geram, somente isso. Agora se você tiver [sic] falando assim: ah, quando você faz uma despesa de... quando você contrata uma empresa pra [sic] fazer um serviço de cópia. Todos os andares têm uma copiadora. Ela vai emitir uma fatura, um valor, 10 mil reais. A gente não faz a... não destrincha esse valor e aloca para cada unidade, isso não é feito, pra [sic] nenhuma despesa. Esse gasto ele fica a cargo da unidade que é gestora desse contrato. Pra [sic] toda a despesa do Banco é assim (Entrevistado 7, Maio 23, 2019).

Foi explicado, também, que para os itens de despesas, existe uma política de alçadas definida para aprovação e autorização das despesas no Banco:

[...] a gente tem uma política de alçadas. Então, existem valores pré-definidos de onde eu posso assumir o pagamento de algo, né, a contratação a nível só de gerente, então a gente cumpre essa política de alçada. Normalmente a alçada de Gestor ela é bem baixa, e aí acima desse valor tem que submeter ao Diretor e a partir daí, dependendo do valor, vai pra [sic] Diretoria Executiva. Então é muito conforme essa política de alçada, e essa política ela divide não só a questão de valores, mas a característica do que está se contratando, do que está se fazendo, então pra [sic] treinamento é uma alçada, pra [sic] despesa de pessoal é outra alçada e aí vai (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

Nesse sentido, percebe-se que, no que diz respeito às decisões que envolvem recursos orçamentários, os limites e atribuições de responsabilidade orçamentária aos gestores quanto às despesas estão definidos por políticas e procedimentos.

Ainda, a maioria dos gestores entrevistados destacou sobre a despesa do Banco com Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD), considerada, atualmente, a despesa de mais difícil controle na instituição bancária. Foi explicado que o Banco trata a PCLD como uma despesa institucional, que se deriva por causas que geram inadimplência no pagamento de créditos

concedidos. Ademais, foi destacado sobre um esforço da instituição para a melhoria da informação contábil referente à receita com operações de créditos, conforme fala do gestor:

[...] O que a gente tá [sic] em estudo no Banco é receita líquida de operação de crédito, porque eu tenho a receita bruta lá em cima que eu ganho, mas eu tenho um item que é próprio de banco, próprio de qualquer empresa, mas é por que em banco é muito regulado, que é provisionamento. Então, receita menos a despesa de provisionamento, vai me dar a receita líquida. Que aí que eu sei que eu tô [sic] ganhando dinheiro com o meu negócio. Então, essa conta a gente faz, e está aprimorando a cada dia, mas essa separada por departamento, não (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Sobre as receitas, de acordo com as explicações dos Entrevistado 4 e 9, tem-se uma visão Institucional, não sendo alocadas por Gerências, porém, conforme análises das percepções dos entrevistados, existe a definição de quais áreas que ficam responsáveis por determinadas receitas orçamentárias.

[...] nas Gerências não tem uma distribuição específica [da receita], assim também como no caso da despesa, não tem, a gente não trabalha com centro de custo. A gente sempre olha na receita e despesa a instituição como um todo [...] não tem exatamente... não dá para diferenciar, ou para definir, qual a Gerência, ou quais Gerências que trazem essas receitas, porque geralmente o nosso processo administrativo, a nossa estrutura aqui, ela dificilmente é uma Gerência que é responsável por trazer tudo... é um trabalho que envolve mais, sempre mais de uma Gerência... então é até difícil traduzir isso em termos de centro de custos [...] (Entrevistado 9, Janeiro 23, 2020).

A seguir, o Entrevistado 4 também apresenta a sua percepção quanto à elaboração do orçamento operacional e a estrutura de responsabilidade do Banco:

[...] Receita com aplicação financeira, que a gente tem de recursos, que não vai pra [sic] o financiamento, fica aqui e a gente aplica no mercado pra [sic] ganhar um dinheirinho. E algumas prestações de serviços que a gente faz... tipo administração de fundos, basicamente pro [sic] Governo, tá [sic]? Na administração de fundos, então eu ganho um dinheirinho, é... prestação de serviços ambientais é um outro que a gente faz, leilão [...] Ah, eu esqueci de renegociação também, recuperação de crédito... então vamos botar quatro aí. Mas essas receitas elas não são alocadas às Gerências, tá [sic]? Então, quando eu estou falando de receita de financiamento, eu tenho toda uma carteira antiga, de crédito, que hoje tá [sic] em um bilhão e alguma coisa, que ela vai me rendendo juros mês a mês. Então, eu pego essa base de dados toda e trago pra [sic] dentro do orçamento [...] E mais essa nova carteira de liberação de crédito, que a área de Crédito me passa pro [sic] ano corrente. Com relação à recuperação de Crédito, a área Financeira, junto com a área Jurídica, vira pra [sic] mim e fala assim: olha, eu pretendo recuperar alguns tantos milhões em crédito. Aplicação financeira, a gente vai no mercado e vê no mercado, assim: qual a taxa média de uma aplicação financeira no momento de recursos que eu tenho, x milhões. E quanto que eu quero? [...] e a gente vai essa projeção. E esses outros serviços que a gente faz, tudo já está previsto em Decreto, em Lei, em Contrato, quanto é que a gente ganha... então é tudo projetado [...] mas aí eu tô [sic] falando da receita da instituição, a gente não tem receita por

Gerência no Banco. É só da instituição mesmo [...] (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Diante das explicações, é visto que a estrutura organizacional da entidade, para os itens de receitas, possui uma divisão da execução e coordenação dos trabalhos entre mais de uma unidade.

De acordo com as explicações obtidas - pelos entrevistados 2, 4, 7, 8 e 9 – e pela análise documental, foram identificadas quatro principais receitas da organização: Receitas de Operações de Créditos, Receitas com Aplicações Financeiras de tesouraria, Receita de Administração de Fundos e a Receita de Recuperação de Crédito. Quando se indagou se existem responsáveis por alguma dessas receitas, um entrevistado discorreu acerca dessa situação, afirmando que a área Comercial fica responsável pela Receita de Operação de Crédito, que é responsável pelas concessões de créditos (Entrevistado 7).

[...] a gente tem basicamente quatro receitas aqui, principais: receitas de operações de créditos; receitas com aplicações financeiras de tesouraria; receita de administração de fundos e a receita de recuperação de crédito que tem haver com Operação de Crédito também, mas a gente separa, porque uma coisa a gente chama da renda dos juros dos financiamentos, que é a receita de Operações de Créditos. A recuperação de crédito é quando a gente faz um trabalho pra [sic] buscar um crédito que estava inadimplente e aí a gente consegue recuperar ele, muitas vezes por meio de um imóvel que a gente toma de um cliente, ou uma coisa do tipo. Dessas quatro receitas, aí você tem a área Comercial que é responsável pela geração de receita de operação de crédito, basicamente, porque eles tomam conta das liberações de crédito (Entrevistado 7, Maio 23, 2019).

Conforme exposto, as Receitas com Aplicação Financeiras de Tesouraria e de Recuperação de Crédito ficam sob responsabilidade da Gerência Financeira. Por fim, a Receita de Gestão de Fundos tem uma responsabilidade descentralizada, como em alguma Diretoria ou Gerência, não tendo, portanto, um único responsável por ela, segundo mencionado:

[...] A Receita de Gestão de Fundos, não tem um responsável por buscá-la, um responsável assim centralizado, e não é uma receita que compete a alguém pra [sic] ir buscar. Então, esse é mais descentralizado ainda, um trabalho que o Banco faz às vezes pelo Gerente de Planejamento, às vezes por um Diretor, de buscar um fundo, trazer pra [sic] dentro do Banco, e esse fundo gerar uma remuneração. Ou é uma demanda do próprio Governo, que cria um fundo estadual, e pede pro [sic] Banco fazer a gestão, e o Banco cobra uma receita de serviços, mas é uma receita mais difusa (Entrevistado 7, Maio 23, 2019).

Para as receitas de operações de crédito, a seguir, é comentado sobre as especificidades das linhas de créditos utilizadas pelo Banco, análises de mercado praticadas e algumas das tomadas de decisão realizadas pelos gestores.

[...] O Banco ele é mais flexível, a gente pode criar linhas com mais flexibilidade [...] pegar essas fontes, e as disponibilidades que existem nela, o apetite que o mercado me mostra nelas e obviamente na capacidade de operar, tudo é pelo apetite [...] olhar minha capacidade de fazer [...] pegar isso aqui, olhar a parte financeira, olhar a parte de mercado, olhar a minha condição operacional, e estabelecer o que eu estimo de liberação de créditos em cada uma dessas linhas, dessas fontes aqui. Então, elas têm uma disponibilidade, e elas têm linhas específicas, linhas de crédito específicas... porque algumas já vem formatadas, a gente só vende. E outros a gente tem flexibilidade de definir taxas, de definir as tarifas de análise, enfim... Então as linhas de crédito, elas vão ter taxas de juros, nas taxas de juros (aqui tem inadimplência e outras coisas), mas simplificando, a gente vai ter meu custo de captação e o meu *spread*, vamos colocar assim. Neles também eu tenho o tempo... tempo de carência e tempo amortização...e nelas eu vou ter tarifas, que para essas operações, eu vou ter que resumir em duas: tarifas de análise de crédito; e tarifas de avaliação de garantias, que muitas vezes está embutida a tarifa de análise de crédito. Para as operações, também, eu vou estimar uma matriz de risco [...] que ela vai da AA até H (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

No tocante à receita, na fase de previsão, os gestores explicaram que realizam estudos de mercado, bem como análises pretéritas, sendo um trabalho que envolve variáveis e cálculos, com a participação de outras gerências. Foi ressaltado, por exemplo, que é feito uma estimativa de liberações, e que por meio dessas informações, as outras áreas realizam análises adicionais de modo a chegar no valor final do orçamento de receitas do item.

[...] vou olhar para a disponibilidades, e vou estimar quanto que eu vou liberar em cada linhas dessas aqui. Por exemplo [...] nessa aqui eu espero liberar 1 milhão no ano que vem, dividido pelos meses, pois tem os meses... aí qual a taxa de juros da linha? Qual meu custo de captação desse recurso? Digamos a taxa é 8% a.a. Ou é SELIC ou é CDI mais alguma coisa... cada uma tem a sua... a taxa é essa aqui de 8% a.a. Quanto eu devolvo... devolvo 6%, 5%? 4%? SELIC? CDI? Ah, então qual é o meu *spread*? Meu *spread* é 2%, digamos... Ah, nesse *spread* eu tenho que olhar ainda inadimplência, alguma coisa, aí tudo isso eles estimam lá... inadimplência é uma coisa que eu não sei como eles fazem a conta, mas eles fazem uma conta para falar o quanto no final vai me gerar de receita no ano que vem esse orçamento. Então, estou falando em 1 milhão, mas é tanto em janeiro, tanto em fevereiro, tanto em março... uma coisa é eu liberar em janeiro, porque isso tem um reflexo em receita e despesa contábil. Outra coisa é eu liberar tudo ao final do ano. Então eles [Controladoria] fazem esse exercício lá para ver quanto é a estimativa de liberação de crédito para o mercado, com essas informações aqui, vai gerar de receita no ano. Pois a operação de crédito que eu faço esse ano, vai gerar receita esse ano, ano que vem, no outro ano, durante a vigência dela... então eles [Controladoria] tem que fazer essa conta, de quanto vai gerar esse ano, com base nisso, taxa de juros, custo de captação, qual *spread*, tempo de carência [...] tempo de amortização [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Pelas explicações, a área Comercial é responsável pelas estimativas, bem como geração da Receita de Operação de Crédito relativa ao orçamento corrente. Contudo, ressalta-se que,

conforme descrições dos entrevistados, uma área gerencial, por vezes, divide responsabilidades orçamentárias no processo com outra área ou mais de uma gerência.

[...] mas também a [Gerência Comercial] faz a discussão com a outra Diretora e com a Gerência de Análise [...], para conciliar a peça orçamentária. Ou seja, a peça orçamentária de liberações tem que refletir alguma coisa em que [...] tenha condições de captar lá no mercado de demanda e que a gente tenha condições de fazer a operação aqui. Então, nesse aspecto ela é feita com as duas Diretorias, e então [...] constrói manda para a Controladoria, e aí eles rodam as contas, os modelos, e aquilo gera, de todas as Gerências, uma foto inicial, uma peça inicial [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Conforme relatos, pode se considerar que a instituição bancária apresenta uma particularidade nesse aspecto de atribuição da responsabilidade orçamentária quanto às liberações de recursos financeiros aos seus clientes, que, caso efetivadas, serão concretizadas como operações de crédito. É visto que tanto na fase de estimativa das receitas, quanto para a execução dessas receitas, por vezes, mais de uma gerência possui um papel relevante para o planejamento orçamentário, bem como para o atingimento das metas orçamentárias que foram definidas.

Diante do exposto, pode se considerar que na instituição bancária algumas gerências dividem responsabilidades no desempenho de certas rubricas do orçamento. Entretanto, deve-se ressaltar que cada gestor possui o seu papel e responsabilidade definidos na descentralização orçamentária do Banco e, por isso, deve ter o desempenho orçamentário de sua área acompanhado, monitorado e avaliado de acordo com as suas respectivas atribuições de responsabilidade orçamentária.

[...] essa governança ela é estabelecida, principalmente por Diretoria Executiva e Conselho de Administração, nas esferas de aprovação. Mas nas esferas de execução, todo mundo tem algum grau de responsabilidade, tanto que nós temos até os desdobramentos, que chegam até os técnicos, que têm metas individuais, por exemplo, pra [sic] cumprir (Entrevistado 5, Maio 16, 2019).

Um mecanismo para o monitoramento e avaliação do desempenho orçamentário utilizado pelo Banco é o plano de metas, segundo relato a seguir:

[...] você tem algumas unidades que fazem esse monitoramento na forma de plano de metas, que, por exemplo, a Gerência de Planejamento, ela que elabora, junto com as outras unidades também, durante o processo de elaboração do Planejamento Estratégico, a gente faz esse plano de metas. E nesse plano de metas, a gente tenta traduzir tanto as expectativas do orçamento que foi elaborado, quanto as expectativas do Governo. E é ela [Gerência de Planejamento] que faz esse acompanhamento [...] (Entrevistado 7, Maio 23, 2019).

Percebe-se pelas falas dos entrevistados que o planejamento orçamentário da organização analisada ocorre como um desdobramento dos objetivos estratégicos e é utilizado como parâmetro para o estabelecimento de metas de desempenho.

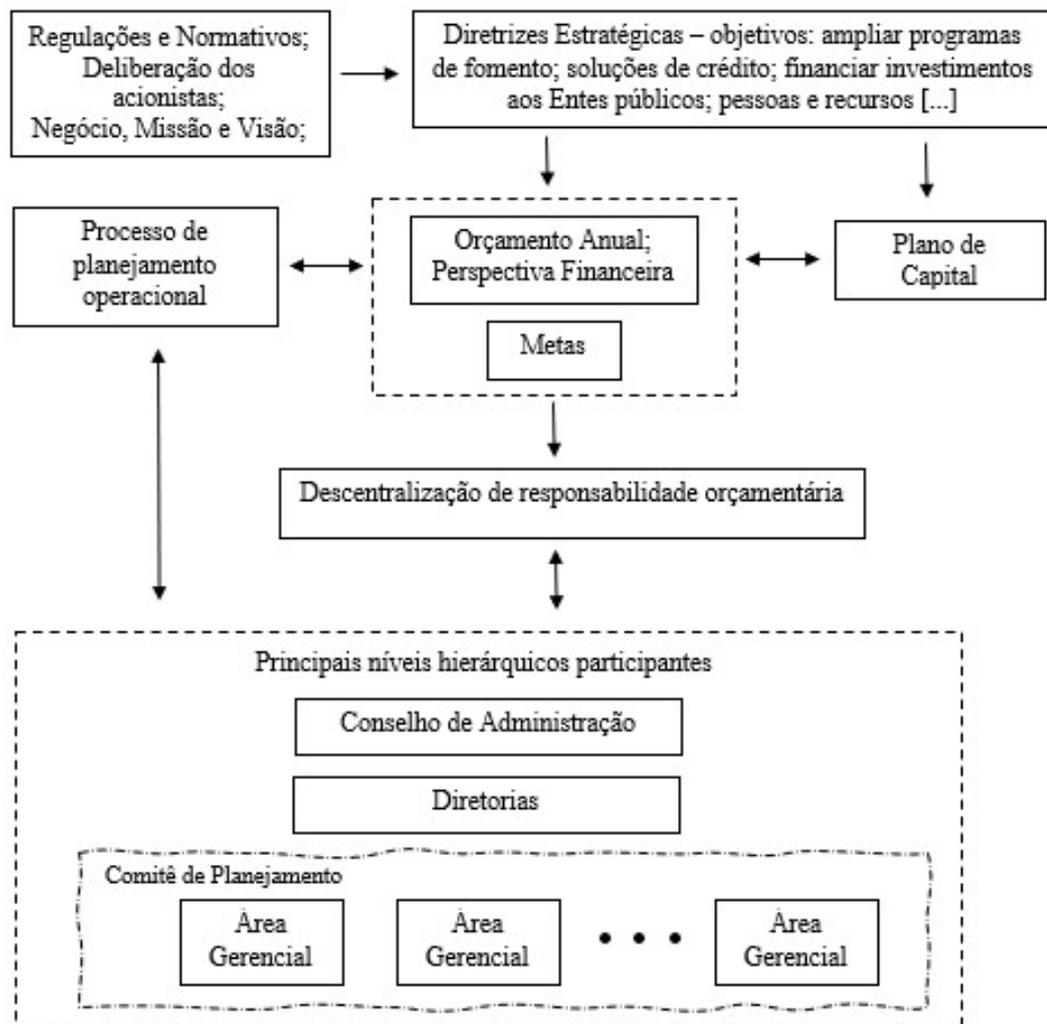
Ademais, de acordo com as falas dos entrevistados, além da pesquisa e análise documental de normativos, considera-se que o banco está inserido em um campo organizacional, em um ambiente público, que possui um contexto institucionalizado, com o envolvimento de elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos. Esses fatores impactam na organização do processo orçamentário, bem como nas tomadas de decisões orçamentárias.

