

# Influência da folga orçamentária e de elementos do processo orçamentário nas percepções de justiça<sup>\*,\*\*</sup>

Vanderlei dos Santos<sup>1,2</sup>

 <https://orcid.org/0000-0002-9841-3780>  
E-mail: vanderlei.santos@udesc.br

Ilse Maria Beuren<sup>1</sup>

 <https://orcid.org/0000-0003-4007-6408>  
E-mail: ilse.beuren@gmail.com

Suzimara Skrepitz<sup>2</sup>

 <https://orcid.org/0000-0002-0355-9358>  
E-mail: sskrepitz@gmail.com

<sup>1</sup> Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, SC, Brasil

<sup>2</sup> Universidade do Estado de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Ibirama, SC, Brasil

Recebido em 26.12.2020 – Desk aceite em 11.01.2021 – 4ª versão aprovada em 21.11.2021

Editor-Chefe: Fábio Frezatti

Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

## RESUMO

Este estudo examinou as relações entre elementos do processo orçamentário (participação orçamentária, uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável), folga orçamentária e percepções de justiça, na presunção de que a folga orçamentária seja um antecedente das percepções de justiça e atue como variável interveniente entre elementos do processo orçamentário e percepções de justiça. Estudos que abarcaram a relação entre justiça e folga não consideraram os aspectos positivos oriundos da folga orçamentária como recursos necessários e emergenciais. Ademais, a maioria dessas pesquisas focalizou a justiça processual e um elemento do processo orçamentário (participação orçamentária), para predizer sentimentos de justiça e constituição de folga. Os resultados do estudo sugerem concepções alternativas para análise da relação entre percepção de justiça e folga orçamentária, para além da lente econômica da segunda. Ao se recorrer à teoria das trocas sociais (*social exchange theory* – SET), fornece-se uma perspectiva de como elementos do processo orçamentário afetam as percepções de justiça dos gestores e como a folga orçamentária, enquanto recurso de troca econômica e social, molda esses efeitos. Embora pesquisadores já tenham apontado a folga orçamentária como benéfica para a organização, não foram encontrados estudos que a analisaram como preditora das percepções de justiça. Uma *survey* foi realizada com uma amostra de 114 gestores de empresas e as hipóteses testadas com aplicação da modelagem de equações estruturais. Os resultados revelam que a folga orçamentária é um elemento inerente ao processo orçamentário, concebido como recurso econômico e socioemocional, conforme fundamentos da SET, e utilizado pelas organizações com vistas em maiores percepções de justiça. A folga orçamentária é essencial para predizer sentimentos de justiça distributiva e processual dos gestores acerca do processo orçamentário.

**Palavras-chave:** folga orçamentária, participação orçamentária, metas orçamentárias, justiça distributiva, justiça processual.

## Endereço para correspondência

Vanderlei dos Santos

Universidade do Estado de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis  
Rua Doutor Getúlio Vargas, 2822 – CEP 89140-000  
Bela Vista – Ibirama – SC – Brasil

\*Artigo apresentado X Congresso ANPCONT, Ribeirão Preto, SP, Brasil, junho de 2016.

\*\*Os autores agradecem aos revisores anônimos por sua orientação inspiradora e pelos comentários construtivos.



## 1. INTRODUÇÃO

Pesquisas sobre orçamento e justiça organizacional (Chong & Strauss, 2017; Lau & Tan, 2012; Santos et al., 2021; Wentzel, 2002) centraram-se, principalmente, nas questões de equidade dos procedimentos orçamentários, na necessidade da participação orçamentária como meio para suscitar sentimentos de justiça e sua relação com o desempenho gerencial. Contudo, a literatura é limitada quanto à relação entre a percepção de justiça organizacional e a propensão de criar folga orçamentária (Liessem et al., 2015), elemento inerente ao processo orçamentário que vem despertando interesse de pesquisadores (Baerdemaeker & Bruggeman, 2015).

