

---

# Participação no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas: análise na perspectiva da justiça organizacional

## Participation in the company's budget as a way of valuing people: an analysis in the perspective of organizational justice

*ILSE MARIA BEUREN\**

*TARCÍSIO PEDRO DA SILVA\*\**

### **RESUMO**

O estudo objetiva analisar a participação no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas na perspectiva da justiça organizacional. Fundamentado na teoria da justiça organizacional, conforme abordada por Greenberg (1986), desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa têxtil brasileira. Os respondentes compreendem dez gerentes e quatro supervisores. O questionário foi extraído do estudo de Kyj e Parker (2008), organizado em cinco blocos de assertivas: estilo de liderança, assimetria da informação, uso avaliativo do orçamento, encorajamento na participação do orçamento e participação no orçamento. Para análise dos dados, adotou-se a técnica da entropia informacional, correlação de Pearson e o coeficiente alfa de Cronbach. Os resultados indicam que há assimetria de informação no processo orçamentário e pouco encorajamento das pessoas na proposição de discussões sobre o envolvimento

---

\* Instituição Universidade Federal do Paraná - UFPR. Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná - UFPR. E-mail: ilse.beuren@gmail.com

\*\* Instituição Universidade Regional de Blumenau. Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela FURB. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. E-mail: tarcisio@furb.br

orçamentário, fato que estabelece um direcionamento *top down* das diretrizes, à luz da justiça organizacional. Conclui-se que, considerando as razões da justiça organizacional no processo que antecede a elaboração do orçamento, há possibilidade de sua utilização para valorização das pessoas na organização, pautado nas respostas obtidas na pesquisa.

**Palavras-chave:** avaliação de desempenho; participação no orçamento; valorização das pessoas; justiça organizacional; justiça distributiva.

### **ABSTRACT**

The goal of this study is to analyze the participation in the company's budget as a way of valuing people in the perspective of organizational justice. Based on the Theory of Organizational Justice, as discussed by Greenberg (1986), we developed a quantitative descriptive research with a case study in a large textile company in Brazil. The respondents included ten managers and four supervisors. The questionnaire was drawn from the study of Kyj and Parker (2008), organized into five blocks of statements: leadership style, information asymmetry, evaluative use of the budget, encouraging participation in the budget, and budget participation. For data analysis we used the information entropy technique, Pearson correlation, and Cronbach's alpha. The results indicate that there is information asymmetry in the budget process and little encouragement from people in proposing discussions about the budgetary involvement, which establishes a top-down direction of the guidelines in the light of organizational justice. Based on the responses obtained in the survey and considering the reasons for organizational justice in the process preceding the budget elaboration, we conclude that it may be used for valuing people in the organization.

**Keywords:** performance assessment; budget participation; valuation of workforce; organizational justice; distributive justice.

## INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial é destacado como instrumento de avaliação de desempenho. Assim, contribui para o processo de gestão nas empresas e permite a tomada de decisão pelos gestores com base nos dados do orçamento. Shields e Shields (1998) mencionam que, ao participarem do orçamento, os funcionários apresentam influências organizacionais, como motivação, desempenho, satisfação no trabalho e também folga orçamentária.

No processo de avaliação do desempenho das pessoas envolvidas no orçamento empresarial, a teoria da justiça organizacional (*organizational justice theory*) contribui para o entendimento dos envolvidos quanto à forma de valorização das pessoas, as causas da participação, bem como as consequências que o processo orçamentário pode desencadear na forma de envolvimento na gestão.

Ao explorar as razões dos superiores, incentivar a participação dos subordinados no orçamento, de acordo com Kyj e Parker (2008, p. 424), “os pesquisadores podem entender melhor as causas da participação e, conseqüentemente, se afetam os resultados com a participação no local de trabalho, tais como desempenho e satisfação no trabalho” [tradução nossa]<sup>1</sup>.

Como base motivacional, Bateman e Organ (1983, p. 589) propuseram o termo “comportamento pessoal organizacional” (*organizational citizenship behavior – OCB*) para designar os “comportamentos organizacionalmente benéficos e gestos que não podem ser executados com base em obrigações formais, nem provocados pela garantia contratual de recompensa”. Explicam que o “OCB consiste em contribuições informais que os participantes podem optar por oferecer ou reter sem levar em conta sanções ou incentivos formais”.

Desta forma, a motivação pela participação no orçamento deve emergir das pessoas de forma espontânea, desconsiderando a obrigatoriedade de realizar as atividades para elas designadas. Portanto, a motivação pode ser detectada pelo que a pessoa faz além das ações estabelecidas como sendo de sua responsabilidade, pela forma com que ultrapassa o que foi estabelecido; assim, percebe-se o quanto a pessoa está motivada.

---

<sup>1</sup> “Todas as citações de obras originalmente em inglês são traduções nossas”.

Em pesquisa realizada por Organ (1990, p. 54), “correlações foram encontradas entre a satisfação e as medidas de desempenho ou produtividade”. Ou seja, os aspectos motivacionais atrelados à satisfação estão relacionados com a avaliação do desempenho, o que se supõe ser algo que impulse o crescimento nas organizações.

Robbins (2003, p. 342) esclarece que a motivação “é a disposição de exercitar um nível persistente e elevado de esforço na direção de metas organizacionais, condicionada pela capacidade do esforço de satisfazer certa necessidade individual”. Como consequência, existe a necessidade do alinhamento dos objetivos da organização com o das pessoas, a fim de complementar a satisfação das necessidades de ambas as partes.

Neste ambiente de motivação e incentivo dos superiores para a participação dos subordinados no orçamento e o consequente sentimento de justiça organizacional quando da avaliação de desempenho, Libby (1999, p. 125) destaca que, “de fato, os gestores de hoje, são pressionados por acionistas e concorrentes para reduzir e fazer mais com menos”.

Como base teórica para esta pesquisa foi utilizada a teoria da justiça organizacional, conforme abordada por Greenberg (1986). Dos preceitos de justiça processual, distributiva (GREENBERG, 1986) e interpessoal (GREENBERG, 1993), em decorrência da análise baseada no orçamento, a ênfase está na justiça distributiva. Blancero e Johnson (2001, p. 318) explicam que a justiça distributiva “destaca percepções com base em resultados”.

Sobre o interesse de pesquisadores no tema “justiça organizacional”, de acordo com Cropanzono et al. (2001, p. 270), “em curto espaço de tempo, cerca de uma década, a justiça organizacional evoluiu de um pequeno grupo de estudiosos interessados, para uma área emergente que oferece *insights* de natureza humana e as intervenções práticas para tornar a nossa vida profissional melhor”.

Com base no exposto, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as causas e razões da participação no orçamento empresarial que permitem a valorização das pessoas na perspectiva da justiça organizacional? Esta pesquisa objetiva analisar a participação no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas na perspectiva da justiça organizacional.

A motivação para o estudo decorre da observação na literatura de resultados nem sempre convergentes nas pesquisas realizadas sobre folga organizacional. Apenas para ilustrar situações dessa natureza, Skarlicki e Folger (1997) investigaram se, em ambiente de injustiça, os funcionários podem praticar retaliações com intenção vingativa, contudo observaram sua ocorrência em menor grau. Por sua vez, Johansson-Stenman e Konow (2010) constataram em sua pesquisa que a percepção de justiça das pessoas, conscientemente ou não, torna-se relevante à análise, tanto descritiva como prescritiva no ambiente econômico.

O estudo justifica-se ainda por somar-se a outros realizados sobre o tema, mas em ambientes distintos, como o de Kyj e Parker (2008), que exploraram, em empresas dos Estados Unidos, as causas ou antecedentes da participação no orçamento para compreender o papel da participação orçamentária nas organizações, segundo várias perspectivas teóricas, incluindo a teoria da liderança, a teoria da agência e a justiça organizacional. Em outro estudo, Parker e Kohlmeyer III (2005) investigaram as relações entre o volume de negócios em grandes empresas públicas canadenses e a justiça organizacional.