Acerca da delegação da autoridade orçamentária delegada dos itens de despesa, evidenciou-se que as gerências devem seguir uma política de alçadas, que foi descrita com limite de valores “baixos” para os gestores. Os resultados da Tabela 1 também demonstraram uma extensão de atribuição de responsabilidade orçamentária, mensurada pela escala Likert, de forma “média” para alguns itens de despesas. Já para outros (como gestão de pessoas, considerada uma despesa volumosa na instituição), uma extensão de autoridade tendente para “baixa”. Ainda, de acordo com o Gráfico 1, os resultados da maioria dos itens sobre a autoridade orçamentária delegada estão contidos proporcionalmente abaixo do centro da escala, indicando, por vezes, que a descentralização no Banco sobre itens de despesas pode não permitir que os gestores, de nível gerencial, tomem certas decisões de forma independente.

Por outro lado, os resultados demonstraram especificidades quanto aos itens de receitas. Foi percebido que as gerências e respectivas diretorias participam de maneira integrada na elaboração do planejamento operacional e execução orçamentária. Assim, evidencia-se que tanto na etapa de projeção dessas receitas, quanto para a fase de execução, geralmente mais de uma unidade possui determinada responsabilidade orçamentária. Além disso, percebe-se a existência de atribuição de autoridade para a tomada de algumas decisões a gestores subordinados e, conseqüentemente, a responsabilidade por suas ações (Entrevistados 4, 5, 7, 8 e 9) (FAYOL, 1949; HELLER; YUKL, 1969; MIAH; MIA, 1996) sendo definidas metas orçamentárias aos gestores e colaboradores para alguns desses itens de receitas (Entrevistados 5, 7, 8).

Em sequência, a Figura 3 objetiva sintetizar esse processo além das interações existentes dentro do processo de planejamento orçamentário do Banco.

Figura 3 – Planejamento orçamentário no Banco e descentralização orçamentária



Fonte: Elaboração própria

Portanto, segundo relatos dos entrevistados, após a definição da estratégia, com as diretrizes de curto, médio e longo prazo, objetivos organizacionais, bem como a elaboração do plano operacional, o orçamento é utilizado como mecanismo para controle; coordenação; avaliação; comunicação; estabelecimento das metas (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), dentre outras finalidades.

6.2 O ORÇAMENTO COMO MECANISMO DE COORDENAÇÃO E CONTROLE

O orçamento pode ser utilizado como um instrumento de coordenação, com diretrizes estratégicas emanadas pela Administração acerca das metas prioritárias a serem alcançadas. Além disso, pode haver a comunicação das gerências para as instâncias superiores sobre as necessidades, restrições e os riscos orçamentários (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Assim, para que seja possível a efetiva realização dos objetivos estratégicos da instituição, é essencial um efetivo controle orçamentário. Abaixo, o Entrevistado 8 discorre acerca da fase do controle de desempenho orçamentário no Banco:

O controle orçamentário tem a centralidade na Controladoria, as informações que ela acompanha, divulga mensalmente o resultado do mês, o resultado geral e o resultado das rubricas, o comportamento daquelas que estão mais dentro do esperado e as que as outras que estão fora, enfim... Mas em cada gerência também é feito o controle... e é informado para cada gerência o comportamento das suas despesas, para que se houver alguma discrepância muito grande, haja algum ajuste e tal, correção de rumo e tudo mais [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

O controle dos resultados orçamentários é uma das principais fases que auxilia na eficácia do processo orçamentário. Destaca-se que nessa fase é necessário que se determine os resultados desejados para as áreas a serem controladas; que os gerentes possuam influência significativa nos resultados pelos quais estão sendo responsabilizados, remetendo à aplicação do princípio da controlabilidade, bem como que as mensurações dos resultados sejam realizadas de forma efetiva (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

O controle do desempenho orçamentário envolve os diversos atores internos da instituição. A gerência da Controladoria mensalmente emite relatórios orçamentais e um boletim operacional. Acerca dos relatórios do orçamento, eles são encaminhados para os gestores, contendo o planejado *versus* executado do orçamento de cada gerência. Além disso, em algumas unidades, existe o seu respectivo relatório de plano de metas, que possui indicadores que também auxiliam o entendimento da execução do orçamento, sendo mais um instrumento de monitoramento e de informação para as gerências e instâncias superiores, conforme mencionado:

[...] todo mês eu recebo [planilhas de acompanhamento da execução orçamentária], e vou analisando as rubricas... nem todo mês os gerentes se reúnem para avaliar esse resultado mensal, e eu não sei te dizer se tem uma reunião ordinária ainda, mas todo mês eu recebo a informação de como é que está o meu orçamento de despesas, e o orçamento geral, andamento das despesas, e o resultado contábil do Banco vem dessa perspectiva [...] E em cada Gerência de acordo com a sua característica, há um acompanhamento talvez mais do que mensal [...] no meu caso aqui, o orçamento de despesa, ele não é relevante... não é relevante assim, do que eu acompanho, pois eu não acompanho salário, o que cada um está gastando de salário, isso aí tem o RH que acompanha [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

No Banco, a Gerência de Controladoria é considerada como unidade centralizadora da gestão orçamentária. Mensalmente, a Controladoria encaminha para todas as unidades os seus respectivos relatórios sobre a execução orçamentária. Além disso, são solicitadas pela

Controladoria justificativas aos gestores quando a identificação e análise do desempenho orçamentário demonstrou variações orçamentárias em relação ao que foi planejado e executado, segundo mencionado:

A avaliação [do desempenho orçamentário] ela é até a Controladoria. A diretoria é mais para ter conhecimento e solicitar justificativas, e aí ele vai tomar algumas providências, entendeu... Então a parte de análise, de avaliar, se tá [sic] indo bem ou não, eu acredito que é mais em conjunto da gerência para a Controladoria. Agora se isso vai gerar uma alteração ou alguma outra coisa, aí a Diretoria tem que aprovar, tá [sic]? (Entrevistado 1, Maio 13, 2019). [...] E isso [planilhas de acompanhamento da execução orçamentária] é encaminhado pros [sic] Gestores responsáveis, com cópia para os Diretores. Então, se tiver alguma coisa que está fugindo do previsto, normalmente o Diretor, ele provoca pra gente explicar o que aconteceu... [...] Esse orçamento aqui que [Controladoria] manda, aí é o acompanhamento das despesas de março. Aí tem aqui um consolidado, que estão indicando aqui o que está acontecendo, o que estava previsto. E por exemplo, aqui teve um... houve um acréscimo aqui, um valor superior... Aí a gente tem que explicar exatamente por que aconteceu esse acréscimo, o que aconteceu que fugiu, saiu da curva [...] E vai tendo esse acompanhamento mensal, então quando há alguma... Ultrapassa-se algum limite... Aqui, por exemplo... aqui foi tendo, assim... tem estado acima... aí por que está acima a gente tem essa explicação, o que está acontecendo, por que está acima, na verdade havia uma expectativa de iniciar um projeto que ainda não começou. Então, a gente ainda tá [sic] tentando arrumar um pouco a casa digamos, e isso tá gerando mais despesa do que investimento, por isso tá saindo um pouquinho da curva [...] Mas saindo da curva a gente tem que prestar contas para a Diretoria do que efetivamente está acontecendo, por que saiu [?], o que aconteceu [?], foi algum fato novo [?], por exemplo. A gente explica e tenta se adequar no caso [...] (Entrevistado 3, Maio 15, 2019).

Observa-se, a partir da percepção dos gerentes entrevistados, o controle de desempenho orçamentário exercido pelo nível hierárquico superior (Diretor) e pela Gerência de Controladoria. Destaca-se, assim, que no Banco existe um mecanismo de avaliação mensal do desempenho orçamentário, em que podem ser solicitadas justificativas aos gestores, pela Controladoria e respectiva Diretoria, quando existem variações orçamentárias discrepantes entre o planejado e executado.

Reitera-se, também, o entendimento dos gestores de que o acompanhamento orçamentário deve ser uma rotina dentro de cada área gerencial:

[...] eu penso que orçamento é uma coisa viva que tem que estar presente no dia a dia de cada unidade [...] isso ser uma coisa incorporada, em cada Unidade, de acordo com as suas responsabilidades [...] Mas se eu não estiver olhando para o mapa estratégico, para o organograma, olhando para a peça orçamentária... porque como gestor o meu papel é este. Então, eu acredito que o orçamento ele está no dia a dia dos gestores e das gerências, pois eu também

tenho que fazer isso passar com a minha equipe [...] (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Ainda, segundo a percepção dos entrevistados, as reuniões orçamentárias entre as gerências, que ocorrem geralmente uma vez por mês, são importantes dentro do processo orçamentário, para que haja uma integração, comunicação e controle da execução orçamentária, bem como proposições para soluções gerenciais, conforme relato:

[...] Essas peças [planilhas de acompanhamento da execução orçamentária], elas são disponibilizadas mensalmente pra [sic] todos esses Gerentes que participaram do COPLA [Comitê de Planejamento], então todo mundo tem acesso. Existe, pelo menos é uma vontade muito grande, a gente retomou isso esse ano [2019], do Comitê de Planejamento, que é o mesmo que aprovou... mensalmente sentar, parar um tempo, e avaliar os resultados obtidos. Assim, eu previa um lucro de 1.000,00, por que eu não tive um lucro de 1.000,00? O que impactou e o que eu posso fazer pra [sic] consertar? [...] (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Nesse sentido, o controle de desempenho é exercido também pelos próprios gestores, em conjunto, com a análise dos relatórios desenvolvidos e enviados pela Controladoria, bem como por acompanhamentos orçamentários realizados dentro da própria unidade.

Em relação à definição dos resultados a serem alcançados pelas gerências, segundo relatos dos entrevistados, o Banco estabelece algumas metas orçamentárias, que estão alinhadas diretamente ao desempenho orçamentário institucional. De acordo com a percepção dos Gerentes entrevistados, percebe-se uma cultura de acompanhamento orçamentário institucionalizada e que os resultados de cada gerência são reportados às respectivas Diretorias.

[...] todo mês eu tenho aqui o controle do orçamento realizado, a realizar [...] e nós temos metas, de cada Gerente de negócios, então, cada um deles acompanha o seu desempenho, então isso gera... cada um é responsável pelo orçamento... e isso gera um compromisso, gera um comprometimento... não só os Gerentes de negócios, mas a meta da Gerência está ligada ao desempenho orçamentário, especialmente o de liberações que é o nosso negócio. E aí a gente acompanha nas nossas reuniões semanais, nas reuniões com grupos específicos, nas reuniões mensais da Gerência (Entrevistado 8, Janeiro 23, 2020).

Além disso, foi mencionada sobre a possibilidade da utilização do mecanismo de revisão orçamentária do Banco, para cenários em que fatores internos e externos influenciaram no não cumprimento da previsão orçamentária, podendo acarretar variações orçamentárias discrepantes. Abaixo, segue uma explicação de entrevistado sobre esse instrumento de revisão:

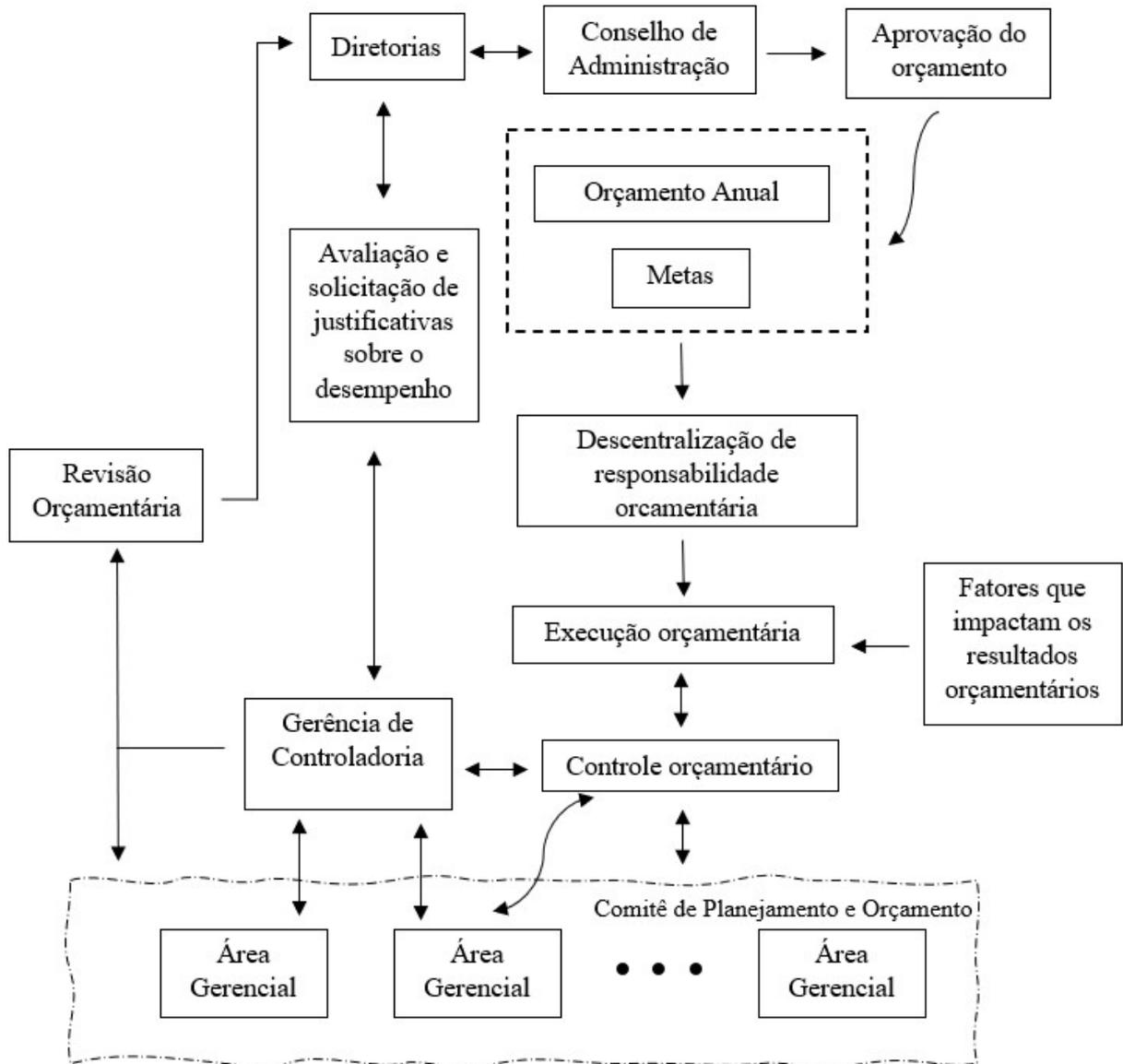
[...] caso você identifique que vai acontecer algum fator que não estava previsto, o Banco ele... não é uma questão de ser regra, mas ele pode, pelo menos uma vez no ano, ele faz uma revisão orçamentária, e aí a gerência de

Controladoria demanda das áreas, se há alguma alteração a ser feita no orçamento, se precisa de algum ajuste, e aí faz o mesmo processo que se faz na concepção, ele faz na revisão. Ele solicita às áreas que revejam o orçamento, se ele vai cumprir tudo o que tá [sic] ali, se tem alterações ou não, pra [sic] gente mandar uma nova versão e aí reúne o COPLA novamente, e vai na instância de Diretoria e tudo de novo, até o Conselho. Mas isso acontece se realmente fatores que tão alterando muito o orçamento projetado, e aí faz essa diferença (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

Assim, caso existam fatores que impactam no alcance do desempenho orçamentário desejado, a revisão do orçamento preestabelecido pode ser demandada pela Gerência da Controladoria. Ao revisar, nessa etapa são realizadas reuniões no Comitê de Planejamento e Orçamento, de modo a definir o novo orçamento a ser recomendado. Em seguida, a nova peça orçamentária deve ser submetida para aprovação às instâncias da Diretoria e do Conselho de Administração.