Nessa perspectiva, destacam-se as pesquisas empíricas de Chong e Strauss (2017), Lau e Tan (2012), Little et al. (2002) e Wentzel (2004) e os estudos teóricos de Langevin e Mendoza (2013) e Liessem et al. (2015). A folga orçamentária é abordada, nesses estudos, na visão neoclássica, sob a lente econômica, ou seja, como consequente da justiça organizacional de que elevadas percepções de justiça implicam em menor propensão para criar folga (Chong & Strauss, 2017; Little et al. 2002). Assume-se que a folga é constituída pelos gestores em benefício próprio e de forma prejudicial às organizações, como comportamento negativo (Little et al., 2002), disfuncional (Özer & Yilmaz, 2011; Wentzel, 2004) e antiético (Langevin & Mendoza, 2013), causando ineficiência e desperdício (Yuen, 2004). Essas pesquisas apontam que as organizações adotam mecanismos no processo orçamentário para suscitar sentimentos de justiça e inibir a constituição de folga pelos gestores. Essas descobertas fornecem um conhecimento valioso sobre o vínculo das percepções de justiça com a folga orçamentária, porém, duas lacunas relevantes permanecem.

A primeira lacuna observada é que os estudos fundamentaram a relação entre justiça e folga somente sob a perspectiva econômica na qual se visualizam os recursos excedentes como um problema, uma gestão ineficiente que prejudica a criação de valor (Beck & Beuren, no prelo). Contudo, a folga orçamentária pode ser analisada sob a perspectiva comportamental, que sugere que os gerentes podem utilizar esses recursos para estabilizar as atividades essenciais da empresa e promover um comportamento estratégico que cria valor (Vanacker et al., 2017). Sob essa abordagem, admite-se um nível aceitável de folga no processo orçamentário, negociado e fornecido pela organização para lidar com contingências e experimentação e servir como meio de motivação (Lukka, 1988), o que pode afetar a percepção de justiça distributiva e processual dos gestores no processo orçamentário.

Sob essa perspectiva, é provável que a folga orçamentária aprimore as percepções de justiça dos gestores e atue como um dos antecedentes dos sentimentos da justiça distributiva e processual. A justiça organizacional denota até que ponto as pessoas percebem os eventos organizacionais como justos (Colquitt et al., 2013). Assim sendo, é provável que um processo orçamentário seja percebido como justo quando envolve os gestores, lhes permite influenciar as metas orçamentárias e proporciona recursos de folga.

A folga orçamentária fornece aos gestores recursos necessários para enfrentar desafios organizacionais. De acordo com Vanacker et al. (2017), a folga permite que os gestores reduzam conflitos potencialmente disfuncionais entre as unidades organizacionais decorrentes da competição por recursos escassos. Com folga suficiente, os gerentes das unidades podem satisfazer as metas divergentes sem que transformem as unidades em rivais. O excesso de recursos também permite buscar oportunidades, desenvolver a inovação e absorver falhas, caso afetem a empresa (Beck & Beuren, no prelo).

A demanda orçamentária de um gerente pode refletir tanto as necessidades organizacionais quanto individuais (Nouri, 1994). A ausência de folga implica não ter recursos para lidar com adversidades e fatores exógenos que não estão sob controle dos gerentes, que muitas vezes são avaliados pelo cumprimento do orçamento. A ausência de folga pode ainda prejudicar a inovação (Beck & Beuren, no prelo; Davila & Wouters, 2005), além de levar à disputa por recursos escassos entre gerentes de uma mesma organização (Vanacker et al., 2017), o que pode resultar em baixa percepção de justiça acerca do processo orçamentário. A literatura de justiça organizacional adverte que um indivíduo pode alterar a qualidade e a quantidade de trabalho para restaurar a justiça quando percebe que a relação resultado/*input* é injusta (Beuren & Santos, no prelo; Wentzel, 2002).

A segunda lacuna observada é que a maioria dos estudos (Chong & Strauss, 2017; Özer & Yilmaz, 2011) considera apenas a dimensão da justiça processual, preterindo a justiça distributiva. No entanto, sentimentos de justiça também são suscitados a partir das alocações de recursos, uso das metas orçamentárias para fins de avaliação de desempenho e recompensas pelo cumprimento do orçamento (Maiga & Jacobs, 2007; Wentzel, 2002). Além disso, a maioria dos estudos (ex.: Maiga & Jacobs, 2007; Wentzel, 2002) focalizou apenas um dos elementos do processo orçamentário (participação orçamentária) para prever sentimentos de justiça e constituição de folga,

embora aspectos da avaliação de desempenho (Van der Stede, 2000) e de recompensas (Chow et al., 1991) sejam relevantes no processo orçamentário e preditores da justiça distributiva (Wentzel, 2002).

