



Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa

ISSN: 2674-5895

INDEG-IUL - ISCTE Executive Education

SILVA, THIAGO BRUNO DE JESUS; MAGRO, CRISTIAN BAÚ DAL; FERREIRA, MARÍLIA  
PARANAÍBA; LOPES, ANTONIO CARLOS VAZ; LAVARDA, CARLOS EDUARDO FACIN

Tipos de elaboração do orçamento afetam a utilidade de suas  
funções agrupadas no planejamento e diálogo organizacional?

Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa,  
vol. 21, núm. 3, 2022, Setembro-Dezembro, pp. 124-141

INDEG-IUL - ISCTE Executive Education

DOL: <https://doi.org/10.12660/rgplp.v21n3.2022.84936>

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=568074155001>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais informações do artigo
- Site da revista em [redalyc.org](https://www.redalyc.org)



Sistema de Informação Científica Redalyc

Rede de Revistas Científicas da América Latina e do Caribe, Espanha e Portugal

Sem fins lucrativos académica projeto, desenvolvido no âmbito da iniciativa  
acesso aberto

# Tipos de elaboração do orçamento afetam a utilidade de suas funções agrupadas no planejamento e diálogo organizacional?

**THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA**<sup>1 2</sup>

**CRISTIAN BAÚ DAL MAGRO**<sup>3</sup>

**MARÍLIA PARANAÍBA FERREIRA**<sup>4</sup>

**ANTONIO CARLOS VAZ LOPES**<sup>1</sup>

**CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA**<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), Dourados – MS, Brasil

<sup>2</sup> Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) / Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas, Cruz das Almas – BA, Brasil

<sup>3</sup> Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ) / Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, Chapecó – SC, Brasil

<sup>4</sup> Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) / Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis – SC, Brasil

## Resumo

Este estudo busca identificar se o tipo de elaboração (fixo e/ou flexível) afeta a utilidade das funções de planejamento e de diálogo em organizações brasileiras de tecnologia da informação. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário aplicado a 101 gestores pertencentes à Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação (Assespro). A análise dos dados foi feita por meio da estatística descritiva, da análise fatorial confirmatória para agrupar as funções do orçamento em planejamento ou diálogo e do teste paramétrico de diferença de médias para averiguar se existem discrepâncias entre as funções do orçamento em organizações que elaboram o orçamento pelo tipo fixo ou flexível. Concluiu-se que a maioria das empresas adere ao orçamento na periodicidade anual. Sugere-se, então, que a elaboração do orçamento pelo tipo fixo ou flexível é idêntica na utilidade para as funções de planejamento. Contudo, a utilidade do orçamento para as funções de diálogo ocorre nas empresas que elaboram o orçamento flexível. Este estudo oferece evidências de que as funções do orçamento são úteis, o que independe do tipo de elaboração dele. Como implicação prática, infere-se que os diferentes tipos de elaboração do orçamento não podem ser vistos como rivais na implementação eficiente e eficaz dos recursos organizacionais. Já o orçamento flexível é mais adequado para fomentar o debate corporativo, incentivar o intercâmbio de informações, disseminar conhecimento e emergir ações estratégicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tipos de orçamento. Funções do orçamento. Orçamento fixo. Orçamento flexível. Controle gerencial.

Artigo submetido em 07 de novembro de 2021 e aceito para publicação em 19 de dezembro de 2022.

DOI: <https://doi.org/10.12660/rgplp.v21n3.2022.84936>

## Do types of budgeting affect the usefulness of their bundled functions in organizational planning and dialogue?

### Abstract

This study aims to identify whether the type of elaboration (fixed and/or flexible) affects the usefulness of planning and dialogue functions in Brazilian information technology organizations. Data collection was performed through a questionnaire applied to 101 managers, members of the Association of Brazilian Information Technology Companies - ASSESPRO. Data analysis was carried out using descriptive statistics, confirmatory factor analysis to bundle the budget functions in planning or dialogue, and parametric test of difference of means to ascertain whether there are differences between budget functions in organizations who prepare the budget by fixed or flexible type. The research concluded that most companies adhere to the budget on an annual basis. It is suggested that the elaboration of the budget by the fixed or flexible type is identical in utility for the planning functions. However, the usefulness of the budget for dialogue functions occurs in companies that prepare a flexible budget. This study provides evidence that budget functions are useful, regardless of the type of budgeting. As a practical implication, it appears that the different types of budgeting cannot be seen as rivals in the efficient and effective implementation of organizational resources. The continuous budget is more appropriate for fostering corporate debate, encouraging the exchange of information, disseminating knowledge, and developing strategic actions.

**KEYWORDS:** Budget types. Budget functions. Fixed budget. Flexible budget. Management control.

## ¿Los tipos de presupuestación afectan la utilidad de sus funciones agrupadas en la planificación y el diálogo organizacionales?

### Resumen

Este estudio tiene como objetivo identificar si el tipo de presupuestación (fija y/o flexible) afecta la utilidad de las funciones de planificación y diálogo en las organizaciones brasileñas de tecnología de la información. La recolección de datos se realizó mediante un cuestionario aplicado a 101 gerentes pertenecientes a la Asociación Brasileña de Empresas de Tecnología de la Información - ASSESPRO. El análisis de datos se realizó mediante estadística descriptiva, análisis factorial confirmatorio para agrupar las funciones presupuestarias en planificación o diálogo y la prueba paramétrica de diferencia de medias para verificar si existen diferencias entre las funciones presupuestarias en organizaciones que preparan el presupuesto por tipo fijo o flexible. Se concluye que la mayoría de las empresas se adhieren al presupuesto anualmente. Se sugiere que la presupuestación por tipo fijo o flexible es idéntica en utilidad para las funciones de planificación. Sin embargo, la utilidad de la presupuestación para funciones de diálogo se da en empresas que preparan presupuestos flexibles. Este estudio proporciona evidencia de que las funciones presupuestarias son útiles, independientemente del tipo de preparación presupuestaria. Como implicación práctica, se infiere que los diferentes tipos de presupuestación no pueden ser vistos como rivales en la implementación eficiente y efectiva de los recursos organizacionales. La presupuestación flexible, en cambio, es más adecuada para fomentar el debate empresarial y el intercambio de información, difundir conocimientos y hacer emerger acciones estratégicas.