Na Figura 4, são sintetizadas as interações existentes no controle de desempenho orçamentário do Banco, bem como os mecanismos inerentes dessa fase.

Figura 4 – Controle do desempenho orçamentário no Banco



Fonte: Elaboração própria

Os gestores possuem metas a cumprir e, por conseguinte, tem o seu desempenho orçamentário individual constantemente avaliado quanto ao atingimento ou não de suas metas orçamentárias. Ressalta-se que cada unidade, com seu respectivo gestor, está subordinada ao Diretor de sua área. Por sua vez, os Diretores estão subordinados às diretrizes emanadas pelo Conselho de Administração, representante do Governo do Estado.

O arcabouço do Neo Institucionalismo traz a concepção de que o campo organizacional afeta o comportamento institucional, acarretando um fenômeno de isomorfismo organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Nesse sentido, por meio dessa abordagem, analisa-se como a organização do processo orçamentário impacta nos demais elementos orçamentários, bem como

a influência dos fenômenos de isomorfismo nesse relacionamento (DIMAGGIO; POWELL, 2005; SCAPENS, 2006; FREZATTI et al., 2010).

Assim, a partir das análises dos relatos dos entrevistados, argumenta-se que o controle gerencial do desempenho orçamentário e a aplicação do princípio da controlabilidade são afetados pelas decisões do conjunto de atores e por fatores externos à instituição. Segundo destacado pelos Entrevistados 1, 3, 4 e 8, no decorrer do controle orçamentário, fatores impactam a controlabilidade dos resultados orçamentários e as decisões referentes à utilização do mecanismo de revisão orçamentária e a atenção a justificativas sobre o desempenho podem conduzir à confiança dos gestores na neutralização dos fatores menos controláveis durante a avaliação do desempenho orçamentário (MERCHANT, 1998).

A seguir, são descritos e discutidos os fatores evidenciados que impactam na controlabilidade dos resultados orçamentários dos gestores, bem como no desempenho orçamentário do Banco.

6.3 FATORES QUE IMPACTAM NA CONTROLABILIDADE ORÇAMENTÁRIA

Na organização pública estudada, que possui um ambiente institucionalizado, seguindo regras, procedimentos preestabelecidos e com necessidade de legitimidade, a noção de controlabilidade é relevante, já que mesmo não havendo centro de custos, a gestão orçamentária é compartilhada aos gestores das áreas gerenciais. Neste tópico, as discussões apresentadas ilustram como vários fatores, alguns dos quais estão além do controle da Diretoria, colidem com a descentralização e capacidade de controle de tipos específicos de despesas e receitas incluídos nos orçamentos das unidades.

Sobre algumas observações de implicações acerca da controlabilidade sobre despesas com projetos/investimentos, um entrevistado comentou que elementos, impactados pelas variações da inflação e dólar, não são possíveis de serem influenciados e controlados para a execução de um projeto, por exemplo. Foi destacado que a opção de influenciar nesse aspecto é apenas decidir que não vai ser realizado aquele investimento, com a justificativa da falta de controle sobre esses fatores externos, conforme relato a seguir do Entrevistado 3:

“[...] Na verdade, tudo o que envolve inflação e dólar, a gente não tem como influenciar, não tem como controlar. A gente não tem esse... a gente não tem o que fazer. O máximo que a gente pode fazer é não fazer. A opção que a gente tem é essa, simplesmente decidir que a gente não vai realizar aquele investimento. Mas, dependendo da situação, a gente não tem opção, a gente

tem que fazer sem é... porque às vezes o risco, o problema que a gente pode gerar é muito maior. A gente tem que fazer essa avaliação [...] (Entrevistado 3, Maio 15, 2019).

Contudo, dependendo da situação, a gerência não possui essa escolha de não executar, porque às vezes o risco e o problema que poderia ser gerado sem aquele investimento seria muito maior, quando comparado a não realização do investimento. Então, existe um cuidado no momento da avaliação dos gestores sobre se executa ou não um determinado investimento.

A capacidade de controlabilidade orçamentária do gestor também pode ser impactada por razões de processo licitatório. O Entrevistado 6 ressaltou que, em alguns casos, podem ocorrer atrasos na conclusão das licitações relativas ao orçamento corrente. Ele citou o exemplo da gerência de Tecnologia da Informação, que possui maior investimento com modernização, em que existe o entrave da licitação para alguns casos. As despesas com consultorias e serviços técnicos especializados também foram citados como itens que costumam a ter atrasos nas licitações, alterando, assim, o planejamento orçamentário.

Outro fator relatado acerca do processo licitatório foi a execução do valor despesa da contratação bem inferior ao que foi previsto no orçamento, conforme mencionado pelo Entrevistado 3: “[...] mas a gente mudou um valor aqui. Esse 120 mil, por exemplo, a gente estimou, ele no final das contas foi 100 mil [por mês] e pra [sic] nossa surpresa e alegria a licitação ficou em 50 mil por mês.”

Os Entrevistados 2 e 6 também ressaltaram que, a qualquer período, instâncias superiores podem indicar a não realização de determinada despesa que já estava prevista. Ainda, o Entrevistado 2 destacou uma situação em que ajustes que foram solicitados pelo Conselho de Administração, representando a vontade do acionista majoritário, não voltaram depois para uma revisão pelo Comitê de Planejamento e Orçamento. Esses ajustes eram cortes de gastos que impactavam algumas Gerências, com projetos que já estavam planejados. Por vezes, esses cortes não estão bem discriminados e não se sabe qual o projeto especificadamente que vai ser cortado e, portanto, qual é a prioridade do momento:

[...] depois que a Controladoria levanta todas as informações aí passa pelo Comitê de Planejamento e Orçamento, que é composto por todos os gerentes da instituição e lá a gente começa a debater algumas questões, os impactos, como tá [sic] né, como é que tá [sic] a expectativa de resultado, como é que tão [sic] as despesas, mas sempre ouvindo também as diretrizes emanadas da alta administração né, porque... e essas diretrizes que nem sempre são muito claras né, em termos de redução de despesas, de ajuste de taxa de juros, essas coisas às vezes fica então o debate no Comitê de Gerentes, no Comitê de

Planejamento e Orçamento, às vezes ele fica um pouco prejudicado por conta de diretrizes não muito claras da alta administração então isso é... mas é basicamente isso. Aí depois de passar pelo Comitê de Planejamento e Orçamento, esse Comitê ele recomenda a alta administração né, a Diretoria, e a Diretoria é quem aprova, faz os ajustes que ela considera necessário [...] teve ajustes que foram solicitados pelo Conselho de Administração que não voltaram depois para uma revisão pelo Comitê de Planejamento e Orçamento e como... e eram ajustes que impactavam projetos de Gerências, entendeu? (Entrevistado 2, Maio 13, 2019).

Esse relato foi estabelecido como uma dificuldade existente no processo orçamentário e já foi sugerido que em casos que envolva alguma determinação de alteração orçamentária, que essa retorne novamente ao Comitê de Planejamento e Orçamento para que seja possível uma negociação, revisão e, eventualmente, até um reencaminhamento a instância superior se aquilo for prejudicar algum projeto essencial. Além disso, caso não seja dada essa atenção, as consequências podem ser prejudiciais a projetos que seriam essenciais para realização da estratégia, tanto dos objetivos estratégicos da área, quanto aos da instituição.

Além disso, a decisão centralizada da alta administração (*top-down*), representante do Governo, de ajustes de resultado ou de corte de despesas, pode levar a desvios funcionais dos gestores e acarretar tensões entre os gerentes (FREZATTI et al., 2011). É o que se vê no relato do Entrevistado 2, em que se evidencia a possibilidade da ocorrência de problemas de gestão, dado que às vezes o gerente, para garantir o recurso, pode querer acelerar a realização de um projeto que de repente não era nem prioritário para a organização:

[...] mesmo que seja uma deliberação finalística lá da alta administração, mas que volte para o nível gerencial, pra [sic] que haja uma negociação do que vai ser cortado, do que vai precisar ser ajustado, porque senão aí vira uma disputa de quem grita mais alto, entendeu? Quem sai na frente... às vezes isso pode levar a problemas de gestão mesmo, porque às vezes a pessoa para garantir o recurso pode querer acelerar uma coisa que não era nem prioritária de repente para instituição. Às vezes é prioritária para área, mas não é prioritária para instituição, e às vezes eu posso avançar e consumir um recurso que seria de uma outra área né... de uma outra coisa que seria mais prioritária para instituição. Ou seja, se trouxesse pra [sic] esse debate no nível gerencial, isso poderia ser melhor negociado de repente, e recomendado para a Diretoria, até pra [sic] rever, eventualmente, o corte que foi estabelecido (Entrevistado 2, Maio 13, 2019).

Assim, observa-se a possibilidade de condução a um comportamento disfuncional, que pode acarretar o consumo de um recurso que seria essencial para uma outra área, ou projeto mais prioritário para a instituição. Argumenta-se, portanto, que mesmo existindo uma deliberação da alta administração em relação ao orçamento, que ela seja comunicada ao nível gerencial, para

haver uma negociação do que vai ser cortado ou ajustado, porque senão pode ser gerada uma disputa entre áreas, acarretando disfunções gerenciais.

Uma outra implicação para a controlabilidade sobre despesas é referente à PCLD (Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa) sendo afirmada pelos entrevistados como a despesa mais incontrolável da instituição, que vem prejudicando o resultado do Banco. Foram comentados alguns fatores que influenciaram a elevação dessa despesa, como a crise conjuntural do país que afeta o sistema bancário. Além disso, a crise hídrica, que afetou o Estado, impactou na inadimplência do Banco, que possui, ainda na sua carteira, muitos clientes rurais.

Uma despesa, pra [sic] instituição financeira, que ela é incontrolável e no nosso caso está nos prejudicando muito, é despesa com PCLD... Que é a provisão. O sistema bancário como um todo, por causa da crise conjuntural do país, ele teve uma inadimplência muito elevada. E nós sentimos aqui no Banco, porque junto com isso a gente teve uma crise hídrica no Estado. A gente tem... deve estar hoje entre 60 a 70% da nossa carteira de clientes rurais, então quando você tem uma crise hídrica no interior, faltou água pra [sic] plantar café, perdeu lavoura, e etc... Muito concentrada em café, e isso é uma carteira remanescente, não fazemos mais isso, mas ela ainda impacta né [...] (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Outro aspecto evidenciado foi sobre a normatização de PCLD para a instituição bancária. Essa legislação é ditada pelo BACEN, sendo que o Banco deve obrigatoriamente atender a essas normas. Assim, foi verificado que as atividades da instituição estão sujeitas também à supervisão de entidades externas e, como pontuado por um gestor, o Banco não possui muita margem para propor uma mudança de cenário em relação à PCLD devido a esses fatores exógenos:

[...] aí os normativos de PCLD de uma instituição bancária, são ditados pelo BACEN, não tem como correr... você não tem como assim: ah, eu vou mudar o critério agora... Você não tem margem de manobra, é assim e ponto final. Então, quando você começa a ter uma curva de inadimplência muito forte, começa [sic] as despesas com PCLD muito alta [sic]. Então: ah, combater a inadimplência? Vamos combater. Não é tão fácil como parece né... então, pra [sic] mim, hoje é a grande despesa da instituição incontrolável, pelo menos do Banco, mas é pontual, é preciso que isso fique registrado, que isso é pontual, a gente não vinha com esse histórico ao longo do tempo (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

Os Entrevistados 1 e 6 também relataram que o maior desafio de controle está nas contas de provisão (PCLD), evidenciado principalmente nos últimos dois anos. Assim, conforme percepções dos gestores, a PCLD é a grande despesa da instituição incontrolável, e combater a questão da inadimplência é difícil. Ainda, o Entrevistado 4 mencionou sobre a criação de um grupo de trabalho (Comitê) sobre esse assunto, em que algumas áreas, como a Controladoria,

Financeira, Riscos, Planejamento, reuniam-se no mínimo mensalmente para propor medidas para que a curva de inadimplência descesse.

Já sobre a controlabilidade das receitas, os entrevistados relataram alguns tipos específicos e, a seguir, serão abordadas as receitas de Recuperação de Crédito e de Operações de Crédito. Em relação à receita de Recuperação de Crédito, a Área Financeira possui certa dificuldade na realização dessa receita, existindo uma percepção de que ela seja uma receita trabalhosa, pois existe a dependência do pagamento de um terceiro. Além disso, foi comentado sobre a possibilidade da realização além do que foi previsto no orçamento, devido, por exemplo, a uma nova renegociação de dívida, aumentando os recebimentos orçamentários:

[...] na Área Financeira em relação a Receita de Recuperação de Crédito, que é uma receita muitas vezes de difícil... você tem um trabalho danado e você tem uma dificuldade... você depende de um terceiro pra [sic] pagar né... e aí você tem uma dificuldade em ter essa... realizar essa receita. Ou às vezes até em realizar além do que está previsto, porque chega às vezes alguma proposta de renegociação que entrava [...] (Entrevistado 7, Maio, 2019).

A capacidade de controlabilidade da receita com Operações de Crédito/Liberações também foi relatada como difícil, ficando sob a responsabilidade da área Comercial. Existe a dependência da venda de crédito prevista, e caso isso não seja concretizado haverá um impacto na execução orçamentária de receita. Os entrevistados discutiram sobre decisões de instâncias externas que impactam diretamente no desempenho orçamentário do Banco. Uma dessas situações está demonstrada, em seguida, na fala do Entrevistado 3:

[...] poderia acontecer algum fato novo e de repente haver a necessidade de se discutir, supondo que, por exemplo, está havendo... tem uma previsão de liberação de recurso, que é aonde se gera receita, grande parte da receita. E aí o BNDES que é o repassador simplesmente baixa uma portaria falando que não vai mais liberar recurso para ninguém. Imediatamente tem que sentar pra [sic] conversar sobre orçamento, porque isso vai impactar diretamente no desempenho (Entrevistado 3, Maio, 2019).

Ainda, foi ressaltado que para qualquer que seja o produto comercializado pelo Banco, é preciso que exista a outra parte disposta a comprar, sendo ressaltado que isso pode não ser muito impactante durante o período de um ano, mas, ao longo de vários anos, isso impactará na carteira de crédito da instituição.

[...] eu tenho que convencer o cliente a querer o Banco. Então, eu dependo dele. Então, eu tenho que me cercar de bons argumentos, de boas formas de vender, e de uma boa fórmula de operar, que também aí já não está na minha mão. Então, assim, eu tenho que convencer o cliente a querer o Banco, em um mercado extremamente competitivo, especialmente neste momento da nossa história. E, convenci, então, eu pego esse cliente, documentação, e vem até

aqui, coloco ele aqui dentro. A partir daí, também, digamos o controle direto não está na minha equipe. Ele está na operação de crédito. Aí o rigor da análise influencia na efetivação da liberação. Então assim, meu papel é conhecer no máximo a operação do Banco, e as regras, os requisitos, as questões internas... conhecer o máximo o cliente, do mercado, as demandas, e tal... de modo que eu consiga fechar os negócios bem, e que eles consigam passar pelos crivos financeiros, pelas análises de crédito do Banco. Então, tem que ter uma equipe bem treinada nesse sentido, conhecer aqui, conhecer lá... mas, controlabilidade da efetividade da liberação, na minha visão, passa pelo cliente, passa pela esteira interna, e eu estou no meio, e tenho que me posicionar de forma inteligente e estratégica [...] (Entrevistado 8, Maio, 2019).

Foi ressaltado que, muitas vezes, mais de uma gerência possui certa responsabilidade para o atingimento das metas orçamentárias definidas para liberação de crédito, ou seja, é preciso uma integração interna eficiente e suficiente entre as respectivas áreas gerências. Além disso, outra dificuldade nessa área é quando se cria um produto para atender um segmento e ocorre uma crise ou mudança de cenário e aquele produto não atende mais:

[...] Então, eu preciso estimar também no meu orçamento qual o nível médio de riscos das operações que eu vou conceder, que aí vai ser de A até C. Lá na frente, a Cobrança, outra Gerências, a de Riscos, vão estimar o nível de risco da carteira. Aqui eu estou falando de concessão, o que eu concedo de AA até C. Já aqui do outro lado eu estou falando de carteiras já ativas... por exemplo deu uma enchente lá em “determinada cidade”, como é que vai se comportar a carteira de crédito nessa cidade? Eles vão honrar os compromissos? Qual o impacto disso? O impacto disso é que o cliente que está hoje no nível A, e aconteceu o fechamento do restaurante... ele vai pagar em dia? Não. Ele vai cair, ele vai perder receita, então essas são as estimativas... eu estou dando um exemplo aleatório, mas é isso que também tem que refletir aqui [...] (Entrevistado 8, Maio, 2019).