Ante o exposto e em consonância com o preconizado na teoria das trocas sociais (*social exchange theory* – SET) (Blau, 1964), presume-se que a folga orçamentária possa ser um dos antecedentes dos sentimentos de justiça. A SET substancia prever como o fornecimento de recursos tangíveis e socioemocionais pela organização molda as percepções dos funcionários de seus relacionamentos com essa (Blau, 1964; Kramer & Hartmann, 2014). Nessas condições, concebe-se a folga orçamentária como recurso presente e de interação no processo orçamentário, negociado entre a organização e seus gestores via orçamento participativo, em que os gestores explicitamente negociam algum nível de reservas nos seus orçamentos (Onsi, 1973), necessárias para motivação, obtenção de recursos (Lukka, 1988) e inovação (Beck & Beuren, no prelo), com reflexos nas percepções de justiça.

Assim, este estudo propõe-se a examinar as relações entre elementos do processo orçamentário (participação orçamentária, uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável), folga orçamentária e percepções de justiça (distributiva e processual) na presunção de que a folga orçamentária possa ser um antecedente das percepções de justiça e atuar como variável interveniente entre elementos do processo orçamentário e percepções de justiça.

Little et al. (2002) sinalizaram, em seu estudo, que a causalidade das variáveis poderia ter ocorrido de forma oposta ao modelo testado, sugerindo que a folga orçamentária poderia ser um antecedente da justiça organizacional. Ademais, há discordância na literatura de que a criação de folga é disfuncional (Van der Stede, 2000), sendo que teorias econômicas e comportamentais geram previsões conflitantes para variáveis importantes e, assim, os estudos que analisam essas relações relatam resultados divergentes (Derfuss, 2012).

Dessa maneira, esta pesquisa contribui para a literatura de várias maneiras, mas a principal assenta-se na originalidade, ao analisar a folga orçamentária como um dos possíveis antecedentes das percepções de justiça distributiva e processual e uma possível variável interveniente entre elementos do processo orçamentário

e sentimentos de justiça. Portanto, a pesquisa avança em relação aos estudos anteriores ao abordar uma perspectiva alternativa da relação entre justiça no processo orçamentário e folga orçamentária, na premissa de que recursos com folga podem ocasionar sentimentos de justiça distributiva e processual. Liessem et al. (2015) aduzem que a folga continua sendo uma construção nebulosa cujo efeito depende de como os pesquisadores supõem que os gestores usam os recursos excedentes.

A investigação de diferentes elementos do processo orçamentário e duas dimensões da justiça organizacional é outra contribuição. Para Mucci et al. (2021), o processo orçamentário é uma prática complexa e multifacetada que cumpre diversas funções nas organizações, sendo que não são necessariamente congruentes entre si, ou até conflitantes. Em diversas empresas, os orçamentos são usados simultaneamente para planejamento e avaliação de desempenho (Arnold & Artz, 2019). Pouco se sabe sobre o papel de diferentes elementos do processo orçamentário em diferentes percepções de justiça. Este estudo aborda essas lacunas de pesquisa ao considerar elementos do processo orçamentário, tanto do estágio de elaboração do orçamento (participação orçamentária) como de avaliação (uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e recompensas), e seus reflexos na folga orçamentária e percepções de justiça nas dimensões distributiva e processual.