**PALABRAS CLAVE:** Tipos de presupuesto. Funciones presupuestarias. Presupuesto fijo. Presupuesto flexible. Control gerencial.

## INTRODUÇÃO

As investigações acadêmicas sobre aplicabilidade do orçamento flexível têm sido escassas (SIVABALAN et al., 2009), principalmente quando se trata das razões que tornam a utilidade do orçamento flexível importante em funções específicas (PAVLATOS e KOSTAKIS, 2021). Além disso, muitas empresas têm aderido ao orçamento flexível, com predomínio em revisões trimestrais e mensais (HANSEN, 2011). Essas empresas aprovam o uso do orçamento flexível (BHIMANI, SIVABALAN e SOONAWALLA, 2018), por ser considerado mais útil no combate aos desafios contemporâneos (HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2003).

O orçamento flexível oferece maior facilidade para a empresa lidar com as necessidades informacionais de controle gerencial e com a elaboração e revisão do planejamento estratégico (BHIMANI et al., 2018). As evidências indicam que grande parte das organizações utilizam o orçamento anual complementado pelo orçamento flexível no controle de áreas específicas (WAGNER et al., 2021).

As funções do orçamento não são homogêneas e atuam de diversas formas nas organizações (SILVA e LAVARDA, 2020). Ekholm e Wallin (2011) direcionam o conceito pela sugestão de duas principais razões para o uso do orçamento: a) o orçamento como função de planejamento (coordenação, alocação de recursos e determinação dos volumes operacionais) e b) o orçamento como função de diálogo (comunicação, criação de consciência, motivação). Acredita-se que diferentes prioridades emergem de acordo com a utilidade dessas funções, as quais podem ser úteis por razões operacionais e na busca de novas oportunidades (MÜLLER-STEWENS et al., 2020).

Merchant e Van der Stede (2007) explicam que as organizações podem conduzir o orçamento flexível para fins de planejamento, controle e avaliação. Elas consideram o orçamento importante para coordenar os recursos no estágio de planejamento (COVALESKI, EVANS e LUFT, 2006) e auxiliar na formulação de planos de ação (COVALESKI e DIRSMITH, 1983). Ele também pode auxiliar no controle da capacidade de produção (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2007). Marginson e Ogden (2005) entendem que o orçamento promove o comportamento inovador, o que enfatiza áreas/unidades/setores a terem maiores ou menores destinação de recursos.

Pressupõe-se que a utilidade do orçamento na função de planejamento conduz à consecução das metas organizacionais. Já a utilidade do orçamento na função de diálogo permite uma discussão mais dinâmica para ambientes de incerteza. Contudo, as múltiplas funções do orçamento podem ser percebidas diferentemente por executivos dentro de uma mesma empresa (WAGNER et al., 2021), e isso pode variar de acordo com a forma de elaboração do orçamento pelas empresas. Portanto, o estudo tem o objetivo de identificar se o tipo de elaboração (fixo e/ou flexível) afeta a utilidade das funções de planejamento e de diálogo em organizações brasileiras de tecnologia da informação.

Pavlatos e Kostakis (2021) falam da escassez de pesquisas sobre as razões que emergem a utilidade de determinadas funções do orçamento, fator que justifica a relevância de identificar o tipo de elaboração do orçamento que se associa à utilidade de determinadas funções. Sendo assim, sugere-se que o orçamento anual continua sendo o mais utilizado pelas organizações. Em segundo lugar, as funções de utilidade, de acordo com o tipo do orçamento, são diferentes nas empresas que elaboram o orçamento com revisão trimestral, mensal e/ou anual. Contribui-se ao indicar que os diferentes tipos de elaboração do orçamento (fixo e flexível) não devem ser tratados como rivais, e, sim, como complementos, em que cada um pode conduzir a um tipo de análise e funcionalidade do orçamento por gestores e empresas.

Além disso, em ambientes altamente dinâmicos, em que se exige maior diálogo organizacional, o orçamento flexível torna-se mais eficiente que o fixo (BHIMANI et al., 2018). Em termos teóricos,

muitos criticam o potencial papel do artefato orçamentário nas organizações e os achados indicam necessidade de adequar o orçamento a cada tipo de funcionalidade, ou seja, dependendo do ambiente de negócios, o orçamento precisa ser revisado de maneira diferente.

## REFERENCIAL TEÓRICO

O orçamento é um mecanismo voltado para planejamento e controle (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2017). Desse modo, pode ter funções diferentes nas empresas, como planejar, fazer previsões de atividades operacionais, determinar pagamentos de bônus e avaliar desempenhos (BECKER et al., 2016). O orçamento ajuda a alcançar as metas e os objetivos organizacionais; coordenar a atividade; capacitar e motivar funcionários e gerentes; oferecer o controle da atividade; tomar melhores decisões; identificar o desvio do que é orçado e adotar a implementar medidas corretivas (LIDIA, 2015).

Hansen e Van der Stede (2004) dividem o orçamento em quatro etapas, de acordo com a utilidade. As duas primeiras são para o curto prazo: i) planejamento operacional e ii) avaliação de desempenho. As outras duas alcançam o longo prazo: iii) comunicação de metas e iv) formação de estratégias. Ao passo que Sivabalan et al. (2009) dividem-no em três, que são: planejamento, controle e avaliação.

Já Ekholm e Wallin (2011) agrupam as utilidades orçamentárias entre planejamento e diálogo. No planejamento, são reunidas as utilidades de planejamento, coordenação, alocação de recursos e determinação dos volumes operacionais. No diálogo, são classificadas as utilidades comunicação, criação de consciência, motivação (SILVA e LAVARDA, 2020). Essa investigação considera as funções abordadas por Ekholm e Wallin (2011) por elas abrangerem parte significativa das operações relatadas em estudos anteriores, além de agregá-las em planejamento e diálogo.