Decisões políticas advindas da vontade do acionista majoritário do Banco, governo do Estado, funcionam como um mecanismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 2005), impactando no orçamento da instituição e, conseqüentemente, na controlabilidade dos orçamentos gerenciais (MODELL; LEE, 2001). Conforme exposto, a seguir, pelos entrevistados, considera-se que as alocações e a controlabilidade de itens orçamentários, nos orçamentos, são influenciadas por esse fator político:

[...] Aí, por exemplo, o Governo do Estado lança um programa de incentivo ao produtor rural, ou a indústria, ou ao comércio, ou ao pequeno... ou ao ambulante... e indica que o Banco que vai conduzir esse programa. Isso é a premissa lá do Plano Estratégico do Governo. A gente recebe essa premissa aqui, no nosso Plano Estratégico, e encaminha isso pra [sic] nossa área Comercial, que aí ela elabora o produto pra [sic] atender a essa demanda do Governo. E isso rebate no nosso orçamento, em valor a ser liberado pra [sic] o cliente, pra [sic] sociedade (Entrevistado 7, Maio 23, 2019).

[...] a gente teve orçamento aprovado ano passado, eu tinha verba pra [sic] executar o treinamento ao longo do ano. Tivemos mudança de Governo e chegou a nova Administração. Até a nova gestão entender tudo, tomar pé,

pediu pra [sic] suspender a capacitação, então isso acontece [...] vai ter que ter revisão de orçamento, porque não vai cumprir o que tá [sic] ali, tá... Um, dois, três meses que não executa, já interfere muito, tudo bem que vai ser pra menos, né? Não é um impacto ruim em termos financeiros, mas é o tipo de coisa que é mais difícil de eu dizer, embora o valor não é [sic] alto, não é o que vai resolver nada... mas é a parte mais difícil da gente sustentar, de manter (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

A gente tá [sic] tendo uma fase de revisão orçamentária, exatamente neste momento. Porque recebemos uma outra Diretoria, de um outro Governo, que tem um outro foco no Banco. Então a gente vai começar pelo Planejamento Estratégico, nós estamos reestudando... [...] a gente tava [sic] [no presente dia] exatamente nessa reunião de Planejamento Estratégico. Porque revendo o nosso Planejamento Estratégico, e a orientação é diferente da administração anterior, a gente precisa rever orçamento, porque o nosso produto são financiamentos e liberações de crédito, e eles passam a ser de maneira diferente [...] (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

A influência política evidenciada na organização é inerente das escolhas do grupo político que comanda o Estado (CLEGG, 2010), representante dos interesses da sociedade. De acordo com os relatos dos Entrevistados 1, 4, 5 e 8, considera-se que a mudança de Governo, bem como das diretrizes estratégicas, impacta no orçamento da instituição, demandando aos gestores discussões das novas diretrizes emanadas em conjunto com assuntos orçamentários. Ainda, por consequência, novas metas de desempenho orçamentário da organização, para gerências e colaboradores poderão ser revistas e implementadas (MAJOR; CLEGG, 2018). Nesse sentido, é necessária a utilização do mecanismo *ex-ante* de revisão do orçamento.

Outro fator discorrido como impactante na controlabilidade orçamentária, para despesas específicas, foi a negociação com grupos de interesses, segundo relatado abaixo pelo Entrevistado 5:

[...] geralmente são despesas [denominadas] são as mais difíceis, porque são negociações que envolvem muitas... muitos atores, então, pode ser que esses valores não correspondam ao que eu planejei. Pode ser que a gente encontre dificuldades para conseguir performar o planejamento. Às vezes tem alguma iniciativa que a gente queira muito fazer, mas não consiga, porque é muito acima do que está orçado. Então, a [Gerência] não consegue ter essa autonomia para conseguir manejar esse tipo de valor (Entrevistado 5, Maio 16, 2019).

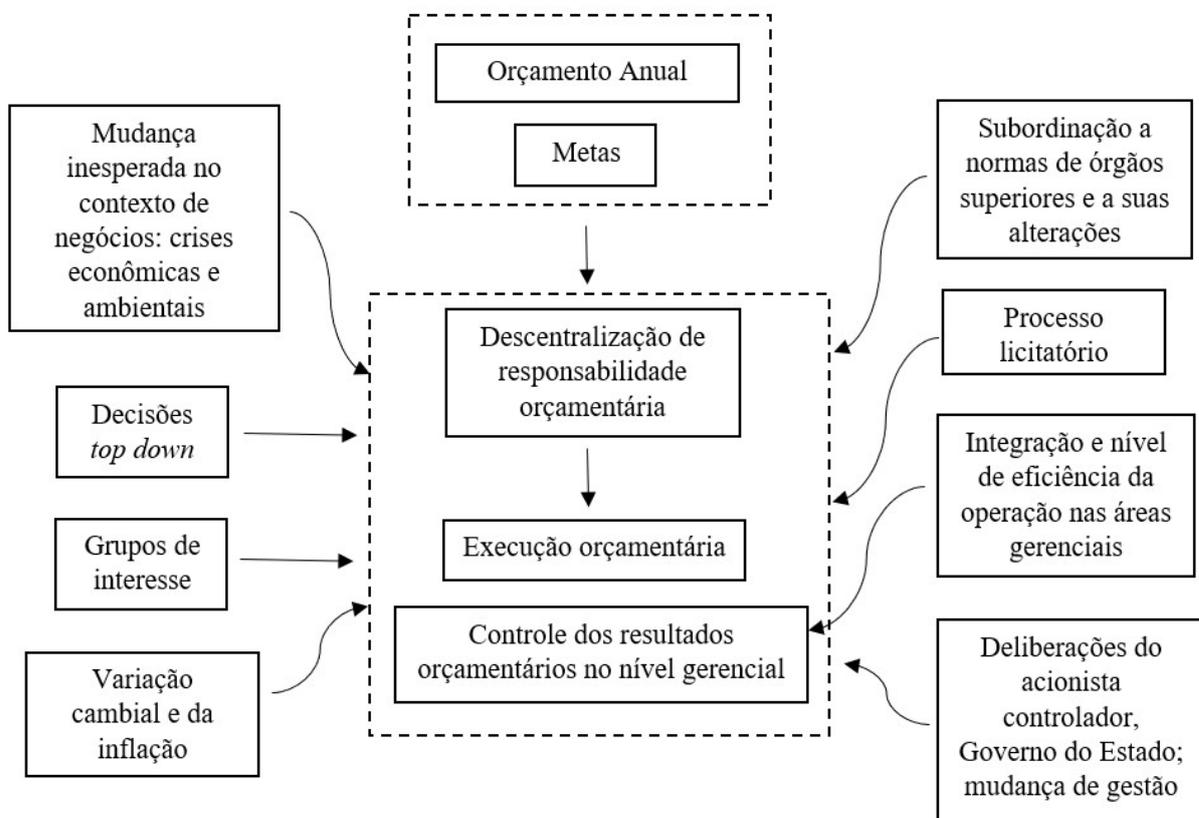
Segundo o destaque do Entrevistado 5, foi possível perceber a menção a uma despesa relatada como sensível, que abarca interesses de diversos atores, envolvendo relações de poder (MINTZBERG, 1995; COVALESKI et al., 2007). Essas interações podem influenciar na tomada de decisões relativas a essa despesa orçamentária (COHEN, 2014) e na capacidade de controle e influência pelo gestor nessa despesa específica do Banco.

Acerca dos fatores descritos, internos e externos, destaca-se que a mudança do Governo do Estado e, conseqüentemente do Conselho de Administração e da Diretoria influencia o planejamento estratégico do Banco já vigente. Assim, mudanças ocorrem para a adequação das novas diretrizes do Governo, atingindo o orçamento previsto da instituição. Isso foi observado tanto em relação às receitas, pois o produto da empresa são financiamentos e liberações de crédito, e esses passam a ser direcionados de maneira diferente, quanto em relação às despesas, por exemplo, deliberações de ajustes de resultados e, por conseguinte, cortes em projetos, bem como as negociações com grupos de poder.

Nesse sentido, esses resultados estão em concordância com a proposição teórica apresentada de que fatores políticos e de poder limitam a controlabilidade dos resultados orçamentários.

Na figura 5, são sintetizados todos os fatores descritos, que influenciam nas alocações de despesas, investimentos e receitas, bem como na controlabilidade orçamentária das gerências e unidades na instituição.

Figura 5 – Fatores que impactam na controlabilidade orçamentária



Fonte: Elaboração própria

As metas orçamentárias, que a alta administração estabelece aos gestores, acarretam pressões, que podem motivar os gerentes a alcançá-las, por meio de respostas estratégicas gerenciais e de

adaptação aos problemas surgidos. Por outro lado, a falta de controlabilidade dos resultados orçamentários pode fazer com que os gestores tenham receio de não cumprir o desempenho previsto e levá-los à condução de comportamentos disfuncionais.

Conforme descrito, a subordinação à normativos externos, como os regulados pelo BACEN, impacta diretamente no orçamento operacional e na controlabilidade do desempenho orçamentário previsto. Ademais, novas deliberações dos acionistas podem alterar os objetivos de negócio da instituição e, conseqüentemente, modificar premissas orçamentárias e influenciar na controlabilidade orçamentária.

Negociações com grupos de interesses e aspectos relacionados ao processo licitatório também foram citados como fatores impactante na controlabilidade da despesa orçamentária planejada. Ainda, fatores externos citados como variação cambial e de inflação; crises econômicas e ambientais são considerados influenciadores na controlabilidade dos resultados orçamentários.

Além disso, a cultura percebida de planejamento e controle operacional no Banco influencia na alocação e controlabilidade orçamentária. E, por vezes, decisões orçamentárias centralizadoras da alta administração, não tão claras, podem impactar de forma negativa no processo orçamentário e acarretar conflitos entre as áreas gerenciais.

Nesse sentido, e em consonância com Modell e Lee (2001), considera-se que algumas das práticas institucionais de descentralização evidenciadas no Banco público tendem a reduzir a controlabilidade dos resultados orçamentários.

Para a eliminação desses fatores que impactam a controlabilidade, são utilizadas práticas de ajustes na avaliação de desempenho orçamentário (MERCHANT, 1998). A forma como a instituição financeira utiliza práticas de ajustes, *ex-ante* e *ex-post*, na avaliação do desempenho orçamentário influencia no nível de confiança percebido pelos gestores sobre o princípio da controlabilidade.

No tópico a seguir, discute-se a aplicação do princípio da controlabilidade na instituição pública. Ainda, é abordado como a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade é influenciada por fatores institucionais, que se relacionam com todos os elementos do processo orçamentário.

6.4 CONFIANÇA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONTROLABILIDADE

O orçamento pode ser utilizado para proporcionar a aplicação do princípio da controlabilidade nas organizações, possibilitando que os sistemas de incentivos sejam efetivamente capazes de influenciar e de motivar o comportamento gerencial (AGUIAR et al., 2012).

Este tópico se destina à avaliação da aplicação do princípio da controlabilidade dentro do processo orçamentário do Banco.

Na fase de controle orçamentário, para situações específicas, são solicitadas informações dos gestores pela Controladoria sobre alguma discrepância significativa em relação ao que foi previsto com o executado, podendo a própria Controladoria fazer observações pontuais sobre essa variação. A Diretoria da área também possui ciência dessas situações e tem o papel de fazer uma cobrança efetiva ao gestor subordinado em relação ao descumprimento do orçamento, conforme relatos:

[...] e aí, se for necessário, a Controladoria pode pedir justificativas, porque quem apresenta isso tudo [planilhas de acompanhamento da execução orçamentária] é a Gerência de Controladoria. Então, eles já nos orientam de acompanhar e ter as justificativas devidas, porque a qualquer momento a alta administração pode solicitar um esclarecimento do porquê da variação, do porquê do não cumprimento do orçamento, porque o que acontecesse, é... [...] a gente projeta um orçamento global pro [sic] treinamento do ano e lança alguns valores mensais. Distribui esse valor global mensalmente, não de forma regular, porque tem meses que a gente sabe que tem uma baixa maior no treinamento, mês de janeiro, mês de julho. Só que, na hora que você vai pra [sic] contratação do treinamento, o instrutor não tem agenda, então o orçamento que você propôs para realizar em maio, pra [sic] aquele treinamento acontecer em maio, ele pode vir a acontecer em junho. Então, é... tem coisas que elas não acompanham mensalmente, mas a gente não extrapola o anual [...] (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

Então se eu chegar e falar: Diretor, o problema é que houve um aumento... a previsão do IPCA que a gente viu, da inflação não se concretizou. Não tem aquela situação do tipo: ah não... se vira aí pra [sic] bater... não tem como influenciar. Não tem como influenciar, é inflação, não tem como a gente influenciar. Então assim, as justificativas, que se apresentam no meu caso, por exemplo, essa influência de dólar, essa influência de inflação não tem nem contra-argumentação. Então, já está assim praticamente justificado. Mas é exatamente esse fluxo, alguém vai demandar e a gente vai explicar a situação. Se tiver uma situação muito extrema, que não pode, de alguma forma, obrigatoriamente a gente tem que reduzir custo, a gente vai tentar cortar alguma coisa, a gente vai tentar revisar um contrato pra [sic] tentar reduzir valor, mas nunca cheguei nessa situação. A gente já chegou a ter uma necessidade de revisar contrato, e aí uma empresa a gente não fez reajuste contratual, na outra foi feita reajuste parcial. Ao invés de ser a inflação toda, foi menos da metade, por exemplo. Então, é uma discussão um pouco... é uma discussão que não é impossível, digamos assim (Entrevistado 3, Maio, 2019).

Sobre como a presença de itens orçamentários que são menos controláveis são tratados na avaliação do desempenho orçamentário, alguns entrevistados relataram a percepção de que as

discussões do orçamento são tidas como tranquilas, com o encaminhamento de justificativas e não existindo má vontade do outro lado em entender uma situação:

[...] nós projetamos ano passado no orçamento pra [sic] acontecer, em março e agosto. O que acontece, os pedidos que nós tivemos foram todos pro [sic] início. E efetivamente os pagamentos ocorreram em abril. Então eu tenho que justificar no relatório da Controladoria, pelo menos para o meu Diretor, [o] porquê de não ocorrer bem... lá tá [sic] uma sobra de valor não usado em março e no relatório de abril tá [sic] negativo e muito. Mas no final vai cumprir o valor, mas como o Diretor recebe esses mesmos relatórios, é interessante a gente tá [...] justificando... olha houve uma sobra em tal mês, mas por que esse valor foi realizado no mês seguinte, pra [sic] ele não achar que não houve um planejamento ou uma organização correta [...] (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

Aí é explicar, justificar. Não tem opção. Simplesmente colocar isso, poxa se estava previsto 1.000,00 e aconteceu 1.100,00, olha a previsão de reajuste contratual que era 2% do IPCA foi 4%. Acho que não tem o que fazer. Acontece... esses assuntos, as discussões do orçamento, elas são, assim, tranquilas. Não é qualquer justificativa que cola, mas, assim, o entendimento é fácil... as áreas entendem a situação [...] a gente ouve em reunião exatamente isso, que não está tendo uma execução, por exemplo, do orçamento de treinamento porque os orçamentos estão muito altos, as propostas também estão muito altas, e não vale a pena fazer. Aí você vai chegando num determinado momento, você não executou nem metade do orçamento de treinamento, porque os valores que tão vindo estão muito altos, ou os outros treinamentos não estão atendendo ao que a gente pretende. Então, as justificativas são, assim, normalmente elas são justificativas justas, assim, não há invenção, também não há má vontade da outra área, do outro lado entender [...] (Entrevistado 3, Maio, 2019).

Diante disso, a dimensão subjetiva do princípio da controlabilidade é evidenciada, em que justificativas verbais ou escritas dos gestores para algumas variações orçamentárias existentes são feitas para a sua respectiva Diretoria. A literatura gerencial descreve que a realização da prática *ex post* subjetiva é feita na fase final da avaliação de desempenho orçamentário (MERCHANT, 1998; MODELL; LEE, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Entretanto, destaca-se que foi constatada a neutralização na dimensão subjetiva, dos fatores incontroláveis, no decorrer do monitoramento do desempenho orçamentário (LANGEVIN; MENDOZA, 2013), mas não apenas na avaliação ao final do exercício.