Ainda em uma perspectiva restrita da folga organizacional, considerando somente a folga orçamentária, Özer e Yilmaz (2011) investigaram se a percepção de justiça processual é mediadora da eficácia do controle orçamentário, do clima organizacional e da propensão para criar folga orçamentária em organizações públicas. Os resultados da pesquisa indicaram que a percepção de justiça processual tem efeito de mediação parcial entre a eficácia do controle orçamentário, o clima organizacional e a propensão para criar folga orçamentária.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### *Liderança, motivação e satisfação no trabalho*

As atitudes das pessoas nas empresas são, frequentemente, objeto de investigação em pesquisas acadêmicas. Organ (1988, apud NIEHOFF; MOORMAN, 1993, p. 529), destaca a questão do monitoramento do líder e das pessoas nas organizações. Os autores

advertem que, “embora se tenha encontrado relações positivas entre monitoramento e desempenho dos empregados, o monitoramento pode diminuir diretamente o *organizational citizenship behavior* (OCB)” ou comportamento de cidadania organizacional (CCO). Este é definido pelos autores “como o papel de extracomportamento organizacional, que é discricionário e não explicitamente relacionado com o sistema de recompensa formal das organizações, mas é favorável ao seu efetivo funcionamento”.

O sistema de recompensa concentra-se no desempenho extra, além do que foi previamente estabelecido contratualmente, de modo que, com base no resultado superior ao determinado, as pessoas consigam alguma forma de premiação. O comportamento discricionário atende ao que foi estabelecido e, por este, o colaborador recebe o que é justo. Podsakoff et al. (1990, p. 110) destacam que “é possível que o comportamento do líder transformacional passe a influenciar o comportamento dos seguidores, tanto direta quanto indiretamente”. O líder, como destaque do grupo, desempenha o papel de direcionador das atividades em detrimento do resultado. Desta forma, conduz as ações que podem influenciar na opinião dos seguidores para atingir as metas.

Niehoff e Moorman (1993, p. 531) destacam que “os funcionários percebem em seu líder a observação de sua atuação, iniciando discussões relacionadas ao trabalho, ou com a realização de reuniões formais em que se mostra preocupado com o andamento das tarefas”. Por outro lado, os autores ressaltam que “ambos podem perceber que a ênfase está no seu papel, no desempenho da tarefa, e sentem que sua liberdade de agir é constrangida. Estas percepções resultarão em uma redução de seus esforços para apresentar comportamentos fora de suas descrições básicas”.

Outro aspecto que envolve liderança e que pode conduzir à motivação está relacionado com o processo de avaliação na empresa. No processo de avaliação de desempenho, outros agentes possuem destaque, como o avaliador. Harris (1994, p. 738) ressalta que “um avaliador desmotivado utilizará as informações superficiais e deliberadas técnicas de processamento, diferente do avaliador motivado e, portanto, pode ter limitadas informações sobre uma parte em particular”. A motivação do avaliador é fundamental no

processo de avaliação do desempenho para que as informações sejam avaliadas de forma plena.

Em relação à satisfação das pessoas no trabalho, Churchill, Ford Jr. e Walker Jr (1976) advertem que pode ser ingênuo pensar que trabalhadores felizes são trabalhadores produtivos. Evidências de pesquisas realizadas a partir de uma variedade de ocupações invariavelmente sugerem que a satisfação do trabalhador influencia seu comportamento no trabalho. Katz e Kahn (1966) afirmam que a satisfação das pessoas no trabalho é evocada quando de seu uso do sistema de recompensas, mas é mais fortemente evocada quando as recompensas são imediatas, constantes e adequadas.

Harvey et al. (1968) enfatizam que a satisfação de um funcionário está relacionada com sua percepção de até que ponto ele pode influenciar certos aspectos da tomada de decisão organizacional. Os resultados apontam para uma maior satisfação organizacional quando o gestor destaca-se como um especialista na função. Moorman (1993, p. 761) destaca que, “estudos recentes têm sugerido que as medidas de satisfação do trabalho podem ser diferentes, quando se privilegia mais a satisfação afetiva do que a satisfação cognitiva”. Erdogan (2002, p. 569) adverte que “intenções de comprometimento organizacional e rotatividade indicam a dedicação do indivíduo à organização”.

O destaque para o comprometimento ressalta a motivação, que passa pela forma de avaliação, alinhada com as metas organizacionais, que se refletirá na dedicação do indivíduo. Adicionalmente, Scadura (1997, p. 29) aduz que os “membros de grupos de trabalho muitas vezes interpretam o comportamento de seu supervisor imediato em termos de justiça organizacional”. Intrínseco ao processo de avaliação, o ambiente organizacional denota a relevância de um posicionamento justo, que será abordado em seguida.

### *Justiça organizacional*

Justiça organizacional, de acordo com Moorman (1991, p. 845), “é o termo usado para descrever o papel da justiça diretamente relacionado ao trabalho”. O autor destaca que “a justiça organizacional está preocupada com a maneira pela qual os trabalhadores determinam se eles têm sido tratados de forma



justa em seus empregos e a maneira pela qual essas determinações influenciam em outras variáveis relacionadas ao trabalho". A abordagem de justiça organizacional, neste estudo, segue os preceitos expostos por Greenberg (1986), que a analisa na perspectiva das justiças processual, distributiva e interpessoal.

A perspectiva de justiça processual, de acordo com Greenberg (1986, p. 340), "incide sobre a equidade dos processos de avaliação utilizados para determinar a classificação". A forma justa de analisar o processo é destacada quando equilibrada entre os componentes da organização. Scadura (1997, p. 61) destaca que a "justiça processual pode ser considerada enraizada no comportamento do mentor, tutoria informal, porque é muitas vezes um comportamento proativo. Em contraste, a justiça distributiva está protegida na base, já que o foco é sobre o que o discípulo recebe em troca".

A justiça distributiva está no cerne da abordagem desta pesquisa. Greenberg (1986, p. 340) reporta que a "perspectiva de justiça distributiva enfoca a equidade das avaliações recebidas em relação ao trabalho realizado". A perspectiva distributiva está atrelada à mensuração do desempenho, que ocorre em consonância com as metas da organização.

A justiça interpessoal, conforme Greenberg (1993, p. 83), discorre "sobre a relação pessoal que afeta a decisão". As relações entre pessoas afetam as decisões, principalmente quando inexistente separação entre o comprometimento profissional e a afinidade. Colquit, Greenberg e Zapata-Phelan (2005, p. 29) citam que, "até meados da década de 1980, pesquisadores da justiça processual focalizavam essencialmente características estruturais da tomada de decisão e atribuíam pouca atenção à natureza interpessoal desses procedimentos".

Schminke, Cropanzano e Rupp (2002) investigaram a relação entre estrutura organizacional e percepções de justiça, com destaque às dimensões da estrutura organizacional e sua influência nas percepções de justiça distributiva, processual e interacional. Os resultados revelaram que uma estrutura organizacional formal e centralizada exerce efeitos sobre a percepção de justiça distributiva, processual e interacional. O nível de formalização e centralização organizacional apresentou-se negativamente relacionado com justiça, tanto a distributiva como a processual.

Contrapondo ao que se espera no processo de justiça organizacional, Greenberg (1990, p. 562) menciona que se



pode conduzir à injustiça. O autor aduz que “as percepções de desigualdade (e correspondentes tentativas de corrigir desigualdades) podem ser reduzidas quando explicações, como a fraude, por exemplo, são oferecidas para explicar os estados desiguais”. Para sucumbir à percepção de injustiça, a pessoa desencadeia ações indesejadas pela empresa como forma de compensar o que havia entendido como justiça unilateral.