Nesse contexto, entende-se que as previsões contínuas de valores-chave podem se relacionar com o orçamento em um período de tempo no futuro, enquanto os orçamentos flexíveis vinculam, de forma específica, essas atualizações ao orçamento. Dessa forma, a previsão contínua mantém um horizonte temporal de prognóstico constante, geralmente de 12 a 18 meses (HANSEN, 2011). Contudo, os estudos nessa temática se concentram no nível descritivo do orçamento flexível, o que categoriza a natureza das organizações que o elaboram e o período de revisão (LIBBY e LINDSAY, 2010; SIVABALAN et al., 2009).

As pesquisas sobre orçamentos flexíveis se atentam como uma parte ampla de *beyond budgeting* nas organizações (OSTERGREN e STENSAKER, 2011). Dada a sua significativa aplicação e aparente utilidade, muito embora se continue a aplicar o orçamento anual (LORAIN, 2010), os orçamentos flexíveis requerem uma investigação focada, de forma independente das práticas de *beyond budgeting* (BHIMANI et al., 2018). Essas organizações podem conduzir orçamentos flexíveis para obter diversas funções.

Kihn (2011) explica que a percepção de utilidade *ex ante* de informação com fundamento no planejamento, na coordenação e na alocação de recursos (funções do orçamento) está de acordo com as estratégias organizacionais, enquanto a percepção de utilidade *ex post* se aproxima mais do diálogo, por envolver funções pertinentes às ações, ao monitoramento e ao controle para a obtenção dos objetivos definidos. Na perspectiva de controle, os orçamentos são importantes para auxiliar as organizações no manejo dos custos (GOVINDARAJAN e FISHER, 1990). Também ajudam o conselho de administração a monitorar (SIVABALAN et al., 2009), avaliar a equipe (HOPWOOD,

1972) e as unidades de negócios (SIVABALAN et al., 2009). Nesse contexto, as funções do orçamento são associadas à previsão, eficiência e orientação para metas de curto prazo, mas também contribuem para promover a criatividade, a transparência, o aprendizado e a adaptabilidade (ABERNETHY e BROWNELL, 1999). O papel alternativo do orçamento é chamado, por Simons (2013), como interativo, quando há troca contínua de informações e ideias entre a alta gerência e os níveis hierárquicos inferiores.

Dados esses vários papéis e possíveis benefícios, pode-se esperar que todas as organizações adotem uma prática formal de orçamento, com múltiplas utilidades de funcionalidades, indiferentes do tipo de elaboração. Bhimani et al. (2018) sugerem que se pode esperar convergência entre a utilidade das funções do orçamento para cada tipo de orçamento, sobretudo para orçamento trimestral e mensal. Os argumentos preconizam que a utilidade do orçamento flexível (trimestral e mensal) em ambientes incertos deve seguir a mesma direção, mas, talvez, em diferentes níveis de sensibilidade. Os autores também apresentam argumentos sobre as divergências entre a utilidade das funções do orçamento de acordo com seu tipo de elaboração.

As organizações que elaboram orçamento trimestral podem não ter a capacidade de monitorar e atualizar os seus números em ambientes incertos, por esse motivo, conduzem com menor utilidade as atualizações no orçamento (BHIMANI et al., 2018). Os autores Bhimani et al. (2018) ainda relatam que as funções do orçamento são mais importantes para as organizações que as percebem úteis de forma mensal.

Embora haja alegações de que o orçamento anual é prejudicial à inovação e aprendizagem (HOPE e FRASER, 2003), Marginson e Ogden (2005) descobriram que estes podem ser incorporados a uma estrutura de controle como forma de abordar a interação entre orçamento e inovação. Isso significa que o controle orçamentário pode ser exercido de forma tradicional, o que não impede a busca por novas oportunidades no ambiente dinâmico. Dugdale e Lyne (2008) também encontraram evidências que indicam que o orçamento anual não é prejudicial para a competitividade das organizações.

Ekholm e Wallin (2011) sugerem que os orçamentos fixos e flexíveis não necessitam ser mutuamente exclusivos, o que vai ao encontro deste presente estudo. Como no campo prático existem evidências de que a maioria das organizações percebe a utilidade do orçamento flexível e fixo de forma conjunta (SIVABALAN et al., 2009), entende-se não ter diferença de utilidade em si, mas, sim, na função que o orçamento exerce para a empresa. De forma consequente, propõem-se as seguintes hipóteses:

**H1 – A utilidade do orçamento anual é maior quando exerce a função de planejamento.**

**H2 – A utilidade do orçamento flexível é maior quando exerce a função de diálogo.**

## PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O problema da pesquisa é de cunho quantitativo. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva; quanto aos procedimentos, é classificada como levantamento ou *survey*. Para tanto, aplicou-se um questionário a gestores de médio e alto escalão de 638 organizações pertencentes à Associação das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação (Assespro). Os dados das empresas foram obtidos pelo site de cada Assespro regional (São Paulo, Bahia, Sergipe, Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Sul e Brasília).

A amostra é não probabilística por acessibilidade. Das 101 respostas recebidas, algumas questões não foram respondidas, e os respondentes classificados na pesquisa são responsáveis por lucros, perdas, receitas, custos e orçamentos. Esse achado mostra a relevância deles na integração com o sistema de contabilidade gerencial das empresas, ou seja, são indivíduos que compreendem e podem contribuir para o entendimento das práticas orçamentárias.

A coleta de dados foi feita pelo Centro de Estudos e Pesquisas em Administração (Cepa), órgão vinculado à Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (EA/UFRGS). O instrumento de pesquisa foi aplicado por três entrevistadores, por meio telefônico, no decorrer dos meses de dezembro de 2018 a fevereiro de 2019. A Tabela 1 apresenta a caracterização dos respondentes.