Essa comunicação existente durante o acompanhamento orçamentário, entre Controladoria, Diretoria, e respectivo gestor subordinado, proporciona a análise tempestiva de fatores menos controláveis presentes no orçamento de cada gerência; respostas estratégicas a possíveis problemas; bem como uma percepção de confiança no princípio da controlabilidade.

Havendo algum questionamento e análise sobre alguma discrepância no desempenho orçamentário, pode ser considerada a realização de uma adequação no orçamento e, para isso,

o Banco possui o instrumento de revisão, que inclusive, na época da primeira fase de campo desta pesquisa, estava com discussões de revisões orçamentárias em andamento, conforme mencionado:

[...] então, a gente faz uma análise do desempenho, compara com o nosso orçado, tá [sic] muito distorcido, a gente demanda da Diretoria, se a gente vai fazer ou não uma revisão de orçamento, pra [sic] corrigir o nosso rumo, em relação ao nosso orçado, e pra [sic] entender pra [sic] onde a gente tá [sic] indo, e o orçamento ser uma peça útil pra [sic] gestão. Pra [sic] gente não correr o risco de chegar lá na frente e não precisar mais do orçamento, né... porque se a gente continuar com aquele orçamento que a gente tinha [sic], totalmente distorcido da realidade, ele não tem mais muita utilidade. Então, a gente faz esse trabalho em conta que está destoando muito do orçado e está impactando resultado, né... Diretoria, como é que a gente vai fazer em relação a essa conta? Muitas vezes a orientação é, para a pessoa que está encarregada lá daquela rubrica, é correr atrás do prejuízo. Mas pode ser também não, essa situação é uma situação incontornável, que a gente não previu e não tem o que fazer com ela. Mas eu acho que cabe a gente fazer uma revisão do orçamento, porque a economia mudou, o rumo tá [sic] diferente, então, aquele cenário que a gente previu não vai mais se realizar, né... então a gente refaz o processo orçamentário todo de novo, no meio do ano e no momento que a Diretoria demandar, na verdade. Ao refazer, a gente tem que submeter ele novamente aquelas instâncias que eu tinha falado: Comitê de Gerentes, Diretoria e Conselho de Administração (Entrevistado 7, Maio, 2019).

O Banco adota esse processo de revisão orçamentária posterior à aprovação da peça anual, sendo que ele estava sendo desenvolvido, em 2019, no meio do exercício. Esse processo exclui possíveis fatores incontroláveis que impactaram no orçamento, evidenciando a dimensão *ex ante* do princípio da controlabilidade. É feita uma análise do desempenho orçamentário, em reuniões como as do Comitê de Planejamento e Orçamento com a participação dos gerentes, comparando com o que foi orçado, e será verificado se o desempenho está muito distorcido do que foi previsto, como relatado pelo Entrevistado 3, a seguir:

[...] quando a gente chega agora em junho, pra [sic] fazer a revisão, aí sim esses fatores todos que apareceram ao longo do ano, do semestre e que de repente existe uma expectativa para o futuro, é que a gente consegue fazer um ajuste orçamentário. Aí sim eu vou chegar e falar: beleza, seis meses aqui se passaram agora daqui para frente ao invés de considerar a inflação de... ao invés de considerar aqui por exemplo um contrato [...] que aí eu apliquei um reajuste aqui de 4,2%. Aí se de repente aconteceu 8%, aí obviamente eu vou refazer o orçamento e vou colocar que de setembro pra [sic] frente, eu aplicarei o reajuste de 8%, que já aconteceu. Aí então eu consigo... aí a gente vai fazer um reajuste no orçamento mesmo [...] então, a gente vai pegar tudo o que aconteceu às vezes fora do que estava previsto e fazer esse ajuste a partir daqui (Entrevistado 3, Maio 15, 2019).

Assim, após essas discussões, é encaminhada uma recomendação à Diretoria, que decidirá se vai ser iniciada ou não uma revisão do orçamento e, se realizada, o processo de aprovação do ajuste orçamentário seguirá até o Conselho de Administração.

Como já mencionado, em algumas unidades, alguns itens de receitas são trabalhados como metas orçamentárias. É o que vê com a receita Recuperação de Crédito, em que a respectiva área possui metas, que podem ser da própria Gerência (gestor) ou delegadas para os colaboradores de forma individual. E ao não atingir aquela meta estipulada, isso influencia no processo final de avaliação de desempenho do funcionário, conforme destacado:

[...] eu sei de algumas unidades, é que esses itens muitas vezes são metas, né? Por exemplo, [Gerência] Recuperação de Crédito, existe uma meta lá de recuperação de crédito pra [sic] unidade. Ao não atingir aquela meta, meta que eu digo, meta é tanto da unidade, ou às vezes é uma meta individual do colaborador. O Gerente delega, ou do próprio Gerente. Ah, eu tenho que fazer 10 milhões em recuperação de crédito. Ao não alcançar essa meta, se essa meta for estipulada, essa pessoa ela acaba sendo penalizada no processo de avaliação de desempenho, né... então isso rebate no desempenho pessoal dessa pessoa que está incumbida dessa meta [...] (Entrevistado 7, Maio, 2019).

Quando questionados sobre como a presença de itens menos controláveis no orçamento gerencial é tratada no processo de avaliação de desempenho orçamentário, dois gestores relataram formalmente acerca da questão com alguns argumentos, destacados abaixo:

[...] ah, eu não tô [sic] atingindo [...] [a meta] ao longo do ano. Diretor deve chamar e... Enfim: olha, o que está acontecendo, vamos redirecionar esforços de alguma maneira. Enfim, [...] devem ter toda uma metodologia, né... a de PCLD, por exemplo, ano passado a gente tinha um grupo pra [sic] estudar especificamente esse assunto, um grupo de trabalho. A gente não tem mais esse ano, mas durante dois anos nós tivemos um grupo, que todo mês... [...] dada a situação pontual, atípica que estava acontecendo, PCLD fazendo aquela curva imensa, então a gente criou um grupo de trabalho, aí juntou a área de Controladoria, a área Financeira, a área de Riscos, a área de Planejamento, acho que só... Pra [sic] estudar o assunto [...] pra [sic] tentar propor medidas pra [sic] que essa curva descesse (Entrevistado 4, Maio 16, 2019).

[...] quando o orçamento não está atingindo, ou está havendo algum desvio, eu preciso avaliar se o mercado não está querendo o que eu estou vendendo, ou se não está querendo naquele tanto, ou se o valor não é aquele, ou se a condição... então, se existe alguma coisa aqui no interesse do mercado, ou na minha atuação... porque talvez existe uma falha aqui, no atendimento, na forma de vender... então, a forma de vender, o que eu estou vendendo, será que está havendo uma dificuldade aqui? De outro lado, está havendo uma dificuldade no funcionamento da operação aqui? Está demorando muito tempo, e o cliente está desistindo? As exigências de documentos estão dificultando a operação? O rigor... enfim. É alguma coisa aqui? Então, o Banco busca, a Diretoria e as Gerências, tem uma Gerência aqui que desenvolve soluções financeiras... as linhas tal... pera aí tem que revisar essa linha aqui... Oh, a taxa não é essa não... a SELIC tá [sic] caindo, os bancos estão caindo as taxas... a gente tem que rever isso aqui, senão a gente não

vende... Então [...] alerto alguns pontos, esse é um exemplo... o fundo X, uma fonte que a gente tem há muito tempo, alguns anos, dois não, e não fizemos nenhuma operação... entendeu? Olha, os Bancos fazem sem tarifa tal, e os bancos fazem com modelo de garantia dessa forma aqui. Se nós não nos adequarmos, é melhor nem ter essa fonte. Então, este ano foi feita uma adequação que a gente conseguiu vender [...] para permitir que consiga executar o orçamento. Então, em termos de... porque o cliente ele quer catálogo, quer valor, e quer conveniência... Então, eu faço essa análise [...] E aí para adaptar o processo orçamentário para a execução daquele orçamento [...] tem que se pensar nisso o tempo todo. E aí eu aperto outras áreas, levo à Diretoria, submeto a Diretoria, aperto no bom sentido né... (Entrevistado 8, Maio, 2019).

Conforme percepções descritas, considera-se que o Banco possui uma cultura voltada para resultados, de modelo dinâmico de gestão orçamentária, com o engajamento dos gestores para alcance dos objetivos estabelecidos e das metas definidas. Nesse sentido, há um comprometimento dos gerentes, seja individual ou mesmo com a utilização grupos de trabalho a fim de formular respostas a problemas evidenciados.

[...] certas rubricas do orçamento elas dependem muito do desempenho de certas áreas, então não dá para dizer que é somente de uma única área. Vou te dar um exemplo, reversão de provisão. Que é uma despesa relevante do Banco. A gente tem uma área responsável por renegociar os contratos. Que é basicamente o seguinte, uma vez que você renegociou, a consequência esperada disso é que você consiga reverter parte dessa provisão. Mas aí quer dizer então que a responsabilidade por diminuir a despesa com provisão e aumentar a reversão é exclusivamente da de Operação? Não. Porque isso aí não é uma coisa estanque, é um contínuo... o cara vai estar aqui na [Gerência] de Operação renegociando, recuperando, mas se por exemplo a área Comercial e a área de Análise, não analisarem bem o projeto, ou seja, enfim... entrarem novos clientes no Banco, mas clientes que daqui a alguns meses vão entrar em inadimplência, a área de recuperação vai ter sempre mais trabalho. Então assim, por isso que a gente faz essas reuniões em conjunto, para dizer, olha... o cara da recuperação vai dizer assim: eu fiz, renegociei tantos milhões, e é o máximo que eu consigo dado a estrutura que eu tenho, dado o sistema que eu tenho, dado os processos que eu tenho... então de nada adianta eu renegociar esse tanto aqui, se do lado de cá ainda continuam entrando operações ruins... quer dizer então, ah vamos olhar a área de Crédito pode ser apertada, vamos ajustar isso aqui, vamos apertar isso aqui, exigir mais garantias, mais documentos e outros... para tentar reduzir a inadimplência na entrada [...] (Entrevistado 9, Janeiro 23, 2020).

Segundo relatos dos Entrevistados 8 e 9, para os itens de receitas descritos, a execução e coordenação dos trabalhos no Banco demandam uma integração efetiva dos gestores, a fim de alcançar as metas orçamentárias de desempenho. Nesse sentido, é percebida a delegação da responsabilidade orçamentária aos gestores, sendo que os processos internos executados nas gerências influenciam na controlabilidade do desempenho esperado de cada gerência. Em vista disso, são necessários mecanismos gerenciais para proteger os gestores de certos itens

incontroláveis, com intenção de reforçar o compromisso orçamentário gerencial (MERCHANT, 1998).

Ainda sobre iniciativas gerenciais para tratamento de itens menos controláveis no orçamento gerencial, um gestor comentou sobre a situação para uma despesa específica do Banco, em que se utiliza o mecanismo de Comitê como mecanismo de controle:

[...] é tratado gerencialmente, ele não é tratado junto ao Banco, ou de uma maneira geral com os Gestores, ou com a Diretoria [...] Eu tenho uma diretriz, eu tenho um Comitê [...] que define: eu quero [isso] esse ano; e tenho um valor X orçado. Esse Comitê se reúne periodicamente, uma vez por mês. Então, esse Comitê faz, e ele é formado por várias outras Gerências do Banco. Então, esse Comitê consegue avaliar: olha, chegamos a um nível que vamos parar... vamos apoiar... e ele recomenda à Diretoria. Essa é a forma, a ferramenta que tem pra [sic] controlar e interferir nessa... [...] nesses gastos [...] Porque é empregar o recurso do Banco [...] em iniciativas, que podem vir a ter um olhar um pouco mais subjetivo. Então, o fato de existir um Comitê é uma forma de controle e uma ferramenta pra [sic] o emprego desse recurso, que traz uma certa transparência, uma certa lisura ao processo. Porque ela segrega responsabilidades, porque quem propõe, a proposta vai ser analisada por outros, com critérios claros, pra [sic] construção de justificativas objetivas e que tragam retorno pro [sic] negócio do Banco. Então, é uma forma de você empregar o orçamento, empregar o recurso e justificar o emprego desse recurso de volta. E assim, de forma objetiva, não é um recurso que apenas [a gerência] decide como empregar, há outras Gerências, com um caráter multidisciplinar, que ajudam a direcionar o emprego desses recursos [...] (Entrevistado 5, Maio 16, 2019).

Observou-se, então, que a controlabilidade é definida de acordo com os contextos dessa organização, mas que fatores incontroláveis estão presentes nos orçamentos das áreas e, assim, são utilizadas algumas práticas de neutralização, como iniciativas gerenciais, nesta instituição pública. Um destaque deve ser dado ao Comitê de Planejamento e Orçamento, que foi reincorporado no ano de 2019 e possui um papel importante no processo orçamentário como um todo, desde o planejamento até as discussões de controle de desempenho orçamentário.

[...] tanto o boletim orçamentário, quanto o boletim operacional também, que às vezes dá subsídio pra [sic] você entender algumas variações do orçamento. Então, você tem uma renda de operações de crédito que está desempenhando muito abaixo... o negócio na hora que você olha o desempenho operacional você vê lá que às vezes a liberação está muito abaixo, às vezes. Então, são dois relatórios que são produzidos pela Gerência de Controladoria. Nós temos também hábito de ter reuniões mensais também desse Comitê de Planejamento e Orçamento, pra [sic] debater, quando sai o resultado mensal, o balancete mensal, as análises da Gerência de Controladoria, a gente discute um pouco, o que é que está acontecendo e tal, para poder eventualmente recomendar alguma mudança de rumo pra [sic] alta administração, que é quem decide mesmo alguma mudança de rumo. Então, essas reuniões do Comitê, elas são tanto pra [sic] tirar dúvidas com relação aos números apresentados, né... os

gerentes saberem, é uma estratégia de comunicação, de... e também pra [sic] gente poder discutir um pouco a questão dos rumos da instituição com base no desempenho orçamentário (Entrevistado 2, Maio 13, 2019).

Sendo assim, o Comitê de Planejamento e Orçamento é uma das instâncias que auxilia na neutralização dos impactos de fatores incontrolláveis relacionados aos orçamentos gerenciais. Pode-se, portanto, considerar a existência de um processo orçamentário participativo no Banco, por meio de reuniões em Comitês, que proporciona a comunicação, envolvimento, confiança e comprometimento dos gestores no orçamento e, por consequência, a busca de melhoria no desempenho orçamentário.

Esses resultados descritos demonstram que a organização adota iniciativas *ex-ante* (como atenção às justificativas; revisão orçamentária; instâncias de comitês), centradas no planejamento, com intuito de minimizar o possível efeito negativo de fatores na controlabilidade dos resultados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013), e de forma a garantir informações orçamentárias efetivas para o controle, incentivo de comportamentos desejáveis, bem como percepção de justiça e, por consequência, confiança no princípio da controlabilidade por parte dos gestores.

Nesse sentido, e em consonância com a proposição teórica proposta, considera-se que a cultura de planejamento fortalece a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade no Banco. Considera-se que a cultura de planejamento do Banco é fator fortalecedor do processo orçamentário (CHEN, 2003; FREZATTI et al., 2011) e os resultados estão em concordância com a premissa de que organizações que possuem um processo orçamentário participativo conseguem melhorar o compartilhamento das informações orçamentárias verticais, refletindo em uma maior clareza das expectativas dos papéis dos gestores, bem como na busca da melhoria do desempenho gerencial (PATELLI, 2018; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020).

Os gestores entrevistados, também, discorreram acerca das razões que influenciam a utilização das práticas de ajustes durante a avaliação do desempenho orçamentário, referentes aos fatores que são difíceis de serem influenciados e controlados, conforme apresentado a seguir:

[...] o desempenho, o acompanhamento e o controle disso é importante não só pra [sic] justificar no tempo em que acontece, porque se você deixar passar também, pra [sic] depois você recordar qual foi o fator que fez a alteração é pior, como verificar também se o orçamento feito na Controladoria foi realmente na conta que deveria fazer, que às vezes pode estar sendo lançada determinada verba em contas equivocadas. Então a gente consegue verificar também se os orçamentos estão sendo feitos conforme o combinado. E a

importância é... de fazer e solicitar correções [...] (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

[...] as razões desses ajustes é... às vezes são determinações mesmo da alta administração de ajustes de resultado, ou de corte de despesas mesmo, questões de decisões de alta administração, representando a vontade do acionista majoritário, vide regra [...] (Entrevistado 2, Maio 13, 2019).