Greenberg (1993, p. 82) cita a “fraude como uma reação à desigualdade”. O autor explica que, “segundo a teoria da equidade, os atos de fraude do empregado podem ser um meio eficaz de aumentar os resultados, a fim de reduzir a sensação de injustiça pelo pagamento insuficiente”. O sentimento de justiça, segundo Husted (1998, p. 647), envolve interesses das pessoas, e a “gestão das partes interessadas é uma forma de organizar a empresa para que ela possa responder às preocupações das partes interessadas, precisamente porque os interessados podem afetar os planos e atividades da empresa”.

Prutschi e Weintraub (2000, p. 25) ressaltam que “a justiça só pode ser percebida se um povo tiver a capacidade de lembrar e o compromisso de se dedicar à escrita da história autêntica. Assim, a memória, a prestação de contas e, finalmente, a ética, com propósito e significado, são ligados entre si em uma dinâmica complexa”. Os princípios de justiça são intrínsecos ao compromisso de apresentar um retrato autêntico e imparcial dos acontecimentos. Assim, haverá um retrato fiel sobre a prática de avaliação de desempenho nas organizações.

Com base nos preceitos de justiça organizacional, no contexto da participação dos subordinados no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas, o próximo tópico abordará o orçamento como instrumento de gestão nas organizações.

### *Orçamento como instrumento de gestão*

Diversos autores, como Merchant (1981), Emmanuel, Otley e Merchant (1990), Jiambalvo (2002) e Maher (1997), têm enaltecido o orçamento como um importante instrumento no processo de gestão. No entanto, de acordo com Milani (1975, p. 274), o “orçamento é uma das muitas atividades administrativas que parecem trazer para fora determinados tipos de reações humanas. O processo de orçamento e do seu produto tem sido o tema de numerosos escritos no passado”.

O orçamento pode ser utilizado na fase do planejamento, ao estabelecer cenários futuros. Permite, também, a análise dos desvios

pelo *feedback*, o que pode favorecer o redirecionamento de ações dos gestores para alcançar o resultado planejado. Em pesquisa realizada por Chapman (1998, p. 738), constata-se que alguns gestores utilizam o “orçamento como uma ferramenta para o planejamento, como pré-atividade, que pode então ser monitorado (por contadores), com o *feedback* necessário a ser dado (para gerentes operacionais) a fim de garantir que o orçamento foi cumprido”. Observa-se ainda que “outros gestores destacaram discussões sobre as ações futuras que podem ser adequadas, e um plano de mudanças que, com o desenrolar dos acontecimentos, tornou-se necessário”.

Shields e Shields (1998, p. 59) destacam os antecedentes e as razões para a participação no orçamento. Apontam quatro antecedentes: “incerteza do ambiente e da atividade, a interdependência da atividade, informação superior e subordinado a assimetria”. Shields e Shields (1998, p. 64) também citam sete razões para a participação no orçamento: “distribuição de informação externa, distribuição de informação interna, coordenação independente, aumento da motivação, aumento da satisfação, redução da necessidade de folga e redução da tensão relacionada ao trabalho”.

A utilização do orçamento permite a avaliação de desempenho pela prestação de contas. Segundo Frink e Ferris (1999, p. 517), a expectativa é “o indivíduo consciente ser mais sensível à responsabilidade que as pessoas menos conscientes, e também mais sensíveis quando responsáveis do que quando não há prestação de contas”. Portanto, segundo os autores, espera-se que, “nas condições de prestação de contas, pessoas conscientes possam desempenhar níveis mais elevados do que as pessoas menos conscientes, e quando não houver prestação de contas externas, essa relação seja reduzida”.

Quando confrontados com recursos escassos e múltiplos objetivos conflitantes, conforme Libby (1999, p. 125), “os gestores devem fazer trocas na alocação de recursos. Um processo de orçamentação plenamente participativo, em que o subordinado determine unilateralmente o orçamento final, pode ser impraticável”. A ocorrência de conflitos faz com que o gestor proceda a alguma escolha entre suas necessidades. Esse estabelecimento de prioridades pode causar resultados diferentes do planejado, considerando que está relacionado com a disponibilidade de recursos.

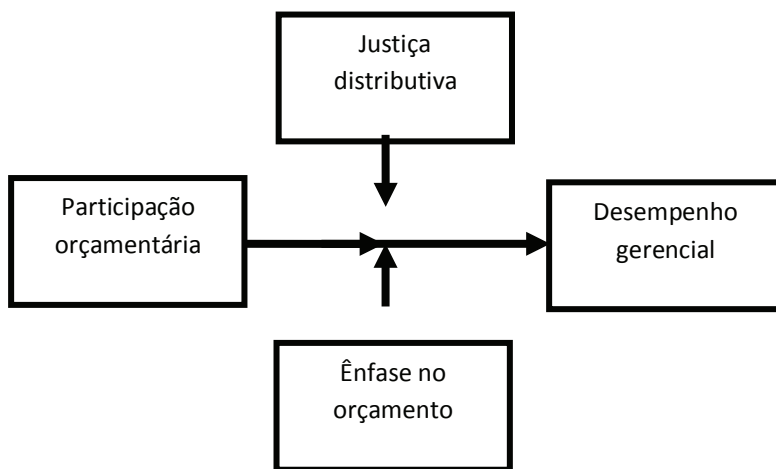
Contudo, a disponibilidade de recursos poderá interferir

no resultado pretendido, que pode destoar do que é almejado no processo de justiça organizacional. Com base em pesquisa empírica, Fisher, Frederickson e Peffer (2002, p. 32) afirmam que “o efeito de um processo justo, portanto, sugere uma relação positiva entre a satisfação com a definição do processo orçamentário e a satisfação com o orçamento”.

Lau e Lim (2002) observaram que a participação no processo orçamentário é necessária apenas se os subordinados perceberem a avaliação de desempenho e o sistema de alocação de recompensas como injustos em suas organizações. Em tais situações, a participação orçamentária pode ser útil para apresentar queixas e corrigir injustiças. Isto sugere que a participação orçamentária pode ser mais eficaz para melhorar o desempenho gerencial quando a percepção de justiça processual é baixa.

O desempenho da organização transpassa o processo orçamentário, que considera a participação orçamentária, a ênfase no orçamento e a justiça distributiva para o desempenho gerencial, conforme apresentado na Figura 1.

*Figura 1 - Three-way da interação entre participação orçamentária, justiça distributiva e ênfase no orçamento que afetam o desempenho gerencial*



Fonte: Adaptado de Lau e Lim (2002, p. 142).

Observa-se, na Figura 1, o *three-way* da interação entre participação orçamentária, justiça distributiva e ênfase do orçamento afetando o desempenho gerencial. Assim, a partir da base teórica apresentada, em que se destacaram aspectos iniciais sobre a liderança, a motivação e a satisfação no trabalho, bem como fragmentos da abordagem da justiça organizacional e do orçamento como instrumento de gestão, evidenciam-se os procedimentos metodológicos que permitiram o desenvolvimento da pesquisa.

### **PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA**

Os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa caracterizam-na como descritiva. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso e abordagem quantitativa do problema. Na pesquisa descritiva, observou-se o preconizado em Vergara (2000, p. 47), que ela “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também expor correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

O estudo de caso foi realizado em uma grande empresa têxtil brasileira, com ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa S.A.). Foi fundada em 1880 e atualmente possui várias unidades fabris no Brasil, inclusive com escritórios de negócios em outros países. Comercializa seus produtos tanto no mercado interno como no externo. A seleção da empresa deve-se ao fato de apresentar uma tradição com forte utilização do orçamento para a tomada de decisões gerenciais e estratégicas. Os agentes sociais da pesquisa compreenderam dez gerentes e quatro supervisores desta empresa.