Além disso, a pesquisa busca elementos explicativos para as percepções de justiça. A maioria dos estudos focalizou seus consequentes (ex.: Beuren & Santos, no prelo), sendo que ainda não há evidências suficientes sobre as práticas organizacionais que suscitam os sentimentos de justiça, especificamente quando se considera o processo orçamentário. No contexto das trocas sociais, a justiça reflete um tipo de recurso simbólico que promove ações de reciprocidade por parte dos funcionários e gestores (Colquitt et al, 2013). A literatura aponta que a justiça organizacional é um indicador significativo de atitudes e comportamentos no trabalho (Beuren & Santos, no prelo), sendo que baixa percepção de justiça organizacional prejudica o engajamento dos indivíduos, seus compromissos com as metas e seu desempenho (Colquitt et al., 2013; Wentzel, 2002). Os resultados deste estudo podem ajudar a compreender quais características do *design* do processo orçamentário, incluindo a presença de folga orçamentária, suscitam maiores sentimentos de justiça dos gestores.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA E HIPÓTESES

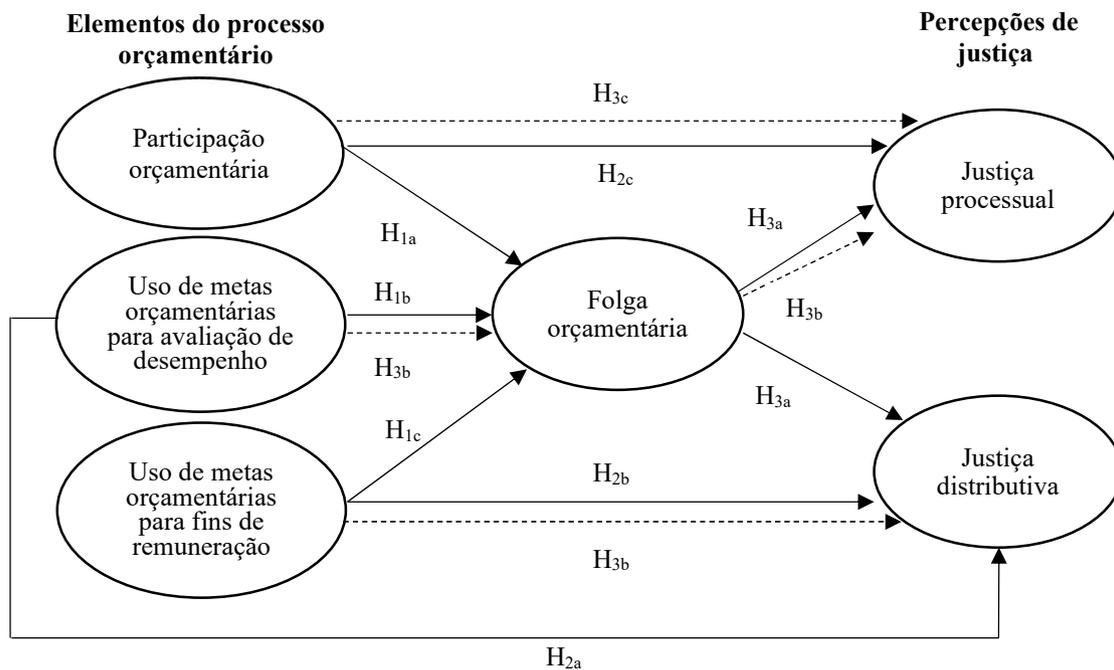
Sob a lente da SET (Blau, 1964), enuncia-se o modelo conceitual desta pesquisa (Figura 1). Conjectura-se que

os elementos do processo orçamentário se constituem em antecedentes da folga orçamentária e das percepções

de justiça, de modo que a justiça distributiva advém de resultados específicos (uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e para fins de remuneração) e a justiça processual decorre de processos organizacionais (participação orçamentária). Presume-se, ainda, que a folga orçamentária afeta positivamente os sentimentos de justiça, vista como recurso econômico e socioemocional utilizado pelas organizações na expectativa de os gestores retribuírem resultados benéficos para a organização, dado que a percepção de justiça afeta comportamentos e atitudes no trabalho. Por extensão, a folga orçamentária pode mediar a relação entre os elementos do processo orçamentário e as percepções de justiça.