Eu entendo que as razões são de mercado, de concorrência, de posicionamento de mercado, de papel da Instituição e de sustentação né... talvez eu resumiria as razões que influenciam a utilização da prática de ajuste no desempenho orçamentário referentes aos fatores que são difíceis de serem influenciados e controlados, que são mercado, que são interesse do cliente do mercado, das empresas, que é afetado por questões mundialmente, questões muito mais amplas do que a nossa do orçamento. Eu tenho um mundo dinâmico lá fora, as coisas acontecem lá, o que me faz mexer no orçamento aqui? Quais são as razões? Entendo que é a minha legitimidade e a minha sustentabilidade. É eu continuar sendo... Ah, estão acontecendo coisas que eu tenho dificuldade de controlar, isso afeta o meu papel? Isso afeta a minha legitimidade? Esse é um ganho que é importante? Então, eu tenho que mexer... Ah, isso afeta a minha sustentabilidade econômica e financeira? Afeta. Então eu tenho que rever [...] (Entrevistado 8, Maio, 2019).

Segundo as explicações, considera-se que mesmo que os fatores de incerteza e complexidade em ambientes organizacionais possam dificultar a aplicação do princípio da controlabilidade (MERCHANT; MANZONI, 1989; CHOUDHURY, 1986; BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011), é necessária atenção a esses fatores, pois eles podem impactar no desempenho dos gerentes (FISCHER, 2010), bem como em aspectos de motivação (MERCHANT, 1989 e 1998) e, conforme a percepção dos entrevistados, as práticas *ex-ante* são benéficas para a melhoria do desempenho orçamentário do Banco.

Ainda, foram comentadas as consequências da utilização das práticas de ajustes durante a avaliação do desempenho orçamentário, referentes aos fatores que são difíceis de serem influenciados e controlados, segundo mencionado:

[...] a maior consequência é o seguinte, nosso orçamento [...] ele vai dizer qual vai ser o resultado do Banco, ele interfere diretamente nisso. E se você tá [sic] com o resultado negativo e tá [sic] com ele em razão de uma despesa alta, se você faz essas correções, ou demanda uma revisão no orçamento, você pode estar mexendo em coisas que você sabe que realmente podem ser realmente mexidas, e que vão trazer um resultado melhor [...] o orçamento [...] [da] área operacional é muito em cima do que vão realizar [...] fazem um determinado número de liberações e isso interfere no orçamento... então tem todo um conjunto de informações que a Controladoria domina, e que são importância das áreas estarem fazendo esse controle, justificando e tudo, porque a consequência é o resultado do Banco. Ele tá [sic] em cima do orçamento, ele é ligado diretamente ao orçamento. Então se eu já tenho um orçamento que está dando um prejuízo, ele já tá [sic] dizendo pra mim que você tem que mudar a forma de atuação. Então isso é muito rigoroso aqui no Banco, então tem essa cultura aí do orçamento pra [sic] resultado, então dá o direcionamento (Entrevistado 1, Maio 13, 2019).

[...] Então, o objetivo do ajuste é exatamente a gente ter um orçamento mais dentro da realidade, com as premissas mais corretas. Obviamente pra [sic] se perceber como está a situação, qual a expectativa, o que tem que ser feito pra reverter uma situação... de repente busca-se um lucro... ah aqui tá [sic] dando um lucro de R\$ 1.000.000,00 e a Diretoria tá [sic] querendo que seja R\$ 2.000.000,00. O que tem que fazer pra [sic] chegar ali? Então de repente tem que reduzir despesa, aumentar receita. Aí começa essa discussão toda de novo [...] a consequência desses ajustes é a gente ter números mais reais, pra [sic] serem tomadas as decisões em cima (Entrevistado 3, Maio 15, 2019).

Pelo exposto, pode ser percebida na organização uma cultura de acompanhamento orçamentário formalizada e dinâmica, que visa responder com eficácia às pressões institucionais externas e internas (DIMAGGIO; POWELL, 2005), e que a utilização de práticas gerenciais corretivas, por meio das análises orçamentárias objetivas e subjetivas, são importantes para a confiança e compromisso dos gestores (LANGEVIN; MENDOZA, 2013), bem como para a correção dos rumos a nível gerencial e institucional.

Conforme já discorrido, algumas áreas possuem metas para itens de receitas por gestor ou por colaborador, sendo que, com o não atingimento da meta estipulada, o processo final de avaliação de desempenho do funcionário é impactado. Devido à limitação das informações coletadas nas entrevistas, não foi possível a realização da análise mais aprofundada quanto à confiança na aplicação do princípio da controlabilidade na abordagem *ex-post*.

Os resultados do questionário, apresentados na Tabela 2, proporcionaram uma análise descritiva para a confiança do gestor sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, quanto às práticas de ajustes utilizadas para neutralização de fatores menos controláveis, durante a avaliação do desempenho orçamentário, em cada caso.

Tabela 2 – Confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade

Itens de cada questão			Quantidade de respondentes (N)
	Média	Desvio Padrão	
O orçamento gerencial pré-definido inclui despesas e/ou receitas que são difíceis para o gestor e seus subordinados influenciarem e/ou controlarem	3,89	1,66	N = 9
Uso de comparação do desempenho orçamentário gerencial com o de outras gerências dentro do banco ou em outros bancos	2,67	1,83	N = 9
Realização de ajustes para os fatores que são difíceis de serem influenciados e/ou controlados por meio de atenção às informações quantitativas.	4,00	1,90	N = 5
Realização de ajustes para os fatores que são difíceis de serem influenciados e/ou controlados por meio de atenção às explicações verbais e/ou escritas	4,00	1,90	N = 5

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Dados na escala Likert sete pontos, partindo de 1 (“discordo totalmente”) até 7 (“concordo totalmente”).

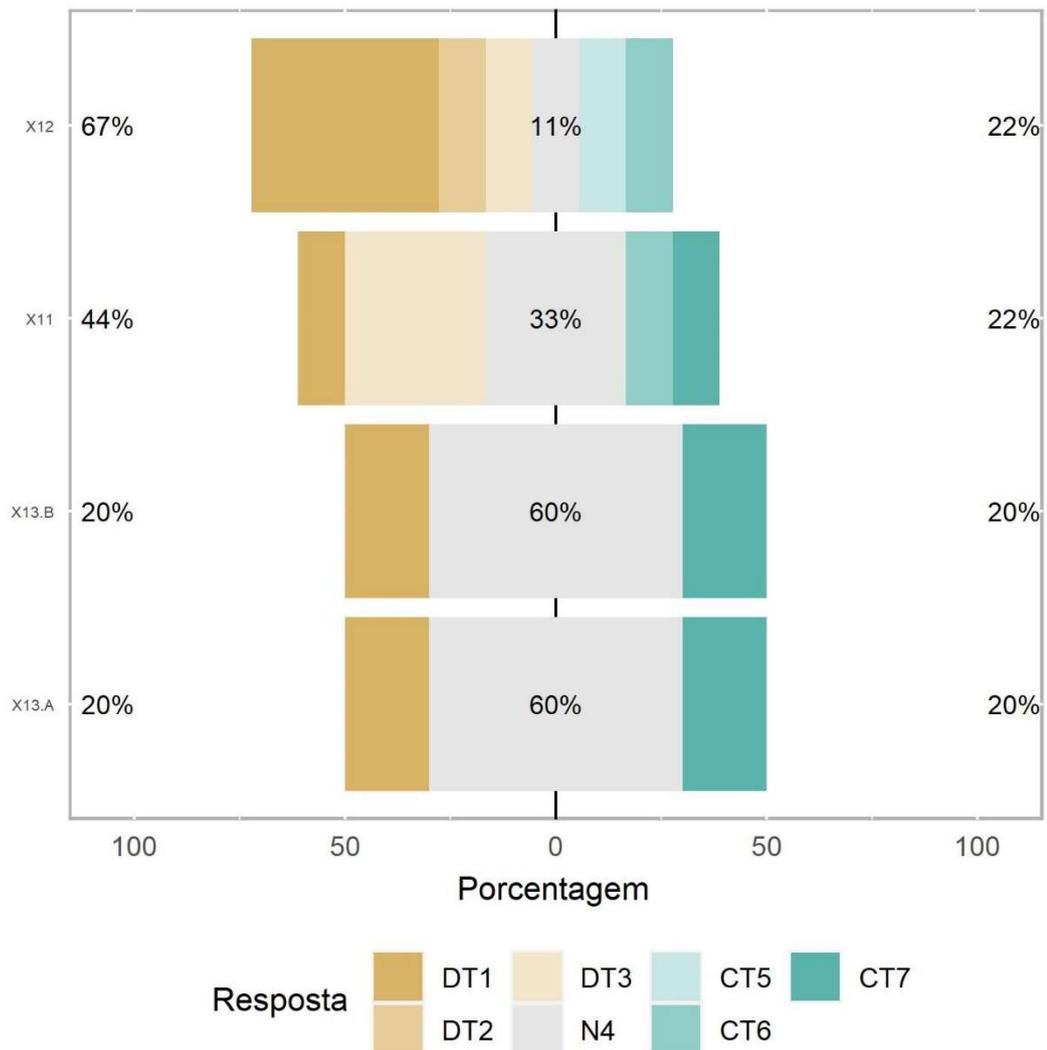
No tocante à presença de itens de despesas e/ou receitas nos orçamentos gerenciais que são difíceis de serem controlados e/ou influenciados, a percepção média (3,89) dos gestores está concentrada próxima ao centro da escala Likert de mensuração (podendo ser considerada como “concordo parcialmente”). Ainda, de acordo com o desvio padrão (1,66), os resultados desse item foram os mais homogêneos quando comparados aos dos outros itens de questão (Tabela 2). Esses resultados do questionário corroboram com os já descritos, no sentido de que são percebidas despesas e receitas, menos controláveis e influenciáveis, nos orçamentos operacionais do Banco.

Entretanto, ressalta-se que foram observadas, por meio das análises das entrevistas, a presença de iniciativas *ex-ante*, como a possibilidade de revisão do orçamento e atenção às justificativas sobre variações orçamentárias em relação ao que foi planejado e executado. Essas iniciativas podem ser consideradas parte da dimensão *ex-ante* do princípio da controlabilidade, em que fatores não controláveis são neutralizados e/ou excluídos dos orçamentos preestabelecidos.

Sobre o uso de comparação do desempenho orçamentário gerencial entre gerências dentro do banco ou em outros bancos, a percepção média (2,67) dos gestores foi a menor quando comparada a dos outros itens de questão. Assim, considera-se que essa abordagem foi percebida pelos gestores, em média, como menos utilizada durante a análise do desempenho orçamentário em relação ao que foi previsto e executado em um orçamento gerencial.

Em seguida, o Gráfico 2 aborda a análise exploratória descritiva, em porcentagem, sobre a mensuração da confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade pelos gestores.

Gráfico 2 – Confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade



Fonte: Elaboração própria.

Nota 1: Dados na escala Likert sete pontos, partindo de DT1 (“discordo totalmente”) até CT7 (“concordo totalmente”).

Nota 2: A legenda para os itens das questões (X11; X12; X13.A e X13.B) estão contidas no APÊNDICE B.

Nota 3: Para X11 e X12, N=9; para X13.A e X13.B, N=5.

No Gráfico 2, são evidenciados os dados relativos à dimensão *ex-ante* (X11) - o orçamento pré-definido tem itens que são difíceis de influenciar e controlar; *ex-post* objetiva - uso de

comparação do desempenho orçamentário gerencial com o de outras gerências dentro do banco ou em outros bancos (X12), e uso de informações quantitativas no processo de avaliação (X13.A); e *ex-post* subjetiva (X13.B) - uso de explicação verbais e/ou escritas no processo de avaliação.

Para os questionamentos sobre a realização ou não de ajustes (X13.A e X13.B), durante a avaliação do desempenho orçamentário, para os fatores que são difíceis de serem influenciados e/ou controlados, dos nove gestores respondentes do questionário, cinco indicaram que são realizados algum tipo de ajuste. Além disso, para os mesmos cinco respondentes, a percepção da realização de ajustes para os fatores difíceis, por meio de atenção às informações quantitativas (dimensão objetiva) e às explicações verbais e/ou escritas (dimensão subjetiva), foi mensurada em média ao centro da escala Likert (Tabela 2), por 60% dos respondentes (Gráfico 2). Destaca-se que o único gestor respondente com responsabilidade orçamentária de itens de receita indicou “concordo totalmente” quanto a percepção da realização de ajustes (dimensões objetiva e subjetiva) durante a avaliação de desempenho orçamentário de sua gerência.

Ademais, as respostas da questão aberta coletadas pelo questionário, relativas às despesas e receitas que são difíceis para os gestores e respectivos subordinados influenciarem e/ou controlarem, estão em consonância com algumas das já descritas nos resultados de análises das entrevistas e das questões fechadas do questionário. Foram citadas as despesas com patrocínios; influenciadas pelos custos com dólar e inflação; relativas à infraestrutura física; com consultorias; com capacitação e treinamentos; relacionadas às viagens dos gestores de negócios; e com pessoal (hora extras e abono de férias). Dois respondentes não relataram nenhuma despesa ou receita de difícil controlabilidade presente no orçamento de sua respectiva gerência. Para essa mesma questão aberta, não foram citados itens de receitas que são difíceis de serem controlados e influenciados.

Diante do exposto, a confiança dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, durante o controle orçamentário, pode ser percebida pela utilização de mecanismos subjetivos, como as justificativas encaminhadas às Diretorias, e objetivos, quando utilizada a ferramenta da revisão orçamentária. Ainda, considera-se que a utilização das instâncias de Comitês, compostos de gestores, acarreta um processo orçamentário mais efetivo, tempestivo e transparente, sendo um fator colaborativo para a neutralização de fatores menos controláveis e para a percepção da confiança no princípio da controlabilidade pelos gestores.

Considera-se, portanto, e em consonância com Swiatczak, Morner e Finkbeiner (2015), que a maneira com que o Banco público mensura periodicamente o desempenho dos orçamentos gerenciais, tende a percepção de confiança no princípio da controlabilidade pelos gestores, por meio da garantia do uso exploratório das informações de desempenho, bem como da possibilidade de participação e de fornecimento de informações estratégicas para aprimorar e estimular o comportamento de inovação dos gerentes, e melhorar os aspectos de motivação e de desempenho.

Nesse sentido, pode-se considerar que a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade estimula o comportamento funcional dos gerentes na instituição.

Para os gestores das áreas responsáveis pelas receitas da instituição, considera-se a presença de fatores incontroláveis nos orçamentos operacionais, que são inerentes ao negócio do Banco e ao contexto ao qual ele está inserido. Essa extensão da responsabilidade dos gestores a fatores menos controláveis pode ser considerada um estímulo à inovação (SIMONS, 2005). Ainda, em consonância com Simons (2005), nesse ambiente complexo e dinâmico, destaca-se o esforço do comportamento inovador de alguns gestores, que com o auxílio de mecanismos gerenciais *ex-ante*, propõem soluções financeiras tempestivas, com a busca por respostas gerenciais estratégicas aos problemas evidenciados no planejamento e controle orçamentário, para adaptação aos fatores internos e externos que impactam na controlabilidade orçamentária.

Já para os gestores com responsabilidade orçamentária em itens de despesas, verificou-se que a descentralização, no Banco, pode não permitir que os gerentes tomem determinadas decisões de forma independente. Foi constatada a presença de despesas menos controláveis e influenciáveis nos orçamentos gerenciais, além dos impactos de fatores como poder e política, considerados limitadores da controlabilidade dos resultados orçamentários.