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado o questionário do estudo de Kyj e Parker (2008), relativo à participação no orçamento. O questionário está organizado em cinco blocos de assertivas: no primeiro, trata do estilo de liderança; no segundo, da assimetria da informação; no terceiro, do uso avaliativo do orçamento; no quarto, do encorajamento (do subordinado) na participação no orçamento e; no quinto bloco, trata da participação no orçamento. Para cada assertiva foi solicitado ao respondente assinalar uma nota de 1 a 10 sobre seu grau de concordância.

A partir da revisão de literatura, extraíram-se três hipóteses, cuja formulação e autoria são descritas a seguir:

- $H_1$ : altos níveis de participação na tomada de decisão (menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça (a) distributiva, (b) processual e (c) interpessoal (SCHMINKE; CROPANZANO; RUPP, 2002, p. 884).
- $H_2$ : níveis inferiores da hierarquia de autoridade (menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça (a) distributiva, (b) processual, e (c) interpessoal (SCHMINKE; CROPANZANO; RUPP, 2002, p. 884).
- $H_3$ : em situações de grande ênfase no orçamento, há duas vias de interação significativa e negativa entre a participação orçamentária e de justiça distributiva afetando o desempenho gerencial. A participação orçamentária é mais eficaz na melhoria do desempenho gerencial em situações de pouca justiça processual do que em situações de alta justiça processual (LAU; LIM, 2002, p. 145).

Para a análise dos dados coletados a partir das assertivas dos cinco blocos do instrumento de pesquisa utilizou-se a abordagem quantitativa. Nela são considerados os aspectos destacados por Richardson (1989, p. 29), segundo o qual a pesquisa quantitativa “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas”. Creswell (2010, p. 26) expõe que ela “é um meio para testar teorias objetivas”.

Além de técnicas estatísticas simples, como a média, foram utilizadas a entropia da informação, análise de correlação de Pearson e alfa de Cronbach. Segundo Stevenson (1986, p. 341), “a análise de correlação dá um número que resume o grau de relacionamento entre variáveis”. Martins (2006, p. 5) ressalta que “as correlações item-total e o valor do alfa de Cronbach são reveladoras porque fornecem informações sobre cada item individual”.

Na entropia da informação, a constatação de variação elevada nas respostas representa alto valor de entropia na informação, que destaca a necessidade de análise mais detalhada. Essa forma de mensuração não apresenta o resultado, mas indica quais ações são requeridas, de forma que se faz necessária a averiguação das divergências entre os respondentes. Daí a necessidade de utilização de outras metodologias para que o processo avaliativo de participação orçamentária seja completo.

Zeleny (1982) esclarece que a entropia da informação pode ser apreciada como uma forma simplificada de tratamento dos dados, porém ressalta que é poderosa pela forma como segrega a informação. No aspecto gerencial, a conformidade com os procedimentos utilizados nas empresas representa aceitação dos objetivos, que, desse modo, são considerados satisfatórios, institucionalmente falando, mas podem e devem ser objeto de outros procedimentos na busca pela inovação dos processos.

Um evento pode ser mensurado pela probabilidade de sua ocorrência ou repetições e, daí, a aplicação de medidas que consigam reparar ou manter seu acontecimento. Zeleny (1982) apresenta a expressão que permite a mensuração com base na entropia da informação. Estas etapas também foram descritas em pesquisas na área da contabilidade, como a de Rocha (2010), Silva e Fernandes

(2010) e Cunha (2011). Os autores percorreram as etapas que seguem.

Sejam  $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$  os valores normalizados, em que:  $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$

, caracteriza o conjunto  $D$ , em termos do  $i$ -ésimo atributo.

Define-se  $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i = 1, 2, \dots, n$ . A medida de entropia do contraste de intensidade para o  $i$ -ésimo atributo é calculado por  $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln \left( \frac{d_i^k}{D_i} \right)$ , em que  $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$  e  $e_{\max} = \ln(m)$ . Lembrando ainda que  $0 \leq d_i^k \leq 1$  e  $d_i^k \geq 0$ .

Caso todos os  $d_i^k$  sejam iguais para um dado  $i$ , então  $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$  e  $e(d_i)$  assume o valor máximo, isto é,  $e_{\max} = \ln(m)$ . Ao

fixar-se  $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$ , determina-se  $0 \leq e(d_i) \leq 1$  para todos os  $d_i$ 's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo.

A entropia total de D é definida por:  $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$ . Quanto maior for  $e(d_i)$ , menor é a informação transmitida pelo *i-ésimo* atributo. Caso  $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$ , então o *i-ésimo* atributo não transmite informação e pode ser removido da análise decisória. Em virtude de o peso  $\tilde{\lambda}_i$  ser inversamente relacionado a  $e(d_i)$ , usa-se  $1 - e(d_i)$  ao invés de  $e(d_i)$  e normaliza-se para assegurar que  $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$  e  $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$ .

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}.$$

Qualquer mudança dinâmica em X ou D pode afastar a decisão do ponto "ideal". Nesse caso, pode-se introduzir mudanças nas  $d_i$ 's que causam, correspondentemente, mudanças nas intensidades de contraste relativas.

Essas mudanças vão se refletir em um novo conjunto de  $\tilde{\lambda}_i$ 's, ou seja, a remoção ou adição de uma alternativa pode incrementar a intensidade de contraste, e isso produz informação decisória adicional. O oposto também pode ocorrer. A riqueza informacional pode ser diminuída nestes casos. Efeitos similares podem ser removidos ou incluídos.

A menor divergência nos escores de  $d_i^k$  tornará menor as diferenças entre  $\tilde{\lambda}_i$ , tornando o *i-ésimo* atributo menos importante. Caso os escores dos atributos sejam iguais, então  $\tilde{\lambda}_i = 0$ . Na sequência, apresenta-se a aplicação da entropia da informação aos dados da pesquisa.



## ANÁLISE DOS RESULTADOS

A participação na elaboração do orçamento compreende um processo extenso de negociações. O envolvimento no processo está relacionado com a configuração estrutural das organizações, sob o ponto de vista do encorajamento das pessoas até seu comprometimento pela busca do resultado financeiro esperado. A configuração estrutural compreende o processo de avaliação do desempenho das pessoas na participação de eventos predeterminados. Um dos fatores motivadores para aliciar as pessoas a contribuir para o resultado esperado é a atitude dos gestores superiores ao liderar o processo, que passa por sentimentos além do profissional, mas que contribui para o envolvimento das pessoas.

Neste sentido, foram apresentadas assertivas sobre o estilo de liderança dos gestores na forma de: tratamento dos subordinados; predisposição pela acessibilidade; similaridade com os subordinados em que se coloca como participante nos eventos; preocupação com a comodidade no ambiente de trabalho; esclarecimento dos eventos aos subordinados; possibilidade de ocorrência do estilo que atua sem a consulta aos envolvidos nos eventos. Na Tabela 1 apresenta-se o estilo de liderança dos gestores na visão dos subordinados.

*Tabela 1 - Estilo de liderança*

<b>Assertivas de liderança</b>	<b>Entropia (%)</b>
Meu superior imediato é amigável e acessível	3,19
Meu superior imediato trata seus subordinados como iguais a ele	8,52
Meu superior imediato busca o bem-estar pessoal de seus subordinados	6,18
Meu superior imediato explica suas ações a seus subordinados	<b>22,99</b>
Meu superior imediato age sem consultar seus subordinados	<b>59,13</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

O estilo de liderança pode contribuir para a gestão da organização, de forma que se torne a base para a construção de resultados condizentes com a otimização dos recursos. Das abordagens utilizadas, duas questões apresentaram alta concentração de entropia pela forte oscilação nas respostas. A primeira, que afirma “meu superior imediato explica suas ações a seus subordinados”, com oscilação nas respostas de 22,99%; este valor de informação destaca

que há eventos ou setores em que os gestores deixam a desejar em determinadas formas de executar as ações ou de procedimentos utilizados, podendo prejudicar o resultado esperado.