A SET postula duas formas de troca nas organizações: econômica e social (Blau, 1964). As relações de troca econômica são geralmente acordos de curto prazo (Rupp

& Cropanzano, 2002), com troca de recursos materiais e tangíveis entre a organização e seus funcionários (Kramer & Hartmann, 2014). Atendem às necessidades financeiras (Cropanzano & Mitchell, 2005), lastreadas em obrigações e benefícios mútuos, contratados *ex ante* e sujeitos a sistemas formais de controle de recompensas e punições (Kramer & Hartman, 2014). Já as relações de troca social são de natureza relacional, com obrigações mútuas difusas e não especificadas, tornando-as inexchangeáveis (Kramer & Hartmann, 2014). Trata-se de recursos socioemocionais, como reconhecimento, respeito e apoio mútuo, que levam os indivíduos a irem além dos deveres estabelecidos no contrato de trabalho, a sentirem que a organização valoriza suas contribuições e se preocupa com seu bem-estar (Cropanzano & Mitchell, 2005).



**Figura 1** Modelo teórico da pesquisa

**Nota:** Os traços pontilhados representam os efeitos indiretos, sendo a folga orçamentária a variável interveniente.

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

Rupp e Cropanzano (2002) comentam que as relações de troca econômica e social coexistem. Assim, presume-se que os elementos do processo orçamentário e a constituição de folga orçamentária são importantes para prever as relações de troca econômica e social dos gestores com sua organização e que esses retribuem com maiores percepções de justiça. Kramer e Hartmann (2014) advertem que o orçamento não se destina apenas a determinar as posições econômicas dos gestores na empresa; especificando metas formais e alocando recursos, esse pode enviar sinais sociais

diferentes à medida que as contribuições e opiniões dos gestores são levadas em consideração durante o processo, afetando, assim, os sentimentos e atitudes dos gestores em relação à empresa. No caso, a folga orçamentária obtida via negociação durante o processo orçamentário tanto é um recurso econômico de que dispõe o gestor para lidar com incertezas e garantir a continuidade das operações da empresa (Elmassri & Harris, 2011), como fonte de recursos para melhorar a motivação (Lukka, 1988) e autonomia no trabalho (Dunk & Nouri, 1998).

## 2.1 Elementos do Processo Orçamentário e Folga Orçamentária

A noção de folga orçamentária surgiu na literatura da contabilidade gerencial na década de 1950 e teve seu primeiro estudo realizado por Argyris, em 1952. Após, outros estudos ofereceram importantes contribuições para o desenvolvimento da pesquisa nessa área, como os realizados por Merchant (1985), Onsi (1973) e Schiff e Lewin (1970), conforme destacado por Lukka (1988). Seu conceito está estritamente relacionado à prática de subestimar receitas, superestimar custos ou subestimar as capacidades de desempenho para tornar as metas orçamentárias mais facilmente alcançáveis (Dunk, 1993; Yuen, 2004).

Merchant (1985) concebeu a folga orçamentária como o excesso do valor orçado em uma área mais do que o necessário. Beck e Beuren (no prelo) aduzem que a folga não representa necessariamente um comportamento disfuncional ou uma alocação ineficiente de recursos; ao contrário, pode ser utilizada de forma intencional para promover a inovação devido à sua capacidade de direcionar tempo e recursos para pensar e fazer experimentação, bem como para absorver possíveis falhas relacionadas à inovação pretendida. Contudo, ressaltam que os sistemas de controle gerencial (SCG) da empresa necessitam de mecanismos formais e informais para controlar a prática de folga conforme o objetivo pretendido.

Derfuss (2012) aponta que pesquisadores têm mensurado a folga orçamentária de maneiras distintas. Alguns estudos a capturaram por meio da propensão individual dos gestores em criá-la, conforme proposto por Onsi (1973). Outros a mensuraram seguindo a abordagem de Dunk (1993), em termos de capacidade de cumprir as metas orçamentárias na presunção de que os orçamentos que contêm folga são mais facilmente alcançáveis do que aqueles sem folga. Derfuss (2012) também elenca pesquisas que mensuraram a folga orçamentária a partir da extensão dos comportamentos de criação de folga dos gerentes ou a partir de dados contábeis em que é realizada uma estimativa da folga criada na empresa.