**TABELA 1**  
**Caracterização dos respondentes**

Variáveis	N	Mín.	Máx.	Média	Desvio padrão
Idade	99	25	67	39,393	11,389
Tempo de atuação na função	101	0,2	40	7,517	6,414
Tempo na organização	101	1	25	7,355	5,702
Funcionários que supervisiona	98	0	76	10,061	1,661
Total de funcionários na organização	99	2	2.500	95,191	288,893
Tempo de atuação da organização	101	1,5	55	19,755	9,912

Fonte: Elaborada pelos autores.

Da Tabela 1, destaca-se que o tempo médio do respondente na função de gestor é de 7,5 anos. Em termos gerais, eles possuem experiência em gestão e fazem a supervisão, em média, de 10 empregados. Além disso, percebe-se que os respondentes possuem maturidade, pela média de idade superior a 39 anos, e experiência, pelo tempo de atuação na organização ser de mais de 19 anos. Por fim, observa-se que as empresas possuem, em média, um porte intermediário por terem mais de 95 funcionários.

O instrumento de pesquisa compõe-se de dois blocos com 20 questões no total. O constructo das funções do orçamento está descrito na Tabela 2. O primeiro bloco trata do constructo das funções do orçamento, composto por 11 questões fundamentadas no estudo de Ekholm e Wallin (2011) e testadas por Mucci, Frezzatti e Dieng (2016) e Silva e Lavarda (2020).

Em relação às funções do orçamento, os instrumentos empregados por Ekholm e Wallin (2011) foram utilizados como referência, e eles dividem as funções do orçamento em 11 itens e duas variáveis, no caso, funções de planejamento e diálogo, em uma escala de 1 a 7, em que 1 corresponde à categoria “nada útil” e 7, “muito útil”. Os autores mencionados se embasaram nas funções relatadas por Ax e Kullven (2005) e sugerem um delineamento quanto às múltiplas funções do orçamento. Para confirmar os agrupamentos das funções do orçamento em planejamento e diálogo, utilizou-se o método de análise fatorial confirmatória.



TABELA 2

## Caracterização das variáveis adotadas na investigação quanto à mensuração e fundamentação teórica

Variáveis de Funções do Orçamento	Mensuração	Base Teórica
(FC1) - Planejamento vinculado às estratégias da empresa	Escala tipo Likert de 1 a 7 (Nada útil - Muito útil)	Ekholm e Wallin (2011)
(FC2) - Coordenação das unidades da empresa		
(FC3) - Alocação de recursos para as unidades		
(FC4) - Determinação de volumes operacionais		
(FC5) - Atribuição de responsabilidade		
(FC6) - Acompanhamento para facilitar correções rápidas		
(FC7) - Comunicação de objetivos e ideias		
(FC8) - Criar consciência do que é importante para alcançar		
(FC9) - Operacionalização de objetivos		
(FC10) - Motivação do pessoal		
(FC11) - Funcionar como base para sistemas de compensação e bônus		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para complementar o cruzamento de informações propostas, foi solicitado aos gestores a identificação da forma de elaboração do orçamento na empresa. No questionário, é disposta uma questão de múltipla escolha para o gestor indicar se a empresa elabora o orçamento de forma anual, semestral/quadrimestral, trimestral e/ou mensal. Com isso, é possível determinar e classificar as empresas que criam o orçamento fixo (anual) daquelas com o orçamento flexível (mensal, trimestral, semestral ou quadrimestral).

Sendo assim, na análise dos dados, utilizam-se três procedimentos quantitativos. Para identificar as funções do orçamento, é usada a estatística descritiva. Posteriormente, a análise fatorial é adotada para confirmar o agrupamento das questões entre as funções de diálogo e planejamento sugeridas por Ekholm e Wallin (2011).

Ao final, para atender ao objetivo da pesquisa, foi necessário verificar se há diferença na percepção das funções de utilidade do orçamento, de acordo com cada tipo de elaboração desse artefato gerencial, e realizou-se o teste paramétrico de diferença de médias, denominado *t-student*. Todos os procedimentos estatísticos foram criados com o uso do software SPSS.

## RESULTADOS DA PESQUISA

De forma inicial, foi identificado como as empresas em estudo desenvolvem seu orçamento, tendo em vista que pode haver predomínio por um tipo de revisão orçamentária.

A Tabela 3 mostra a estatística descritiva dos tipos de elaboração do orçamento nas empresas investigadas.



**TABELA 3****Análise descritiva dos tipos de elaboração do orçamento**

Tipo de Elaboração do Orçamento	Anual	Semestral/ Quadrimestral	Trimestral	Mensal	Total
N.	48	11	26	16	101
%	47,53%	10,89%	25,74%	15,84%	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 3 destaca que o maior número de organizações adere à periodicidade anual para a elaboração do orçamento (47,53%), seguido por 26 empresas que desenvolvem o orçamento de forma trimestral e 16, com revisão mensal. Por último, algumas organizações fazem o orçamento de forma quadrimestral e/ou semestral, o que representa 10,89%.

O orçamento anual apresenta predomínio sobre o flexível, contudo, se for considerado que a elaboração do orçamento semestral/quadrimestral, trimestral e/ou mensal é mais flexível que a anual, conclui-se que a flexibilidade na realização do orçamento está mais presente (52,47%) nas empresas do setor de tecnologia da informação. É preciso considerar que isso pode estar vinculado a esse setor de atividade que exige mudanças muito rápidas para se manter competitivo.

Evidenciados os resultados, o orçamento anual tem sido o mais útil para as organizações da área de tecnologia (LIBBY e LINDSAY, 2010). Para Ekholm e Wallin (2011), os orçamentos anual e flexível devem ser vistos como complementos, e não como rivais. Assim, não há apoio para a alegação dos críticos de que o orçamento anual deve ser substituído (SIVABALAN et al., 2009), dado que se tem grande utilidade na prática das organizações (BHIMANI, 2018).