A segunda assertiva, com fortíssimo valor de informação, é “meu superior imediato age sem consultar seus subordinados”, que concentrou 59,13% de entropia da informação. Este percentual deve ser um alerta para a organização, uma vez que se configura em desalinhamento entre os superiores na gestão do processo orçamentário. A oscilação nas respostas, observada no elevado índice de entropia, sugere que alguns gestores operam de forma desconexa ao que preconiza o gerenciamento do orçamento nas organizações. Esse alerta implica revisão de processos de gestão, para que a decisão ocorra em conjunto com os envolvidos, no sentido do comprometimento participativo no processo orçamentário.

O alinhamento da informação com os objetivos da organização é fundamental para a consolidação da participação orçamentária. A assimetria representa o quanto de divergências informacionais está ocorrendo no processo de gestão, entre o principal e o agente, que podem despertar fenômenos, como risco moral e seleção adversa, ocasionando falta de apresentação de informações relevantes ao direcionamento das ações dos gestores. Os respondentes foram questionados de forma interrogativa sobre a assimetria da informação, conforme Tabela 2.

*Tabela 2 - Assimetria da informação*

Assertivas de assimetria da informação	Entropia(%)
Comparado com seu superior, você está de posse de melhores informações relativas às atividades em sua área de responsabilidade.	15,667
Em comparação com seu superior, você está mais familiarizado com as relações de insumos-produtos inerentes ao funcionamento interno de sua área de responsabilidade.	13,200
Comparado com seu superior, você tem mais certeza do desempenho potencial de sua área de responsabilidade.	24,524
Comparado com seu superior, você está tecnicamente mais familiarizado com o trabalho em sua área.	14,398
Comparado com seu superior, você consegue melhor avaliar o impacto potencial em suas atividades de fatores externos à sua área.	18,138
Comparado com seu superior, você tem um melhor entendimento sobre aquilo que pode ser alcançado em sua área.	14,073

Fonte: Elaborada pelos autores.

O esforço utilizado para a diminuição da ocorrência de eventos que podem resultar na assimetria da informação deve ser contínuo, de modo que a organização disponha de processos que proporcionem a compreensão e promovam a disponibilização da informação entre os envolvidos. Em relação à assimetria da informação, o questionamento que causou maior discrepância nas respostas, proporcionando maior valor de entropia, foi “comparado com seu supervisor, você tem mais certeza do desempenho potencial de sua área de responsabilidade”. Com base na entropia da informação, os respondentes destacaram que existe uma folga de potencialidade não utilizada na organização, em que a assimetria ressalta a não utilização do real potencial de conhecimento dos recursos humanos disponíveis. Este valor de informação, de 24,5%, alerta para a necessidade de redimensionamento das ações das pessoas, de modo a aproveitar sua experiência no gerenciamento orçamentário.

Em outro questionamento, os agentes sociais da pesquisa foram indagados se, “comparado com seu supervisor, você consegue melhor avaliar o impacto potencial em suas atividades de fatores externos a sua área”. O valor da entropia da informação, de 18,1%, significa que existe concordância entre os respondentes de que falta preparo por parte dos superiores imediatos para o adequado gerenciamento do orçamento da unidade de negócios na organização. Dos respondentes, vários destacaram que seu conhecimento técnico é superior ao conhecimento dos superiores, o que pode aumentar a assimetria de informações.

Outro questionamento aponta para o aumento do grau de assimetria da informação na organização, pois há incidência de maior concentração de informação com os subordinados do que com os superiores, com entropia de 15,6%. A maioria dos respondentes apresentou concordância com o questionamento, fato que revela um possível desconhecimento dos superiores em relação ao pessoal envolvido no orçamento em virtude da obtenção de informações mais consistentes, que possam impactar a utilização dos recursos internos em prol do resultado esperado.

A literatura apresenta o poder informativo do orçamento no processo de tomada de decisão nas organizações. Porém, sua utilização é fundamental para que a organização consiga resultados

satisfatórios. O planejamento, por si só, não assegura a realização dos planos estabelecidos; o sucesso envolve o acompanhamento contínuo do orçamento na organização. Nesse sentido, a utilização do orçamento como forma de avaliação do desempenho pode ser um artefato diferenciado no processo de gestão, quando institucionalizado. A Tabela 3 enfatiza os resultados sobre o uso avaliativo do orçamento.

*Tabela 3 - Uso avaliativo do orçamento*

Assertivas de uso avaliativo do orçamento	Entropia(%)
Até que ponto para você é importante para apresentar o orçamento a seu superior imediato?	1,791
Até que ponto você investiga itens que se caracterizam como despesas excessivas no orçamento?	22,063
Até que ponto o desempenho de seu departamento é avaliado em relação ao orçamento?	4,976
Desvios do orçamento acontecem à medida que os níveis de desempenho reais divergem em relação aos níveis de desempenho previstos. Até que ponto você é responsabilizado por desvios de orçamento?	11,097
Até que ponto você é solicitado a apresentar explicações em relação às discrepâncias orçamentárias?	60,072

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para a utilização do real potencial do orçamento na organização, é imprescindível o acompanhamento ininterrupto dos acontecimentos e a comparação com o que foi estabelecido como meta no planejamento, de forma que os resultados conseguidos apresentem pouca divergência em relação às metas estabelecidas. Com a entropia estabelecida em 22,0%, o questionamento “até que ponto você investiga itens que se caracterizam como despesas excessivas no orçamento” mostra que a segunda assertiva com maior divergência nas respostas é a preocupação com a utilização do orçamento para detecção de valores em excesso nas despesas.

O ponto que evidenciou maior divergência entre os respondentes, portanto maior valor causado pela análise da entropia da informação, foi o relacionado com “até que ponto você é solicitado

a apresentar explicações em relação às discrepâncias orçamentárias”. O percentual de 60% indica forte desentrosamento entre os respondentes, ao contrário do que se esperava, ou seja, que no processo orçamentário ocorresse análise dos valores divergentes a fim de identificar oposições entre o que foi orçado e os resultados obtidos.

Com 11% de valor da informação, consta a assertiva “desvios do orçamento acontecem à medida que os níveis de desempenho reais divergem em relação aos níveis de desempenho previstos. Até que ponto você é responsabilizado por desvios de orçamento”. Infere-se que há baixa cobrança em relação aos desvios apresentados, do orçamento real para o planejado. Este fato pode resultar de problemas na formação dos dados, no estabelecimento das métricas e sua mensuração. Se considerar que existe um forte conhecimento da capacidade instalada e um conhecimento do potencial da empresa, a análise dos desvios permite elevação nos resultados.

O gerenciamento do orçamento, quando utilizado com vistas à promoção do alinhamento aos objetivos organizacionais, desperta o comprometimento dos envolvidos, promovendo sua utilização e participação no processo de gestão. A Tabela 4 apresenta resultados do encorajamento (do subordinado) a participar do orçamento.

*Tabela 4 - Encorajamento (do subordinado) a participar do orçamento*

Assertivas de encorajamento à participação no orçamento	Entropia(%)
Meu superior imediato me encoraja fortemente para que eu participe na elaboração do orçamento	22, 196
Meu superior imediato busca ativamente minha contribuição no processo de elaboração do orçamento	50,418
No processo de elaboração do orçamento, meu superior imediato parece buscar minha contribuição mais que a de seus outros subordinados	27, 385

Fonte: Elaborada pelos autores.

A análise pela entropia da informação indica oscilação de 50,4% nas respostas à assertiva “meu supervisor imediato busca ativamente minha contribuição no processo de elaboração do orçamento”. Todavia, existe interesse dos subordinados e

encorajamento à participação por parte do supervisor, mesmo não sendo unanimidade, e também existe a valorização da participação e contribuição das pessoas no processo orçamentário. Este resultado alerta para o fato de que a entropia posiciona-se de forma inversa ao acima exposto, pelo fato de ser esperado um baixo valor pela informação, com destaque para a necessidade intrínseca da participação orçamentária, fato que precisa ser revisto na empresa.