Em contrapartida, na gestão orçamentária desta organização, foram evidenciados mecanismos *ex-ante* a fim de neutralizar o impacto desses fatores menos controláveis e influenciáveis, tanto para itens de receitas, quanto para despesas. Percebe-se, ainda, que a organização e gestão do processo orçamentário no Banco proporciona o compartilhamento das informações orçamentárias de nível estratégico e operacional (SWIATCZAK; MORNER; FINKBEINER, 2015) acarretando um orçamento participativo, com a busca da melhoria do desempenho gerencial (PATELLI, 2018; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020) e da motivação dos gestores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; SWIATCZAK; MORNER; FINKBEINER, 2015). Ademais, por meio das análises, considera-se que essas iniciativas

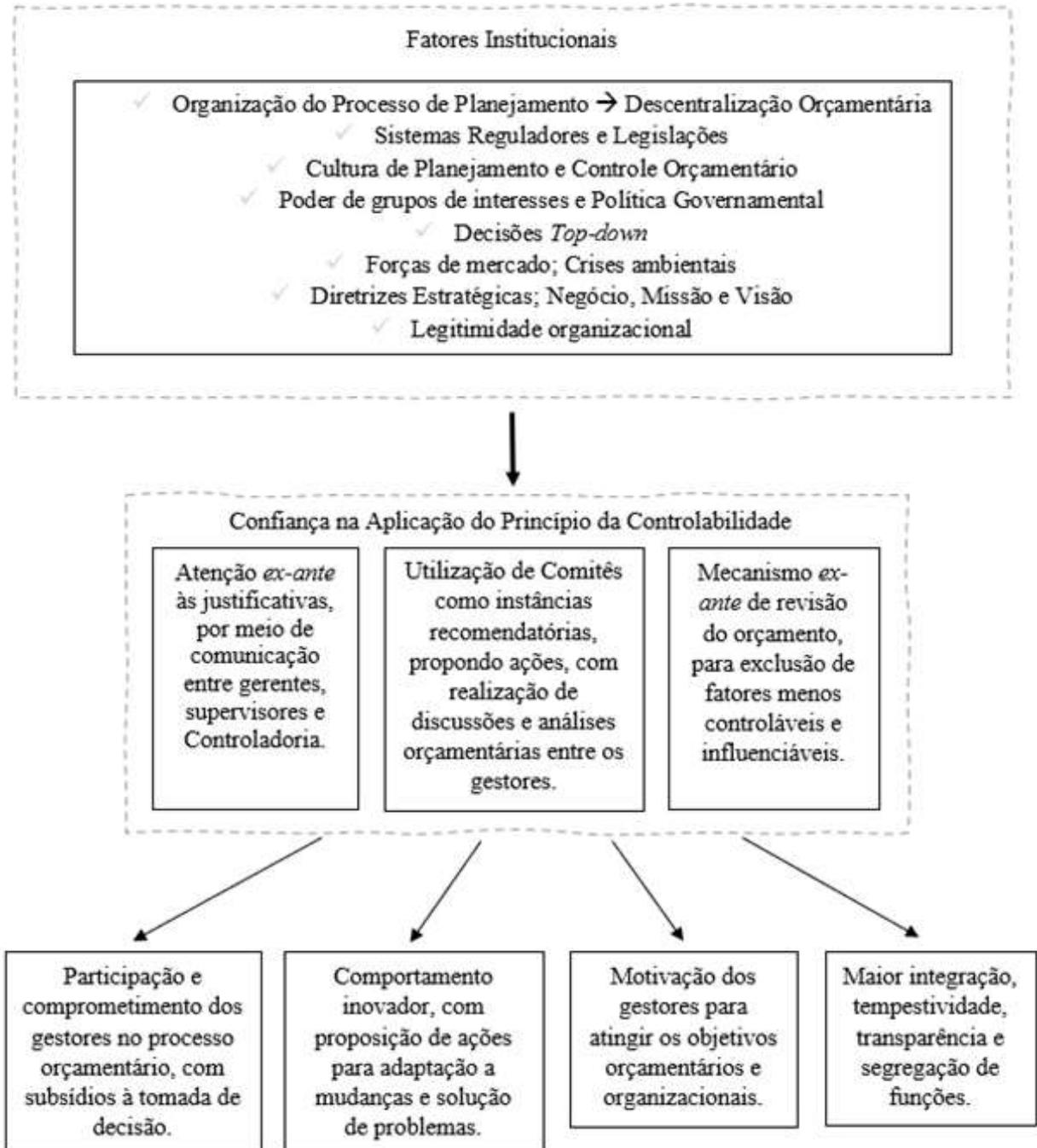
gerenciais conduzem à confiança dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade.

Assim, mesmo que algumas das práticas institucionais de descentralização evidenciadas na instituição pública tendam a reduzir a controlabilidade dos resultados orçamentários (BRUNSSON; ROMBACH, 1982; JACOBS, 1997; MODELL; LEE, 2001), não se pode considerar que a descentralização da responsabilidade orçamentária, nessa organização pública, inibe a confiança dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade no Banco.

O sistema de controle gerencial possui o importante propósito de influenciar os gestores em seus comportamentos, de maneira a aumentar a probabilidade de que os objetivos organizacionais sejam alcançados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; LANGEVIN; MENDOZA, 2013), e, para tanto, é necessária a observância do princípio da controlabilidade (FERRARA, 1964; MERCHANT, 1998).

Nesse sentido, a partir dos resultados apresentados, foi possível considerar o impacto dos fatores institucionais no relacionamento entre os elementos do sistema orçamentário e a premissa de que os gestores, cujos comportamentos estão sendo controlados, possuem confiança na aplicação do princípio da controlabilidade (MCNALLY, 1980; MODELL; LEE, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). A Figura 6, a seguir, sintetiza a constatação dos fatores institucionais que influenciam no relacionamento entre o processo orçamentário e a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade. A Figura demonstra, ainda, como o sistema de controle gerencial está implementado de modo a reagir às pressões institucionais evidenciadas, bem como a influenciar os comportamentos gerenciais.

Figura 6 – Efeitos dos fatores institucionais na relação da confiança no princípio e orçamento



Fonte: Elaboração própria.

Nessa instituição, os orçamentos gerenciais possuem itens menos controláveis e influenciáveis pelos gestores, além de serem impactados por outros fatores institucionais, que podem reduzir a controlabilidade dos resultados orçamentários. Contudo, a maneira como o planejamento e controle orçamentário estão implementados nessa instituição financeira, com a utilização de práticas neutralizadoras dos fatores menos controláveis, fortalece a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade, que estimula comportamentos desejáveis aos gestores, sendo benéfica para a efetividade do sistema de controle gerencial.

No tocante à aplicação do princípio da controlabilidade cabe ressaltar, também, a importância de se considerar a influência dos fatores políticos e econômicos no campo organizacional ao qual a instituição está inserida (JACOBS, 1997; CLEGG, 2010; MAJOR; CLEGG, 2018), que impactam a controlabilidade dos resultados orçamentários (BRUNSSON, 1990), a fim de que o sistema de controle gerencial possa enfrentar melhor as relações de poder e situações de complexidade e incerteza. Ainda, neste campo analisado do contexto público, destaca-se a necessidade de atenção ao fator Decisão *Top-down* (FREZATTI et al., 2011; PADOVEZE; TARANTO, 2012; JUNQUEIRA, et al., 2018) que pode acarretar a falta de clareza ou compartilhamento de informações essenciais para análises de planejamento e acompanhamento orçamentário realizadas pelos gestores. Por isso, percebe-se que uma comunicação mais clara e tempestiva entre gestores e alta administração tende a minimizar a insegurança para o processo orçamentário e possíveis conflitos entre os gestores (FREZATTI et al., 2011).

Nesse sentido, ainda que variáveis observadas no contexto analisado, como as situações de incerteza, ambiente de alta complexidade e dificuldade na identificação e avaliação dos fatores incontroláveis impactantes, possam dificultar a aplicação do princípio da controlabilidade (CHOUHDURY, 1986; MERCHANT; MANZONI, 1989; FISCHER, 2010; BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011), foi possível constatar a confiança sobre a aplicação do princípio no processo orçamentário dessa organização. Os resultados encontrados demonstraram que o estímulo à participação orçamentária, o reforço do compromisso orçamentário dos gestores, a integração com comunicação efetiva entre as gerências (MERCHANT, 1998; FREZATTI et al., 2011; PATELLI, 2018) e comportamento inovador (SIMONS, 2005) estão associados à observância do princípio da controlabilidade, por meio da utilização de práticas *ex-ante* (MERCHANT, 1998; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013; LANGEVIN; MENDOZA, 2013).

Além disso, nessa organização, evidencia-se que a estrutura de compartilhamento vertical de informações para os gestores (SWIATCZAK; MORNER; FINKBEINER, 2015; LUNARDI; ZONATTO; NASCIMENTO, 2020) e a participação gerencial nas fases de planejamento e controle orçamentário proporcionam subsídios para a tomada de decisão, além de favorecer o alinhamento do planejamento estratégico com o orçamento e, conseqüentemente, o alcance dos objetivos organizacionais (VANCIL; LORANGE, 1975). Por conseguinte, infere-se que as iniciativas gerenciais *ex-ante*, além de proteger os gestores dos fatores menos controláveis e influenciáveis, incentivam o comprometimento dos gestores de nível gerencial para a eficácia do processo orçamentário.

Portanto, considera-se que o processo orçamentário precisa ser institucionalizado de maneira a possibilitar a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade (MCNALLY, 1980; MODELL; LEE, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; LANGEVIN; MENDOZA, 2013), para que seja provável que o sistema de controle gerencial influencie de forma efetiva nos comportamentos dos gestores, estimulando o alcance dos objetivos individuais e organizacionais.

7 CONCLUSÕES

A instituição financeira analisada possui um papel importante para a política econômica do Estado democrático, atuando em um ambiente complexo e dinâmico, podendo ser considerada como uma agência implementadora de políticas que refletem os desejos da sociedade, com objetivo de retorno social.

Nesta instituição o orçamento é planejado a partir do desdobramento dos objetivos estratégicos, envolvendo a definição do orçamento para cada área gerencial e, por meio de uma análise abrangente do orçamento (FREZATTI et al., 2011), foi trazida a discussão da confiança da aplicação do princípio da controlabilidade, considerada basilar nos sistemas de contabilidade gerencial (FERRARA, 1964).

O presente estudo permitiu a discussão da influência dos fatores institucionais na relação entre os elementos constitutivos do processo orçamentário e a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade. Por meio da abordagem do Neo Institucionalismo, foi percebido como os comportamentos dos gestores são influenciados tanto pela referência a um conjunto de regras, rotinas e aspectos cognitivos, quanto pelas estratégias prováveis de outros atores e restrições do ambiente externo no campo organizacional (POWELL; DIMAGGIO, 1991; HALL; TAYLOR, 2003; GUERREIRO et al., 2005).

Com a interação entre a organização e o ambiente, pressões institucionais acarretam o isomorfismo no campo, e no processo orçamentário desta instituição se destaca o isomorfismo coercitivo, sendo exposta constantemente a pressões formais e informais e com a necessidade de atendimento às demandas de diversos *stakeholders* a fim de obter legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

A organização do processo orçamentário na entidade, por parte dos gestores, foi vista como uma percepção de busca do alinhamento da estratégia com as diretrizes emanadas pelos seus acionistas, o plano de capital e o orçamento, para que seja possível o direcionamento ao alcance dos objetivos organizacionais. Foi constatada a cultura de um planejamento participativo, com discussões sobre a peça orçamentária entre todas as áreas gerenciais no Comitê de Planejamento e Orçamento, a fim de que seja recomendada ao Conselho de Administração.

As análises também permitiram compreender a estrutura de responsabilidade no Banco, bem como entender as responsabilidades dos gestores pelos diversos itens orçamentários. Constatou-

se que, para as despesas, existe uma política de alçadas de autoridade orçamentária, que foi percebida como “baixa” para os gestores. Considera-se, portanto, que a descentralização no Banco sobre itens de despesas pode não permitir que os gestores, de nível gerencial, tomem certas decisões de forma independente. Já para os itens de receitas, foi evidenciado que geralmente mais de uma unidade possui determinada responsabilidade orçamentária, sendo atribuída a autoridade para a tomada de algumas decisões a gestores subordinados e definição de metas aos gestores e colaboradores para alguns desses itens de receitas.

A coordenação do processo, o controle gerencial do desempenho orçamentário e a aplicação do princípio da controlabilidade são afetados pelas decisões do conjunto de atores e por fatores externos à instituição. Ainda, verificou-se que o orçamento é utilizado como parâmetro para o estabelecimento de metas de desempenho. Assim, foram evidenciados os fatores que impactam a controlabilidade dos resultados orçamentários e que, na fase do controle orçamentário, as decisões referentes à utilização de iniciativas como a revisão orçamentária e a atenção a justificativas sobre o desempenho conduzem à confiança dos gestores na neutralização dos fatores menos controláveis e influenciáveis durante a avaliação do desempenho.

Subordinação à normativos externos, novas deliberações dos acionistas, negociações com grupos de interesses, aspectos de processo licitatório, variação cambial e de inflação, crises econômicas e ambientais, decisões centralizadoras, nível de integração e eficiência entre as áreas gerenciais são os fatores constatados que impactam a controlabilidade orçamentária. Em vista disso, além da pressão isomórfica nesta organização, as pressões do mercado e endógenas podem conduzir à presença de fatores menos controláveis nos orçamentos operacionais.

Na organização estudada, a confiança da aplicação do princípio da controlabilidade foi percebida por meio da utilização de iniciativas *ex-ante* (como atenção às justificativas; revisão orçamentária; instâncias de comitês) neutralizadoras dos fatores que impactam a controlabilidade orçamentária dos gestores. A aplicação da dimensão *ex-ante* indicou, ainda, a percepção de um processo orçamentário mais participativo, colaborativo, tempestivo e flexível e de evidências dos comportamentos gerenciais com respostas estratégicas e de adaptação aos problemas orçamentários surgidos, proporcionando subsídios à tomada de decisão.

No tocante às proposições teóricas, considera-se que a confiança sobre a aplicação do princípio da controlabilidade estimula comportamentos funcionais dos gestores e que a cultura de planejamento fortalece a confiança na aplicação do princípio da controlabilidade no Banco.

Ainda, fatores como os políticos e poder limitam a controlabilidade dos resultados orçamentários nesta entidade.

Por fim, mesmo que algumas das práticas institucionais de descentralização evidenciadas tendam a reduzir a controlabilidade dos resultados orçamentários, não se pode considerar que a descentralização da responsabilidade orçamentária inibe a confiança dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade, em razão da cultura de planejamento evidenciada e da forma como o controle gerencial está implementado nesse Banco público.

O presente estudo contribuiu com a literatura ao apresentar a análise das percepções dos gestores sobre a aplicação do princípio da controlabilidade (BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011) dentro da abordagem do orçamento, sendo que os resultados empíricos demonstram a relevância da aplicação de práticas de neutralização dos fatores menos controláveis e/ou influenciáveis nas organizações, para minimizar o possível efeito negativo de fatores na controlabilidade (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; BURKERT; FISCHER; SCHAFFER, 2011; PINTO; FALCÃO; LUSTOSA, 2013; LANGEVIN; MENDOZA, 2013), de forma a garantir informações orçamentárias efetivas para o planejamento, controle do desempenho orçamentário e incentivo de comportamentos desejáveis dos gestores.

Contudo, como as pesquisas empíricas, este estudo possui algumas limitações que precisam ser analisadas em seus contextos. A estratégia utilizada procurou compreender, descrever e explicar o caso único em análise e demandou uma exigência teórica e escolha de procedimentos metodológicos criteriosos (YIN, 2001; GODOY, 2010). Em vista disso, foram escolhidos procedimentos de análises e coleta de dados de maneira a permitir um rigor metodológico.

Os questionários e as entrevistas também podem conter limitações, como algumas das perguntas desses instrumentos não terem sido compreendidas, pouco aprofundamento nas discussões, ou a coleta de respostas não precisas. A fim de contornar esses problemas, foi realizado um pré-teste com o roteiro e questionário. Além disso, durante a realização de cada entrevista, buscou-se sanar dúvidas surgidas quanto às questões, bem como permitir algum relato interessante do entrevistado (GODOY, 2010).

Com relação às análises dos dados, houve a construção de uma análise considerada densa e grande exigência interpretativa para as construções das narrativas de análise, para que fosse possível responder à questão de pesquisa proposta (BARDIN, 2004). O *software* qualitativo

facilitou de certa forma nessa análise, principalmente nos processos de organização e de relacionamento dos dados.

Outro limitante foi a dificuldade inicial de retorno dos contatos com alguns gestores. Ressalta-se o esforço realizado, por vezes, para a coleta do maior número de dados possíveis, de modo que a pesquisa de campo foi dividida em duas etapas, possibilitando a participação de mais da metade do número total de gestores de nível gerencial da organização. Ainda, destaca-se que não foi possibilitada a participação de gestores dos outros níveis hierárquicos (como Diretoria), o que poderia ter enriquecido os achados desta pesquisa.