Em seguida, busca-se observar qual é a utilidade do orçamento pelas empresas investigadas. Na Tabela 4, apresentam-se os resultados das funções do orçamento. Em termos gerais, conclui-se que os gestores das empresas de tecnologia da informação percebem, na sua maioria, a serventia de todas as funções que o orçamento pode oferecer. Complementarmente, sugere-se predominância na percepção dos gestores de que o orçamento tem as funções primordiais de criar consciência do que é importante a ser alcançado (FC8), operacionalizar os objetivos (FC9) e acompanhar as ações para facilitar correções rápidas (FC6). Ekholm e Wallin (2011) encontraram resultados semelhantes indicando que essas tarefas estariam alinhadas às empresas que elaboram o orçamento do tipo fixo.

Por outro lado, os gestores apresentam menor percepção sobre a utilidade do orçamento nas funções de compensação e bônus (FC11) e motivação do pessoal (FC10). O resultado é alinhado com a função motivação aos estudos de Ekholm e Wallin (2011), Dal Magro e Lavarda (2014, 2015) e Mucci et al. (2016). Ekholm e Wallin (2011) e Mucci et al. (2016) explicam a existência de um caráter pessoal e da própria área. Como exemplo, a função motivação pode estar mais relacionada com a área comercial e pouco vinculada à área de apoio operacional (BARRETT e FRASER, 1977).

Por esta investigação abranger gestores de diversas áreas, esse resultado depende do próprio gestor, de sua atividade e área. Dal Magro e Lavarda (2015) ainda esclarecem que a motivação não é percebida como prioridade por uma parcela dos gestores, fator justificado pelos problemas de entrave organizacional que o instrumento pode ocasionar.

TABELA 4

## Utilidade das funções do orçamento para os gestores

Funções do Orçamento		Respostas pela Escala							Total < 4 > 4		
		1	2	3	4	5	6	7			
		Nada útil						Muito útil			
FC1	N.	2	-	-	3	15	23	58	101	2	96
	%	2	0	0	3	14,9	22,8	57,4	100	2	95
FC2	N.	1	1	-	2	16	27	54	101	2	95
	%	1	1	0	2	15,8	26,7	53,5	100	2,0	94
FC3	N.	2	1	-	4	10	34	50	101	3	94
	%			0	4	9,9	33,7	49,7	100	3	93,1
FC4	N.	-	-	1	4	14	32	50	101	3	94
	%	0	0	1	4	13,9	31,7	49,5	100	3	93,1
FC5	N.	2	-	1	5	17	25	51	101	3	93
	%	2	0	1	5	16,8	24,8	50,5	100	3	92
FC6	N.	1	-	-	3	16	27	54	101	1	97
	%	1	0	0	3	15,8	26,7	53,5	100	1	96
FC7	N.	-	-	1	6	15	37	42	101	1	94
	%	0	0	1	5,9	14,9	36,6	41,6	100	1	93,1
FC8	N.	1	-	1	1	10	30	58	101	2	98
	%	1	0	1	1	9,9	29,7	57,4	100	2	97
FC9	N.	1	-	1	1	12	33	53	101	2	98
	%	1	0	1	1	11,9	32,7	52,5	100	2	97
FC10	N,	4	-	2	7	15	31	42	101	6	88
	%	4	0	2	6,9	14,9	30,7	41,6	100		87,20
FC11	N.	4	3	5	3	15	33	38	101	12	86
	%	4	3	5	3	14,9	32,7	37,6	100	12	86

**Nota:** FC1 – Planejamento vinculado à estratégia; FC2 – Coordenação das unidades; FC3 – Alocação de recursos para as unidades; FC4 – **Determinação de volumes operacionais**; FC5 – Atribuição de responsabilidade; FC6 – Acompanhamento para facilitar correções rápidas; FC7 – Comunicação de objetivos e ideias; FC8 – Criar consciência do que é importante para alcançar; FC9 – Operacionalização de objetivos; FC10 – Motivação do pessoal; FC11 – Funcionar como base para sistemas de compensação e bônus.

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

Sendo assim, sugere-se que o orçamento é mais utilizado nas funções de controle financeiro e de recursos, bem como para consecução do planejamento. Nesse sentido, torna-se evidente a dificuldade das empresas em considerar útil o orçamento como um instrumento para promover o diálogo organizacional.

Na sequência, é realizada a análise fatorial confirmatória, com o intuito de identificar as funções que se relacionam com o planejamento e aquelas vinculadas ao diálogo organizacional (HAIR et al., 2009). Esse procedimento é elaborado com o propósito de agrupar e diferenciar as funções do orçamento ligadas ao planejamento daquelas associadas ao diálogo.

Na Tabela 5, descreve-se a análise de componente principal para as funções do orçamento. Os resultados apontam para gerar dois fatores, com percentual de informação de 32,849% no primeiro fator; e o segundo fator com 47,733%. Desse modo, confirma-se que as 11 funções do orçamento postas em questão são agrupadas em apenas dois fatores, que são denominados conceitualmente planejamento e diálogo.

**TABELA 5**

### **Análise de componente principal para as funções do orçamento**

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	Quadráticos	
					% da Variância	% Acumulado
1	3,613	32,849	32,849	3,613	32,849	32,849
2	1,637	14,884	47,733	1,637	14,884	47,733
3	1,302	11,834	59,567			
4	0,955	8,682	68,249			
5	0,764	6,949	75,198			
6	0,683	6,209	81,407			
7	0,573	5,208	86,615			
8	0,442	4,022	90,636			
9	0,413	3,757	94,393			
10	0,341	3,103	97,496			
11	0,275	2,504	100,000			

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para confirmar esse agrupamento, utiliza-se o método de matriz de rotação *varimax* para analisar os coeficientes de correlação. As cargas fatoriais determinam os padrões e o grau de envolvimento entre as variáveis. A matriz de rotação *varimax* apresenta quais variáveis são altamente envolvidas em termos de relação pelas cargas fatoriais em cada padrão (SHIMADA, CHIUSOLI e MESSETTI, 2010). Para tanto, a Tabela 6 mostra o resultado dos agrupamentos fatoriais pela matriz de componente rotativa *varimax*.