A moderada concentração de valor, com 27,4%, destaca mediana entropia entre os respondentes em relação à assertiva “no processo de elaboração do orçamento, meu supervisor parece buscar minha contribuição mais que a de seus outros subordinados”. Depreende-se, novamente, que alguns gestores são frequentemente mais consultados em relação a outros, fato que destaca algumas áreas no processo de gestão. Este relacionamento de preferências pode causar descontentamento nos demais gestores e despertar o desinteresse pelo encorajamento à participação orçamentária.

A participação no processo orçamentário implica uma relação de conhecimento sobre seu potencial, além de ascensão na organização, como valorização do desempenho alcançado, utilização no processo de avaliação de desempenho dos setores, dos envolvidos na maximização do resultado e a divulgação de informação promovida na organização. A Tabela 5 oferece entendimento relativo à indagação sobre a participação no orçamento.

*Tabela 5 - Participação no orçamento*

Assertivas de participação no orçamento	Valor %
Qual a minha parcela de envolvimento na elaboração do orçamento?	3,827
Qual o montante de informações que me é fornecido por meu superior hierárquico quando o orçamento é revisto?	17,940
Qual a frequência de discussões relacionadas ao orçamento, iniciadas por mim, com meus superiores?	8,215
Quanta influência eu sinto que estou tendo sobre o orçamento final?	33,265
Qual a importância de minhas contribuições para o orçamento?	20,647
Qual a frequência de discussões orçamentárias iniciadas por meu superior imediato quando o orçamento está sendo elaborado?	16,107

Fonte: Elaborada pelos autores.

A participação no processo orçamentário consiste na metodologia de discussões promovidas entre os envolvidos, com sentido de mão dupla, com recepção de retorno no processo de comunicação. Neste processo, é fundamental a eliminação dos ruídos entre o receptor e o emissor, assim como o *feedback*. Na abertura para a influência sobre o orçamento final, com 33,3% de valor da informação, ficou evidente que existe participação no processo orçamentário, porém de forma *top down*, o que a literatura apresenta como limitador da utilização participativa no orçamento. O entendimento da participação no orçamento pela promoção de discussões pelos subordinados que, além do planejamento, estão na execução direta do orçamento, contribui para a eliminação dos desvios que venham a ocorrer.

Outro ponto que apresenta valor da informação, mensurado pela entropia, é a assertiva “qual a importância de minhas contribuições para o orçamento”. Com 20,6%, indica que há disparidades nas contribuições do orçamento, representando existência de pouca discussão na elaboração do processo orçamentário, seja da parte dos subordinados ou dos superiores. Duas possibilidades podem consentir este procedimento, seja pelo tempo de experiência que cada envolvido possui na função ou pela ferramenta tecnológica disponibilizada, que permite acompanhamento dos acontecimentos sem necessidade de reuniões.

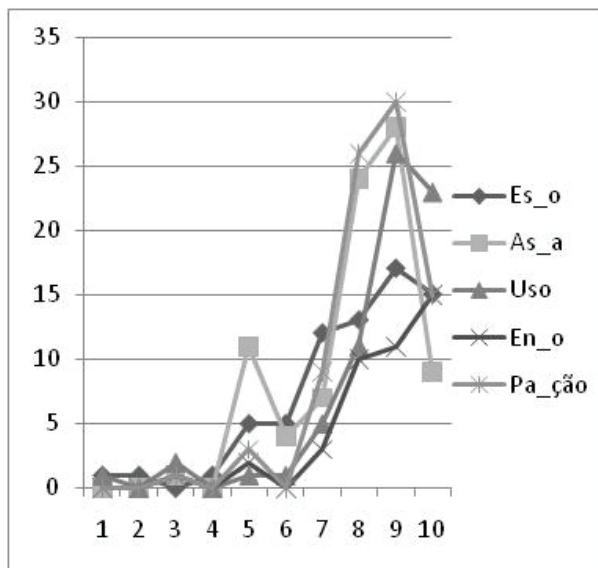
A síntese das causas da participação orçamentária foi representada no Gráfico 1, consolidado da participação, e no Gráfico 2, consolidado das médias das respostas.

Ao estabelecer a comparabilidade das causas da participação orçamentária como forma de valorização das pessoas, observam-se, no Gráfico 1 (Consolidado da participação), alterações relacionadas à assimetria da informação entre os superiores e os subordinados. Nota-se, também, que existe uma diferenciação no estilo de liderança, em que se elevou a nota pelos respondentes da pesquisa, porém com elevada entropia no uso, encorajamento e participação.

Com relação ao Gráfico 2 (Consolidado das médias), ainda persistem as alterações em direção ao estilo de liderança e a elevação da média da assimetria da informação. Em relação ao uso, encorajamento e participação no orçamento, a média sofreu alteração acima de sete, com destaque para uma concentração nas notas oito e nove.

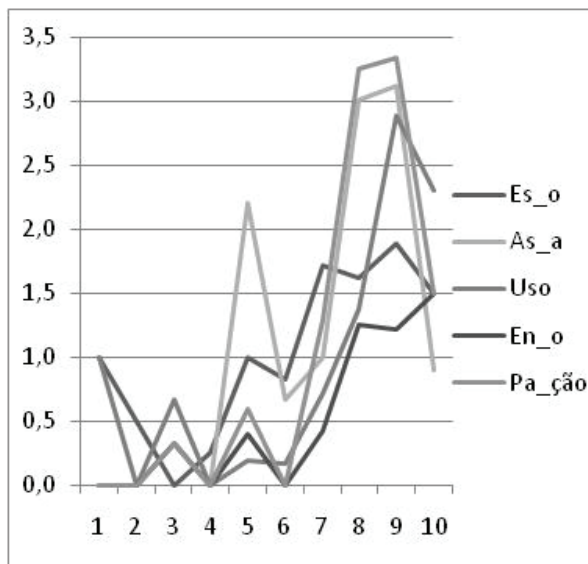


Gráfico 1 - Consolidado da participação



Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 2 - Consolidado das médias



Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos dois gráficos, foi possível observar diferenças nas variáveis de estudo, que apontam divergências nas compreensões sobre a participação das pessoas na participação do orçamento. Depreende-se que há forte entendimento pelos gerentes e supervisores da empresa pesquisada de que ambos os níveis hierárquicos podem elevar sua participação e utilização do orçamento como artefato gerencial na organização.

Considerando as respostas analisadas pela entropia da informação, foram investigadas as correlações entre as respostas por meio da correlação de Pearson, utilizando o *software* SPSS® 11.5. Os resultados da correlação de Pearson que, para Stevenson (1986), exprime a aproximação entre as variáveis, estão expostos na Tabela 6.

Tabela 6 - Correlação de Pearson

Fases	B1 Estilo	B2 Assimetria	B3 Uso	B4 Encorajamento	B5 Participação
B1 - Estilo	1				
B2 - Assimetria	-0,004	1			
B3 - Uso	0,325	-0,004	1		
B4 - Encorajamento	0,602(*)	-0,150	0,705(**)	1	
B5- Participação	0,619(*)	-0,267	0,632(*)	0,943(**)	1

\* Correlação é significativa a nível 0,05

\*\* Correlação é significativa a nível 0,01

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para verificar a confiabilidade dos resultados entre os cinco blocos do instrumento de coleta de dados, foi apurado o alfa de Cronbach de 0,6479. Considerando o preconizado por Malhotra (2001), que propõe aceitação de alfa de Cronbach superior a 0,60, constata-se a confiabilidade dos resultados.

A correlação entre as variáveis, destacadas na Tabela 6, mostra que existe moderada aproximação entre os questionamentos do bloco 1 – estilo de liderança – com os do bloco 4 – encorajamento do subordinado – e os do bloco 5 – participação no orçamento. Para o bloco 2 – assimetria da informação –, evidencia-se baixa aproximação

com todos os blocos. O bloco 3 – uso avaliativo do orçamento – apresentou aproximação moderada forte entre os blocos 4 e 5, e o bloco 4 apresentou excelente aproximação com o bloco 5.