Os resultados descritos evidenciaram possíveis caminhos de análises sobre a influência dos sistemas de controle gerencial nos comportamentos gerenciais. Para pesquisas futuras, a proposição de estudo multicaso, com essa mesma temática, seria contributiva para a obtenção de resultados mais abrangentes (YIN, 2001). Além disso, sugere-se uma maior investigação sobre o relacionamento entre variáveis como a aplicação do princípio da controlabilidade, comportamento dos gestores e desempenho gerencial. Por fim, acredita-se que sejam benéficos novos estudos que analisem a interação entre participação orçamentária e a confiança no princípio da controlabilidade.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Associação entre sistemas de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **Revista Administração de Empresas**, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012.
- ANTHONY, R. N. **The Management Control Function**. Boston: Harvard Business School Press, 1988.
- ARROW, K. J. Control in Large Organizations. In: SCHIFF, M.; LEWIN, A. Y. (Org.). **Behavioral Aspects of Accounting**. NJ: Prentice Hall, Englewood Cliffs, p. 284, 1974.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 3 ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G.; ALLUM, N. Qualidade, quantidade e interesses no conhecimento: evitando confusões. In.: BAUER, M. W.; GASKELL, G. (Org.). **Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som – um manual prático**. 8 ed. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 17-36.
- BEUREN, I. M.; AMARO, H. D.; SILVA, P. Y. C. Percepção dos gestores em relação ao princípio da controlabilidade para o alcance da justiça organizacional. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 81, n. 2, p. 378-405, 2015.
- BEUREN, I. M.; KLEIN, L.; LARA, F. L.; ALMEIDA, L. B. Percepção de Justiça nos Sistemas de Controle Gerencial Aumenta Comprometimento e Confiança dos Gestores? **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 2, p. 216-237, 2016.
- BEUREN, I. M.; ROTH, T. C.; ANZILAGO, M. Efeitos da aplicação do princípio da controlabilidade no desempenho gerencial mediada pelo conflito e ambiguidade de papéis. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 06-28, 2017.
- BRUNSSON, N. Deciding for Responsibility and Legitimation: Alternative Interpretations of Organizational Decision-Making. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1/2, p. 47-59, 1990.
- BRUNSSON, N. **The Irrational Organization**. Chichester: John Wiley, 1985.
- BRUNSSON, N.; MALMER, S. **Värdering av produktutvecklingsprojekt**. Göteborg: Göteborgs Universitet, 1978.
- BRUNSSON, N.; ROMBACH, B. Går det att spara?: Kommunal budgetering under stagnation. Lund: Doxa, 1982.
- BURKERT, M.; FISCHER, F. M.; SCHÄFFER, U. Application of the controllability principle and managerial performance: the role of role perceptions. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 3, p. 143-159, 2011.
- BUSHMAN, R. M.; INDJEKIAN, R. J.; SMITH, A. CEO compensation: The role of individual performance evaluation. **Journal of Accounting and Economics**, v. 21, n. 2, p. 161-193, 1996.

- CARR, M. **Management control in a healthcare context**. 2016. PhD thesis (Tese) - Dublin City University Business School, 2016.
- CHEN, Q. Cooperation in the budgeting process. **Journal of Accounting Research**, v. 41, n. 5, p.775-796, 2003.
- CHOUDHURY, N. Responsibility accounting and controllability. **Accounting and Business Research**, 16:63, p. 189–198, 1986.
- CLEGG, S. R. The State, Power, and Agency: Missing in Action in Institutional Theory? **Journal of Management Inquiry**, 19 (1), p. 4–13, 2010.
- COHEN, N. Bargaining and informal interactions in the national budget: a game theory analysis of the Israeli case. **International Review of Administrative Sciences**. 0, p. 1-21, 2014.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; JABLONSKY, S. F. Traditional and Emergent Theories of Budgeting: An Empirical Analysis. **Journal of Accounting and Public Policy**, 4, p. 277-300, 1985.
- COVALESKI, M. A.; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbook of Management Accounting Research**, 15, p. 3-49, 2007.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.
- ECCLES, R. The Performance Measurement Manifesto. **Harvard Business Review**. p. 131–137, 1991.
- FAYOL, H. **General and Industrial Management**, 2 ed. London: Pitman, 1949.
- FILHO, J. M. D.; & MACHADO, L. H. B. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: Iudícibus, S.; Lopes, A. B. (Org.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 14-69.
- FISCHER, F. M. **The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses: A Role Theory Perspective**. Wiesbaden: Gabler ,2010
- FLICK, U. **Uma Introdução à Pesquisa Qualitativa**. Tradução Sandra Netz, 2 ed. Bookman: Porto Alegre, 2004.
- FERRARA, W. L. Responsibility Accounting: A Basic Control Concept. **NAA Bull**, p. 11–19, 1964.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; WANDERLEY, C. A.; MALAGUEÑO, R. A Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil: Desenvolvimento, Dificuldades e Oportunidades. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 47-68, 2015.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da Grounded Theory. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, 2011.

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

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Managerial Accounting**. McGraw-Hill. 2000.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIRAUD, F.; LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. Justice as a rationale for the controllability principle: a study of managers' opinions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 1, p. 32-44, 2008.

GODOY, A. S. Estudo de Caso Qualitativo. In.: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELO, R.; SILVA, A. B. (Org.). **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 115-146.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

HALL, P.; & TAYLOR, R. C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova**, n 58, p.193-223, 2003.

HELLER, F. A.; YUKL, G. Participation Managerial Decision-Making and Situational Variables. **Organizational Behavior and Human Performance**, v. 4, n. 3, p. 227-241, 1969.

HUFFMAN, C.; CAIN, L. B. Effects of considering uncontrollable factors in sales force performance evaluation. **Psychology and Marketing**, v. 17, n. 9, p. 799-833, 2000.

JACOBS, K. The Decentralisation Debate and Accounting Controls in the New Zealand Public Sector. **Financial Accountability & Management**, v. 13, n. 4, p. 331-343, 1997.

JUNQUEIRA, E.; CALIMAN, D. R.; FREZATTI, F.; GONZAGA, R. P. Inhibiting factors of the budget process institutionalization in a Brazilian Public University. **BASE (SÃO LEOPOLDO. ONLINE)**, v. 15, p. 178-192, 2018.

LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? **European Management Journal**, v. 31, n. 3, p. 209-222, 2013.

LLEWELLYN, S. Pushing Budgets Down the Line: Ascribing Financial Responsibility in the UK Social Service, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, n. 11, p. 292-308, 1998.

- LOWE, A. E.; SHAW, R. W. An analysis of managerial biasing: some evidence from a company's budgeting process. **Journal of Management Studies**, v.5, n.3, p. 304–315, 1968.
- LUNARDI, M. A.; ZONATTO, V. C. S.; NASCIMENTO, J. C. Efeitos cognitivos mediadores do compartilhamento de informação na relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 31, n. 82, p. 14-32, 2020.
- MAJOR, A. M. J; CLEGG, S. R. When institutional entrepreneurship failed: The case of a responsibility centre in a Portuguese hospital. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 2018.
- MCNALLY, G. M. Responsibility accounting and organizational control: some perspectives and prospects. **Journal of Business Finance & Accounting**. v. 7, n. 2, p. 165–181, 1980.
- MERRIAM, S. B. **Case study research in education: A qualitative approach**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1988.
- MERRIAM, S. B. Introduction to qualitative research. In S. B. Merriam & Associates (Org.), **Qualitative research in practice: Examples for discussion and analysis**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 2002.
- MERCHANT, K. A. **Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers**. Harvard Business School Press, 1989.
- MERCHANT, K. A. **Modern Management Control Systems: Text and Cases**. Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1998.
- MERCHANT, K. A.; MANZONI, J. F. The achievability of budget targets in profit centers: a field study. **The Accounting Review**, v. 64, n. 3, p. 539-558, 1989.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control System: performance measurement, evaluation and incentives**. 2. ed., London: Pearson, 2007.
- MEYER, J. W. Social environments and organizational accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 11, n. 4/5, 1986.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340–363, 1977.
- MIAH, N. Z.; MIA, L. Decentralization, Accounting Controls and Performance of Government Organizations: A New Zealand Empirical Study, **Financial Accountability & Management**, v. 12, n. 3, p. 173-90, 1996.
- MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo, Atlas, 336 p., 1995.
- MODELL, S. **Management Control in Services: A Contingency Study of Responsibility Accounting in Highly Interactive Services**, 1998. Dissertação de PhD, University of Karlstad, Suécia.

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

NEE, V. The New Institutionalism in Economics and Sociology. In: SMELSER, N.; SWEDBERG, R. (Org.). **Handbook for Economic Sociology**. Princeton: Princeton University Press, 2003.

PADOVEZE, C. L. TARANTO, F. C. **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 3 ed. 2012.

PATELLI, L. Properties of Performance Measurement and Management Systems used Dialogically Between Parent Companies and Foreign Subsidiaries. **Advances in Management Accounting**, v. 30, p. 27–59, 2018.

PINTO, L. J. S.; FALCÃO, D. F.; LUSTOSA, P. R. B. Apuração de fatores não-controláveis: um estudo sobre as ações da empresa Rubi Engenharia em prol da redução dos efeitos negativos. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 2, p. 107-123, 2013.

POGUE, G. A. Strategic Management Accounting. **Management Accounting (UK)**, p. 44–47, 1990.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301–321, 1994.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1–30, 2006.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations: Ideas and Interests**, 4 ed. Sage Publications: Los Angeles, CA, 2014.

SIMONS, R. **Levers of Organization Design: how managers use accountability systems for greater performance and commitment**. Cambridge, MA: Harvard Business School Press, 2005.

SWIATCZAK, M.; MORNER, M.; FINKBEINER, N. How can performance measurement systems empower managers? An exploratory study in state-owned enterprises. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 4/5, p. 371-403, 2015.

VAN DER STEDE, W. A. Management Accounting: Where From, Where Now, Where To? **Journal of Management Accounting Research**, v. 27, n. 1, p. 171-176, 2015.

VANCIL, R. F.; LORANGE, P. Strategic Planning in Diversified Companies. **Harvard Business Review**, p. 81–90, 1975.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

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

APÊNDICE A – Roteiro da Entrevista Semiestruturada

Vitória, ___ de _____ de 20__.

1) Informações

1.1) Faixa etária: () 21 - 30 anos; () 31 - 40 anos; () 41 - 50 anos;
() 51 - 60 anos; () 61 - 70 anos; () Acima de 70 anos;

1.2) Tempo de serviço no Banco.

1.3) Tempo de serviço no cargo atual.

2) Como ocorre a elaboração e aprovação do orçamento do Banco?

2.1) Quais são os principais agentes envolvidos?

2.2) Quem é responsável pela aprovação da proposta orçamentária?

2.3) O Banco opera sob a governança de quem?

3) Qual o período despendido entre a elaboração e aprovação do orçamento?

4) Como é feita a alocação de despesas gerais e custos operacionais nos orçamentos departamentais?

5) Como é feita a alocação das receitas e investimentos nos orçamentos departamentais?

6) Quais os níveis hierárquicos envolvidos na definição da alocação de receita, despesa e investimentos?

7) Como ocorre o controle orçamentário no Banco?

7.1) Quais são os principais agentes envolvidos?

7.2) Em qual área se inicia o processo?

7.3) Em qual área se finaliza o processo?

8) Qual periodicidade da análise orçamentária?

9) Na sua percepção, quais são as despesas/custos e/ou receitas, presentes no orçamento definido do seu departamento, que são difíceis para você e seus subordinados influenciarem/controlarem?

10) Como a presença de itens menos controláveis no seu orçamento é tratada no processo de avaliação de desempenho?

11) Quais as razões que influenciam a utilização das práticas de ajustes na avaliação do desempenho orçamentário, referentes aos fatores que são difíceis de serem influenciados/controlados?

12) Quais as consequências da utilização das práticas de ajustes na avaliação do desempenho orçamentário, referentes aos fatores que são difíceis de serem influenciados/controlados?

APÊNDICE B – Questionário

Descentralização e Confiança no Princípio da Controlabilidade

Prezados,

Este questionário é parte da minha pesquisa na área de contabilidade gerencial, desenvolvida na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), com a colaboração da Professora Doutora Rosimeire Gonzaga.

O objetivo do estudo é verificar a percepção dos gestores do Banco acerca de fatores institucionais que afetam a relação entre a descentralização da responsabilidade orçamentária e a confiança sobre o princípio da controlabilidade.

O tempo de resposta é de aproximadamente 10 minutos.

A participação é voluntária e você pode interromper o preenchimento ou mesmo se recusar a responder a qualquer momento. No entanto, sua participação é essencial para que possamos alcançar resultados valiosos para ajudar na compreensão das questões relacionadas à descentralização da responsabilidade orçamentária e confiança sobre o princípio da controlabilidade.

Os resultados serão tratados de forma descritiva. Em hipótese alguma você será identificado ao longo da pesquisa.

Depois de finalizada, enviarei os resultados para sua apreciação.

Caso tenha dúvidas no preenchimento, fique a vontade para entrar em contato por e-mail: marimelomorais@hotmail.com.

Agradecemos a sua participação!

Mariana Melo de Moraes

Mestranda em Ciências Contábeis pela UFES

marimelomorais@hotmail.com

Descentralização da Responsabilidade Orçamentária

O instrumento de pesquisa foi elaborado a partir das questões sobre a extensão da autoridade orçamentária delegada ao departamento, analisadas no estudo de Modell e Lee (2001), com escala Likert de sete pontos e ajustes julgados relevantes nas métricas.

Por favor, responda a cada uma das perguntas marcando somente um número de 1 a 7 (em que 1 é "nada" e 7 é "em grande medida").

Quadro 3 – Questionário: extensão da autoridade orçamentária delegada

(continua)

Perguntas	Respostas						
X1) Até que ponto o seu departamento possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões financeiras (por exemplo, substituição de equipamentos de escritório)?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X2) Até que ponto você possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões financeiras (por exemplo, substituição de equipamentos de escritório)?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X3) Até que ponto o seu departamento possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões relativas às operações do dia a dia (por exemplo, compra de materiais de escritório)?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X4) Até que ponto você possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões relativas às operações do dia a dia (por exemplo, compra de materiais de escritório)?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X5) Até que ponto o seu departamento possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões relacionadas com a formação e desenvolvimento do seu pessoal e a providência de financiamento necessário para isso?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X6) Até que ponto você possui autoridade para tomar decisões que envolvem questões relacionadas com a formação e desenvolvimento do seu pessoal e a providência de financiamento necessário para isso?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X7) Até que ponto o seu departamento possui autoridade para tomar decisões que envolvem matérias relacionadas com a afetação de recursos financeiros em diferentes rubricas de seu departamento, como pagamento de salário, aquisição e modernização de <i>softwares</i> , treinamento de pessoal, etc.?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X8) Até que ponto você possui autoridade para tomar decisões que envolvem matérias relacionadas com a afetação de recursos financeiros em diferentes rubricas de seu departamento, como pagamento de salário, aquisição e modernização de <i>softwares</i> , treinamento de pessoal, etc.?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Quadro 3 – Questionário: extensão da autoridade orçamentária delegada

(conclusão)							
X9) Até que ponto o seu departamento possui autoridade para tomar decisões que envolvem assuntos relacionados à gestão de pessoas, tais como nomeação, promoção e demissão?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X10) Até que ponto você possui autoridade para tomar decisões que envolvem assuntos relacionados à gestão de pessoas do seu departamento, tais como nomeação, promoção e demissão?	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Fonte: Elaboração própria.

Confiança no Princípio da Controlabilidade

O princípio da controlabilidade prevê que o gerente deve ser avaliado apenas pelo o que ele pode controlar (Modell e Lee, 2001).

As perguntas fechadas visam capturar a confiança sobre o princípio da controlabilidade.

Por favor, responda a cada uma das seguintes perguntas marcando somente um número de 1 a 7 (em que 1 é "discordo totalmente" e 7 é "concordo totalmente").

Quadro 4 – Questionário: princípio da controlabilidade

(continua)							
Perguntas	Respostas						
X11) O orçamento definido para o meu departamento inclui custos e/ou receitas que são difíceis para eu e meus subordinados influenciarmos e/ou controlarmos.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X12) O desempenho orçamentário* do meu departamento é geralmente comparado com o de outros departamentos dentro do banco em que atuo ou em outros bancos.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
X13) Quando o desempenho orçamentário* do meu departamento é avaliado, são feitos ajustes para os fatores que são difíceis para eu e meus subordinados influenciarmos e/ou controlarmos?	(Sim)			(Não)			
Caso resposta "sim" na pergunta 13: X13.a) São feitos ajustes para os fatores que são difíceis para eu e meus subordinados influenciarmos e/ou controlarmos por meio de atenção às informações quantitativas (orçamento flexível**, análise do orçado/executado), explicando as diferenças entre os objetivos orçados e alcançados.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Quadro 4 – Questionário: princípio da controlabilidade

	(conclusão)						
Caso resposta “sim” na pergunta 13:							
X13.b) São feitos ajustes para os fatores que são difíceis para eu e meus subordinados influenciarmos e/ou controlarmos por meio de atenção às minhas explicações verbais e/ou escritas quanto as diferenças entre os objetivos orçados e alcançados.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Fonte: Elaboração própria.

***o desempenho orçamentário** é a identificação e análise das variações orçamentárias em relação ao que foi planejado e executado.

****o orçamento flexível** é a demonstração dos resultados esperados para os vários níveis de atividade, permitindo modificações ou ajustes de suas previsões em decorrência dos desvios observados durante a execução entre o orçado e executado.

Percepção da Controlabilidade (Questão aberta)

14) Quais tipos de despesas e/ou receitas incluídos no orçamento do seu departamento são particularmente difíceis para você e seus subordinados influenciarem e/ou controlarem?

APÊNDICE C – Organograma