TABELA 6

### Resultado dos agrupamentos fatoriais pela matriz de componente rotativa *varimax*

	Componentes	
	(1) Diálogo	(2) Planejamento
(FC1) - Planejar		0,781
(FC2) - Coordenar		0,712
(FC3) - Alocar		0,587
(FC4) - Determinar		0,431
(FC5) - Atribuir	0,698	
(FC6) - Acompanhar	0,561	
(FC7) - Comunicar	0,714	
(FC8) - Criar	0,620	
(FC9) - Operacionalizar		0,677
(FC10) - Motivar	0,763	
(FC11) - Recompensar	0,641	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados obtidos pela análise fatorial confirmam a existência de dois fatores, sendo o fator 1 denominado utilidade do orçamento para a função de diálogo e o fator 2, utilidade do orçamento para a função de planejamento. Em seguida, a Tabela 7 mostra os testes de validação de cada fator das funções do orçamento, confirmando os resultados obtidos na análise fatorial.

Os resultados de validação indicam que o teste KMO é considerado desejável (0,738), o teste de Esfericidade de Bartlett apresenta significância ao nível de 5% e o Alfa de Conbrach (0,770) também é considerado desejável. Comprova-se assim, a validação do instrumento de pesquisa, dos dados coletados e do agrupamento fatorial proposto, o que permite a continuidade da pesquisa.

TABELA 7

### Teste de validação dos fatores das funções do orçamento

Etapas e Técnicas ou Estatísticas	Regras para Validação	Fatores
<b>Dimensionalidade</b>		
Componentes principais	Apenas um autovalor deve existir na escala	Dois autovalores na escala (autovalor igual a 14,88, o que explica 47,73% da variância).
Índice KMO	<p>Maior que 0,7: desejável</p> <p>Menor que 0,5: inaceitável</p>	KMO igual a 0,738: desejável

Continua

Etapas e Técnicas ou Estatísticas		Regras para Validação	Fatores
Teste de esfericidade de Bartlett			Qui-quadrado igual a 297,738 com nível de significância igual a 0%
<b>Confiabilidade</b>			
Alfa de Cronbach			Alfa de Cronbach igual a 0,770: desejável
<b>Convergência</b>			
Coefficiente de Pearson	Coeficientes de Pearson > 0		Todos os coeficientes de Pearson são positivos e significativos

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em seguida, é elaborada a estatística descritiva das funções que se agruparam pela análise fatorial em planejamento e diálogo, buscando averiguar se existe preferência das organizações em relação à utilidade do orçamento para determinada função. Na Tabela 8, apresenta-se a estatística descritiva da dimensão intitulada utilidade do orçamento para a função de planejamento e diálogo.

**TABELA 8**  
**Estatística descritiva das dimensões planejamento e diálogo**

Dimensão	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Planejamento	101	1	7	6,25	0,54
Diálogo	101	1	7	6,07	0,58

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por meio dos resultados descritos na Tabela 8, pode-se inferir que os gestores das organizações de tecnologia da informação percebem a utilidade das funções do orçamento de forma, visto que as médias foram superiores ao ponto médio, o que destaca que ambas as dimensões se aproximaram do valor máximo (7).

Além disso, é feito o teste de diferença de médias (*t-student*) de amostras independentes para verificar se o tipo de elaboração do orçamento pelo modelo fixo ou flexível impacta a utilidade do orçamento na função de planejamento e diálogo. A Tabela 9 mostra o teste de diferença de médias das funções do orçamento pelo tipo de elaboração.

Em geral, os achados indicam que a utilidade percebida do orçamento na função de planejamento não apresenta diferença quando a empresa elabora o seu orçamento pelo tipo fixo ou flexível. Nesse sentido, o desenvolvimento do orçamento de maneira fixa ou flexível não impacta sua utilidade na função de planejamento e não oferece suporte para a “H1 – A utilidade do orçamento anual é maior quando exerce a função de planejamento”.

Essa função possui perspectiva de controle, por isso os orçamentos são considerados importantes para ajudar as organizações a controlar os custos (GOVINDARAJAN e FISHER, 1990). Eles são utilizados como auxílio para os conselhos de administração como um dispositivo de monitoramento

(SIVABALAN et al., 2009). Nessa funcionalidade, o orçamento funciona como um mecanismo de avaliação, o que facilita a análise do processo para correções (HOPWOOD, 1972).

**TABELA 9**  
**Testes de diferença de médias das funções do orçamento pelo tipo de elaboração**

Funções do Orçamento	Tipo de Elaboração do Orçamento	N.	Média	Desvio Padrão	Sig. Teste t
Planejamento	1 (Fixo)	48	6,271	0,6959	0,655
	2 (Flexível)	53	6,238	0,6814	
Diálogo	1 (Fixo)	48	5,857	0,9327	0,015*
	2 (Flexível)	53	6,259	0,6420	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por outro lado, as evidências apontam que existe diferença na utilidade percebida do orçamento para a função de diálogo entre as empresas que elaboram o orçamento de maneira fixa ou flexível, conforme apresentado na “H2 – A utilidade do orçamento flexível é maior quando exerce a função de diálogo”. Sugere-se que a elaboração do orçamento flexível está mais associada à preferência de sua utilidade na função de diálogo, ou seja, aquelas empresas que têm foco no orçamento na função de diálogo, geralmente, estão mais vinculadas à elaboração do orçamento de maneira flexível. As funções almejadas no diálogo são entendidas como o papel alternativo do orçamento (MULLER-STEWENS et al., 2020), no qual permite troca contínua de informações e ideias entre a alta gerência e os níveis hierárquicos inferiores.

Bhimani, Sivabalan e Soonawalla (2018) explicam que organizações que percebem a utilidade do orçamento flexível tendem a ter a capacidade de monitorar e atualizar os seus números em ambientes dinâmicos. O fomento ao diálogo, o debate organizacional e o incentivo ao intercâmbio de informações podem contribuir com a disseminação de conhecimento, a distribuição e a comunicação de informações e o surgimento de ações estratégicas (SIMONS, 2013), o que pode ser imprescindível para a elaboração do orçamento flexível.