Kyj e Parker (2008) encontraram uma relação de não significância dos questionamentos do bloco 1 – estilo de liderança – com os do bloco 2 – assimetria da informação – e com os do bloco 3 – uso avaliativo do orçamento. Já, em relação ao bloco 4 – encorajamento na participação do orçamento – e ao bloco 5 – participação no orçamento –, o resultado foi significativo. Portanto, na relação do primeiro bloco com os demais os resultados foram convergentes com os desta pesquisa.

De forma idêntica a esta pesquisa, ao relacionar o bloco 2 – assimetria da informação – com os demais blocos, Kyj e Parker (2008) não encontraram resultado significativo para nenhum dos itens pesquisados. Portanto, em ambas as pesquisas foi constatado um alto nível de centralização das informações. Shields e Shields (1998) apresentam como fatores de observação organizacional, tanto nos antecedentes como na participação, a questão da assimetria da informação.

Os resultados até aqui expostos não permitem confirmar a hipótese  $H_1$ , altos níveis de participação na tomada de decisão (menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça distributiva, processual e interpessoal. O elevado nível de centralização das informações observado na empresa, seja pelo principal ou pelo agente, inibe a participação no processo orçamentário, comprometendo a percepção de justiça.

As correlações das respostas do bloco 3 – uso avaliativo do orçamento – com o bloco 1 – estilo de liderança – apresentou relação não significativa no estudo de Kyj e Parker (2008). Já com os demais blocos, foi observada significância. Harris (1994) observou que a avaliação tende a contribuir à motivação do funcionário na organização e destaca a relevância da apresentação de informações minuciosas na gestão desse processo.

A pesquisa de Kyj e Parker (2008), de modo igual a este estudo, destacou resultado significativo na relação do bloco 4 – encorajamento (do subordinado) na participação do orçamento – com os demais blocos. Estes resultados levam à confirmação da hipótese  $H_2$ , que níveis inferiores da hierarquia de autoridade

(menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça distributiva, processual e interpessoal.

Os resultados desta pesquisa estão em linha com os apresentados por Kyj e Parker (2008), que encontraram resultado significativo na relação das questões, com evidências de participação em todo o processo orçamentário da empresa, seja no uso alternativo do orçamento ou no encorajamento e real participação no processo orçamentário. Skarlicki e Folger (1997) destacaram a participação no processo orçamentário como indispensável na organização. Lau e Lim (2002) também destacaram a interação da participação orçamentária como fator preponderante para o sucesso do processo orçamentário na gestão organizacional.

Estas inferências coadunam com a hipótese  $H_3$ : em situações de grande ênfase no orçamento, há duas vias de interação significativa e negativa entre a participação orçamentária e de justiça distributiva afetando o desempenho gerencial. Organ (1990) e Lau e Lim (2002) encontraram em suas pesquisas correlações positivas entre participação orçamentária e satisfação no trabalho. Robbins (2003) ressalta que o funcionário não motivado pode trabalhar de forma contrária aos interesses organizacionais.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O processo de elaboração do orçamento, à luz da justiça organizacional, preconiza a existência de um processo construtivista nas organizações, de forma que as pessoas detenham conhecimento dos objetivos estabelecidos, bem como da forma como será mensurada sua participação em relação ao comprometimento com o resultado financeiro pretendido.

No estudo, objetivou-se analisar a participação no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas na perspectiva da justiça organizacional. Fundamentado na teoria da justiça organizacional, conforme abordada por Greenberg (1986), desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa têxtil brasileira. O questionário enviado aos gerentes e supervisores da empresa foi extraído do estudo de Kyj e Parker (2008), organizado em cinco blocos de assertivas: estilo de liderança, assimetria da informação, uso

avaliativo do orçamento, encorajamento na participação no orçamento e participação no orçamento.

As respostas tabuladas no estudo foram obtidas de dez gerentes e quatro supervisores. Aos dados, aplicou-se a metodologia de análise pela entropia da informação, preconizada por Zeleny (1982), como uma ferramenta simples, mas com ótimo poder informacional. Os resultados mostram, de modo geral, pouco encorajamento do superior imediato aos subordinados na proposição de discussões sobre o envolvimento orçamentário, fato que estabelece um direcionamento *top down* das diretrizes, à luz da justiça organizacional.

Em decorrência da baixa quantidade de respostas obtidas, não foi possível aplicar testes estatísticos mais sofisticados para relacionar as variáveis mencionadas nas hipóteses. No entanto, algumas inferências podem ser realizadas diante dos resultados da pesquisa. Se, de um lado, é frustrante para o pesquisador trabalhar de forma limitada por falta de respostas ao instrumento de pesquisa, de outro pode balizar novos estudos em outras empresas.

No que concerne a  $H_1$  – altos níveis de participação na tomada de decisão (menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça (a) distributiva, (b) processual, e (c) interpessoal –, observou-se que existe um alto nível de centralização das informações, seja pelo principal ou pelo agente. A atuação em relação ao envolvimento dos gestores sugere um estilo de liderança que apresenta a ação dos superiores sem consulta aos envolvidos no processo. Foi constatado que a assimetria da informação tem baixa aproximação com as diversas fases do processo orçamentário. Este fato pode aumentar a assimetria da informação na organização, pela inexistência de equidade entre os participantes, conforme Grennberg (1986) e Kyj e Parker (2008). Pode, também, constituir folga orçamentária, em virtude do estilo de liderança, antevendo dificuldades informacionais, segundo Özer e Yilmaz (2011).

Em relação a  $H_2$  – níveis inferiores da hierarquia de autoridade (menos centralização) estão associados com níveis mais elevados de percepção de justiça (a) distributiva, (b) processual, e (c) interpessoal –, os elevados resultados do valor constatado na entropia da informação nos blocos 4 e 5 sinalizam situação afirmativa na empresa,

pelo encorajamento e busca da participação no orçamento, em especial quando observado o encorajamento dos subordinados pelo superior imediato.

O encorajamento está associado ao que o subordinado recebe em troca, de acordo com Scadura (1997). Algumas possibilidades podem consentir este procedimento na empresa, seja a experiência que cada envolvido possui na função ou a disponibilidade de ferramenta tecnológica que permite o acompanhamento dos acontecimentos sem necessidade de reuniões; particularmente se observada a aproximação dos resultados dos blocos 1, 3, 4 e 5, que confirma a hipótese 2.

A  $H_3$  prevê que, em situações de grande ênfase no orçamento, há duas vias de interação significativa e negativa entre a participação orçamentária e de justiça distributiva, afetando o desempenho gerencial. A participação orçamentária é mais eficaz na melhoria do desempenho gerencial em situações de pouca justiça processual do que em situações de alta justiça processual. Os resultados da pesquisa revelaram que é considerável a participação das pessoas em reuniões que envolvem o processo orçamentário. Esta participação também foi observada na pesquisa de Kyj e Parker (2008).

Este fato pode despertar para algumas razões, se observados os antecedentes do processo orçamentário, como as incertezas no ambiente, a conexão com a atividade, o processo de comunicação entre o principal e o agente, até a subordinação da assimetria da informação (SHIELDS; SHIELDS, 1998). Considerando as aproximações entre os grupos de perguntas e o alfa de Cronbach, foi confirmada a  $H_3$ .

Conclui-se que, considerando as razões da justiça organizacional no processo que antecede a elaboração do orçamento, há possibilidade de sua utilização para a valorização das pessoas na empresa. Os resultados da pesquisa foram incongruentes, em parte, com o previsto na justiça organizacional, particularmente em relação à eliminação da assimetria da informação e ao estabelecimento contínuo da comunicação sobre o processo orçamentário, que culmina no processo de avaliação do desempenho e a consequente valorização das pessoas ante os objetivos institucionais.

No entanto, estes resultados limitam-se à empresa investigada, além de sofrerem as implicações decorrentes da baixa quantidade

de respostas obtidas ao instrumento de pesquisa. Neste sentido, recomenda-se que o estudo seja reaplicado em outras empresas para comparar os resultados. Ainda como sugestão para novas pesquisas sobre o tema, recomenda-se investigar a adoção de variáveis diversas das utilizadas nesta pesquisa para cotejar os achados com os resultados obtidos e servir de alento para outros estudos.

## REFERENCES

- BATEMAN, T. S.; ORGAN, D. W. Job satisfaction and the good soldier: the relationship between affect and employee "Citizenship". *Academy of Management Journal*, v. 26, n. 4, p. 587-595, 1983.
- BLANCERO, D. M.; JOHNSON, S. A. A process model of discretionary service behavior integrating psychological contracts, organizational justice, and customer feedback to manage service agents. *Journal of Quality Management*, v. 6, p. 307-329, 2001.
- CHAPMAN, C. S. Accountants in organizational networks. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 8, p. 737-766, 1998.
- CHURCHILL, G. A.; FORD JR., N. M.; WALKER JR., O. C. Organizational climate and job satisfaction in the salesforce. *Journal of Marketing Research*, v. 13, n. 4, p. 323-332, 1976.
- COLQUIT, J. A.; GREENBERG, J.; ZAPATA-PHELAN, C. P. What is organizational justice? A historical overview. In: GREENBERG, J.; COLQUIT, J. A. *Handbook of organizational justice*. New Jersey: Mahwah, 2005.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed: Bookman, 2010.
- CROPANZONO, R. et al. Rejoinder - Self-Enhancement Biases, Laboratory Experiments, George Wilhelm Friedrich Hegel, and the increasingly crowded world of organizational justice. *Journal of Vocational Behavior*, v. 58, p. 260-272, 2001.
- CUNHA, P. R. **Proposta sistematizada de características e ações dos agentes internos da governança corporativa que possa contribuir à qualidade das demonstrações contábeis**. 2011. 243 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.
- EMMANUEL, C. R.; OTLEY, D. T.; MERCHANT, K. A. *Accounting for management control*. 2. ed. London: Chapman and Hall, 1990.
- ERDOGAN, B. Antecedents and consequences of justice perceptions in performance appraisals. *Human Resource Management Review*, v. 12, p. 555-578, 2002.
- FISHER, J.; FREDERICKSON, J. R.; PEFFER, S. A. The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, p. 27-43, 2002.
- FRINK, D. D.; FERRIS, G. R. The moderating effects of accountability on the conscientiousness-performance relationship. *Journal of Business and Psychology*, v. 13, n. 4, 1999.



- GREENBERG, J. Determinants of perceived fairness of performance evaluations. **Journal of Applied Psychology**, v. 71, n. 2, p. 340-342, 1986.
- \_\_\_\_\_. Employee theft as a reaction to underpayment inequity: The hidden cost of pay cuts. **Journal of Applied Psychology**, v. 75, n. 5, p. 561-568, 1990.
- \_\_\_\_\_. Stealing in the name of justice: Informational and interpersonal moderators of theft reactions to underpayment inequity. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, n. 54, p. 81-103, 1993.
- HARRIS, M. M. Rater motivation in the performance appraisal context: A theoretical framework. **Journal of Management**, v. 20, n. 4, p. 737-756, 1994.
- HARVEY, A. H. et al. Influence and satisfaction in organizations: a replication. **Sociology of Education**, v. XLI, p. 380-389, 1968.
- HUSTED, B. W. Organizational justice and the management of stakeholder relations. **Journal of Business Ethics**, v. 17, p. 643-651, 1998.
- JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- JOHANSSON-STENMAN, O.; KONOW, J. Fair air: Distributive justice and environmental economics. **Environment and Resource Economics**, v. 46, n. 2, p. 147-166, 2010.
- KATZ, D.; KAHN, R. L. **The social psychology of organizations**. New York: Wiley, 1966.
- KYJ, L.; PARKER, R. J. Antecedents of budget participation: Leadership style, information asymmetry, and evaluative use of budget. **ABACUS - Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, v. 44, n. 4, 2008.
- LAU, C. M.; LIM, E. The effects of procedural justice and evaluative styles on the relationship between budgetary participation and performance. **Advances in Accounting**, v. 19, p. 139-160, 2002.
- LIBBY, T. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 125-137, 1999.
- MAHER, M. **Cost accounting: creating value for management**. 5. ed. Chicago: Irwin, 1997.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MARTINS, G. A. Sobre confiabilidade e validade. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 8, n. 20, p. 1-12, jan.-abr. 2006.
- MERCHANT, K. A. The design of corporate budgeting systems: Influences of managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, v. 56, n. 4, 1981.
- MILANI, K. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. **The Accounting Review**, v. 50, n. 2, p. 274-284, 1975.
- MOORMAN, R. H. Relationship between organizational justice and organizational citizenship behaviors: Do fairness perceptions influence employee citizenship? **Journal of Applied Psychology**, v. 76, n. 6, p. 845-855, 1991.
- \_\_\_\_\_. The influence of cognitive and affective based job satisfaction measures on the relationship between satisfaction and organizational citizenship behavior. **Human Relations**, v. 46, n. 6, p.759-776, 1993.
- NIEHOFF, B. P.; MOORMAN, R. H. Justice as a mediator of the relationship between methods of monitoring and organizational citizenship behavior. **Academy of Management Journal**, v. 36, n. 3, p. 527-556, 1993.

- ORGAN, D. W. The motivational basis of organizational citizenship behavior. **Research in Organizations Behavior**, v. 12, p. 43-72, 1990.
- ÖZER, G.; YILMAR, E. Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. **Business and Economics Research Journal**, v. 2, n. 4, p. 1-18, 2011.
- PARKER, R. J.; KOHLMAYER III, J. M. Organizational justice and turnover in public accounting firms: A research note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 357-369, 2005.
- PODSAKOFF, P. M. et al. Transformational leader behaviors and their effects on followers' trust in leader, satisfaction, and organizational citizenship behaviors. **Leadership Quarterly**, v. 1, n. 2, 1990.
- PRUTSCHI, M.; WEINTRAUB, M. Accountability, justice, and the importance of memory in the "era of war", **East Asia**, v. 18, n. 3, p. 17-26, 2000.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- ROCHA, I. **Grau de entropia da informação em indicadores econômico-financeiros das empresas que participam dos níveis de governança corporativa da BM&FBOVESPA**. 2010. 156f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, Santa Catarina.
- ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- SCADURA, T. A. Mentoring and organizational justice: An empirical investigation. **Journal of Vocational Behavior**, v. 51, p. 58-69, 1997.
- SCHMINKE, M.; CROPANZANO, R.; RUPP, D. Organization structure and fairness perceptions: The moderating effects of organizational level. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 89, p. 881-905, 2002.
- SHIELDS, J. F.; SHIELDS, M. D. Antecedents of participative budgeting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 1, p. 49-76, 1998.
- SILVA, T. P.; FERNANDES, F. C. Contabilidade gerencial como elo entre a contabilidade e a administração: uma análise com base na entropia da informação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2010.
- SKARLICKI, D. P.; FOLGER, R. Retaliation in the workplace: The roles of distributive, procedural and interactional justice. **Journal of Applied Psychology**, v. 82, n. 3, p. 434-443, 1997.
- STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1986.
- VERGARA, S. C. **Projetos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.

Recebido em: 31.7.2013

Aprovado em: 30.1.2014

Avaliado pelo sistema double blind review.

Editor: José Alberto Carvalho dos Santos Claro.

Disponível em <http://mjs.metodista.br/index.php/roc>