Para a análise de sensibilidade, são elaborados testes adicionais. Primeiramente, busca-se verificar se as empresas que desenvolvem o orçamento flexível apresentam diferenças na percepção de utilidade para as funções de planejamento e/ou diálogo. Para isso, o orçamento é segregado entre as empresas que o realizam de forma mensal daquelas com revisão trimestral, quadrimestral ou semestral. A Tabela 10 mostra o teste de diferença de médias das funções do orçamento pelo tipo de elaboração flexível, segregado pelo modelo mensal e outros modelos flexíveis.

TABELA 10

### Testes de diferença de médias das funções do orçamento pelo tipo de elaboração flexível

Funções do Orçamento	Tipo de Elaboração do Orçamento	N.	Média	Desvio Padrão	Sig. Teste t
Planejamento	1 (Mensal)	17	6,357	0,702	0,654
	2 (Trim./Sem./Quad.)	36	6,195	0,678	
Diálogo	1 (Mensal)	17	6,107	0,866	0,183
	2 (Trim./Sem./Quad.)	36	6,315	0,541	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados indicam que a forma de revisão do orçamento flexível não apresenta diferença na utilidade percebida para a função de planejamento tampouco no diálogo. Conclui-se que, independentemente da periodicidade de revisão do orçamento flexível, a sua função para planejamento e diálogo não se altera. Esse achado sugere que a promoção do diálogo como utilidade do orçamento ocorre quando é elaborado de forma flexível, e que a periodicidade da revisão não se torna fator determinante. O resultado vai de encontro ao estudo de Bhimani et al. (2018), que relataram que as funções do orçamento são mais importantes para as organizações que as percebem úteis de forma mensal e que as demais empresas que elaboram o orçamento trimestral podem não ter a capacidade de monitorar e atualizar os seus números em ambientes incertos, por esse motivo, conduzem com menor frequência as atualizações no orçamento.

De acordo com os achados, infere-se que o orçamento anual pode ser incorporado a uma estrutura de controle com o intuito de planejar (COVALESKI et al., 2006) e subsidiar a formulação de planos de ação (COVALESKI e DIRSMITH, 1983) e, assim, oferecer uma visão diagnóstica de controle (SILVA e LAVARDA, 2020). Conclui-se, também, que as organizações podem perceber a utilidade de proceder ao orçamento flexível e anual de forma conjunta (SIVABALAN et al., 2009), em que há destaque de algumas funções de acordo com o tipo do orçamento. Assim, certas funções são privilegiadas, a depender do tipo de orçamento adotado, como encontrado na dimensão do diálogo nas empresas que a usam de forma flexível.

Como mercados competitivos exigem controle rígido de custos para manter a margem de lucro, enquanto o ambiente dinâmico salienta a necessidade de alta taxa de adaptação estratégica e de mudança (MARGINSON e OGDEN, 2005), o orçamento flexível possui facilidade para lidar com as necessidades de informações gerenciais e com a elaboração e revisão do planejamento organizacional, que são mais limitados para o orçamento anual (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2004). Desse modo, as funções do orçamento voltadas para o diálogo levam à discussão e motivam o desenvolvimento de ideias e criatividade dentro de um domínio aceitável (LAITINEN, LANSILUOTO e SALONEN, 2016).



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetiva identificar se o tipo de elaboração (fixo e/ou flexível) afeta a utilidade das funções de planejamento e de diálogo em organizações brasileiras de tecnologia da informação. Os resultados mostram que, nessas empresas, o orçamento flexível obteve maior média para a utilidade de diálogo quando comparado com o orçamento fixo. Desse modo, essas organizações percebem maior utilidade para as funções do orçamento. Ainda se observa que não há diferença no período de elaboração do orçamento flexível em relação às funções. Essas empresas podem não ter a capacidade de monitorar e atualizar os seus números constantemente e, por esse motivo, optam por conduzir atualizações contínuas de orçamento com menor frequência, conforme explica Bhimani et al. (2018).

Inferese também que as organizações da amostra utilizam o orçamento fixo e flexível de forma mútua, conforme sugerido por Sivabalan et al. (2009) e Ekholm e Wallin (2011), de modo que algumas funções podem ser idênticas e exclusivas de acordo com o tipo de orçamento. Nesse sentido, a elaboração do orçamento, de maneira fixa ou flexível, é igual na utilidade na função de planejamento. Contudo, existe diferença na utilidade para a função de diálogo entre as organizações que elaboram o orçamento de maneira flexível. Logo, diferentes prioridades emergem para cada tipo de orçamento, o que faz considerar razões operacionais e a busca por novas oportunidades.

Este estudo oferece evidências de que as funções do orçamento são úteis de acordo com o tipo de elaboração utilizado. De forma secundária, sinaliza que o orçamento anual continua a ser benéfico para a maioria das organizações. Nessa esteira, amplia as discussões teóricas sobre a utilidade tanto do orçamento tradicional quanto do flexível, bem como auxilia a tornar mais transparentes as lacunas existentes entre prática e prescrição, o que é sugerido por Tucker e Lowe (2014).

No campo prático, o estudo indica que as organizações percebem a utilidade do orçamento flexível ao lado do orçamento fixo (anual), como apontado por Sivabalan et al. (2009), e que há exclusividade de funções de acordo com o tipo do orçamento. Os diferentes tipos de orçamento não podem ser vistos como rivais na implementação eficiente e eficaz dos recursos organizacionais (funções de planejamento), mas o orçamento flexível tem sido mais útil às organizações para fomentar o diálogo, o debate organizacional, a motivação, para incentivar o intercâmbio de informações, contribuir com a disseminação de conhecimento, distribuição e comunicação de informações e com o surgimento de ações estratégicas (funções do diálogo).

A investigação apresenta como principal limitação o fato de envolver apenas organizações brasileiras de tecnologia da informação, assim como a limitação da estratégia de pesquisa utilizada, fundamentada na percepção dos respondentes às questões apresentadas. Uma sugestão é realizar um estudo de caso nessas organizações de forma que envolva triangulação dos dados, como *survey* com funcionários, entrevistas com gestores, análise documental e observação.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- AX, C.; KULLVEN, H. **Den nya ekonomistyrningen**. Upplaga 3. (3rd ed.). Malmö, Sweden: Liber, 2005.
- BARRETT, M. E.; FRASER, L. B. Conflicting roles in budgeting for operations. **Harvard Business Review**, v. 55, n. 4, p. 137-146, 1977.
- BECKER, S. D. et al. Budgeting in times of economic crisis. **Contemporary Accounting Research**, v. 33, n. 4, p. 1489-1517, 2016.
- BHIMANI, A.; SIVABALAN, P.; SOONAWALLA, K. A study of the linkages between rolling budget forms, uncertainty and strategy. **The British Accounting Review**, v. 50, n. 3, p. 306-323, 2018.
- CATTELL, R. B. The scree test for the number of factors. **Multivariate Behavioral Research**, v. 1, n. 2, p. 245-276, 1966.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as a means for control and loose coupling. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.
- COVALESKI, M. A. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 2003.
- DAL MAGRO, C. B.; LAVARDA, C. E. F. Utilidade do orçamento empresarial sob a ótica da Teoria da Dependência de Recursos. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 14, n. 1, p. 174-200, 2014.
- DAL MAGRO, C. B.; LAVARDA, C. E. F. Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 8, n. 1, p. 39-62, 2015.
- DUGDALE, D.; LYNE, S. **Budgeting and organizational structure**. London: CIMA, Mar. 2008.
- EKHOLM, B. G.; WALLIN, J. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 38, n. 1-2, p. 145-164, 2011.
- GOVINDARAJAN, V.; FISHER, J. Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. **Academy of Management Journal**, v. 33, n. 2, p. 259-285, 1990.
- HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman Editora, 2009.
- HAKA, S.; KRISHNAN, R. Budget type and performance – the moderating effect of uncertainty. **Australian Accounting Review**, v. 15, n. 35, p. 3-13, 2005.
- HANSEN, S. C. A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. **European Accounting Review**, v. 20, n. 2, p. 289-319, 2011.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-39, 2004.
- HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond budgeting**: how managers can break free from the annual performance trap. Massachusetts: Harvard Business Press, 2003.

HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, p. 156-182, 1972.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 4, p. 271-83, 2014.

KIHN, L. A. How do controllers and managers interpret budget targets? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 7, n. 3, p. 212-236, 2011.

LAITINEN, E. K.; LANSILUOTO, A.; SALONEN, S. Orçamento interativo, inovação de produto e desempenho da empresa: evidências empíricas de empresas finlandesas. **Journal of Management Control**, v. 27, n. 4, p. 293-322, 2016.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 753-783, 2006.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 56-75, 2010.

LIDIA, T. G. An analysis of the existence of a link between budgets and performance in economic entities. **Procedia Economics and Finance**, v. 32, p. 1794-1803, 2015.

LORAIN, M. A. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? In: EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. F.; DAVILA, A. (Eds.). **Performance measurement and management control: innovative concepts and practices**. Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited, 2010.

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

MENEZES, I. G. **Escala de Intenções Comportamentais de Comprometimento Organizacional (EICCO): concepção, desenvolvimento, validação e padronização**. 2006. Dissertação (Mestrado em Psicologia) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Sistem pengendalian manajemen: pengukuran, Kinerja, Evaluasi, dan Insentif**. Jakarta: Salemba Empat, 2017.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Reino Unido: Pearson Education, 2007.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

MÜLLER-STEWENS, B. et al. The role of diagnostic and interactive control uses in innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 80, p. 101078, 2020.

OSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 149-181, 2011.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Budgeting in start-up companies: European survey-based evidence. In: AKROYD, C.; BURNEY, L. L. (Eds.). **Advances in Management Accounting**. Reino Unido: Emerald Publishing Limited, 2021.

SHIMADA, A. T.; CHIUSOLI, C. L.; MESSETTI, A. V. L. Análise fatorial: avaliação de estabelecimentos alimentícios. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 13., São Paulo, 2010. **Anais...** São Paulo: SEMEAD.

SILVA, T. B. J.; LAVARDA, C. E. F. Relationship of budget utility in empowerment and creativity. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 18, p. 81-90, 2020.

SIMONS, R. **Levers of control**: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. EUA: Harvard Business Press, 2013.

SIVABALAN, P. et al. An exploratory study of operational reasons to budget. **Accounting & Finance**, v. 49, n. 4, p. 849-871, 2009.

TUCKER, B. P.; LAWSON, R. Moving academic management accounting research closer to practice: A view from US and Australian professional accounting bodies. In: EPSTEIN, M. J.; MALINA, M. A. (Eds.). **Advances in Management Accounting**. Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited, 2016.

TUCKER, B. P.; LOWE, A. D. Practitioners are from Mars; academics are from Venus? An investigation of the research-practice gap in management accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 394-425, 2014.

WAGNER, J. et al. Usefulness of the budget: the mediating effect of participative budgeting and budget-based evaluation and rewarding. **Baltic Journal of Management**, v. 16, n. 4, p. 602-620, 2021.

---

#### **THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1128-6601>

Doutor em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Professor do Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD); Professor do Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas (UFRB). E-mail: thiagobruno.silva@yahoo.com.br

#### **CRISTIAN BAÚ DAL MAGRO**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7609-5806>

Doutor em Contabilidade e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB); Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração (PPGCCA) da Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ). E-mail: crisbau@unochapeco.edu.br

#### **MARÍLIA PARANAÍBA FERREIRA**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4290-8589>

Doutora em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail: mariliaferreira82@hotmail.com

#### **ANTONIO CARLOS VAZ LOPES**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3209-3331>

Doutor em Administração pela Universidade Nove de Julho (UNINOVE); Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD). E-mail: antoniolopes@ufgd.edu.br

#### **CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1498-7881>

Doutor em Contabilidade em Contabilidade pela Universidade de Valência; Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail: eduardo.lavarda@ufsc.br