Pesquisas (ex.: Merchant, 1985; Yuen, 2004) têm revelado que a folga orçamentária pode ser aumentada ou diminuída pela maneira como os sistemas orçamentários são projetados e implementados. A participação orçamentária tem sido extensivamente estudada e associada à folga orçamentária (Yuen, 2004). Para Schiff e Lewin (1970), a participação orçamentária por definição leva à criação de folga. Lukka (1988) argumenta que a participação oportuniza aos gestores influenciar as metas e criar folga orçamentária. Pela participação orçamentária os gerentes influenciam os planos, pois compartilham

com seus superiores decisões que afetam suas áreas de responsabilidade (Dunk & Nouri, 1998).

No entanto, Baerdemaeker e Bruggeman (2015) alertam que existem poucas evidências consistentes sobre o efeito da participação orçamentária na criação de folga orçamentária. Enquanto algumas pesquisas (ex.: Dunk & Nouri, 1998; Lukka, 1988) encontraram relação positiva, outras (ex.: Merchant, 1985; Onsi, 1973) forneceram evidências de que a participação pode reduzir a propensão dos gestores de criar folga, pelo fato de a participação melhorar o comprometimento dos gestores e, assim, reduzir sua propensão de a criar (Yuen, 2004). Conjectura-se que essas divergências possam decorrer da forma como a folga é concebida (como comportamento disfuncional ou benéfico) e como é usada pelos gestores.

A participação orçamentária é um processo social complexo intimamente relacionado a outros fenômenos, incluindo necessidades situacionais (Dunk & Nouri, 1998) em que gestores discutem metas orçamentárias e solicitam recursos para demandas imprevistas, visando o cumprimento dos objetivos organizacionais. Nessa perspectiva, a folga orçamentária representa um comportamento funcional, visto que protege os gestores de eventos fora de seu controle (Webb, 2002). Assim, presume-se que a participação orçamentária é um antecedente da constituição de folga orçamentária, como segue:

H<sub>1a</sub>: a participação orçamentária influencia positivamente a folga orçamentária.

A literatura também preconiza que o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho pode impactar a constituição de folga (Dunk & Nouri, 1998; Merchant, 1985; Yuen, 2004). Van der Stede (2000) explica que é esperada relação positiva entre ênfase no cumprimento das metas orçamentárias para fins de avaliação de desempenho e propensão dos gestores de criar folga, visto que controles orçamentários rígidos implicam que salários, recursos e perspectivas de carreira sejam dependentes do cumprimento do orçamento. Logo, gestores são motivados a influenciar seu orçamento para que seja mais facilmente alcançado ou para que seu desempenho pareça melhor (Merchant, 1985; Yuen, 2004).

A folga orçamentária também ocorre quando subordinados tentam negociar orçamentos, se tiverem expectativa de que as recompensas formais sejam dependentes da realização do orçamento (Dunk & Nouri, 1998). Para Schiff e Lewin (1970), se os subordinados veem suas recompensas como dependentes da realização do orçamento, esses podem considerar vantajoso ter folga em seus orçamentos. Pesquisadores (ex.: Chow et al., 1991;

Dunk & Nouri, 1998; Merchant, 1985) argumentam que os orçamentos geralmente são parâmetros de avaliação de desempenho usados nas organizações e, como os subordinados costumam participar de sua projeção, os gestores se esforçam para influenciar esses critérios para atingir o que consideram orçamentos alcançáveis.

Derfuss (2012) alerta que as previsões dos efeitos da avaliação de desempenho e dos incentivos baseados no orçamento na folga orçamentária são difíceis de serem estabelecidas porque o embasamento teórico é contraditório. Na perspectiva econômica, Derfuss (2012) explica que as avaliações e incentivos com base no orçamento podem incentivar os gestores a reter informações privadas para criar folga orçamentária, visto que facilita o cumprimento das metas orçamentárias e garante avaliações favoráveis e o recebimento de bônus.

Na perspectiva comportamental, as metas orçamentárias mais difíceis (sem folga) fornecem motivação aos gerentes (Schoute & Wiersma, 2011), uma vez que as avaliações e os incentivos com base no orçamento reforçam a aceitação e o comprometimento com as metas orçamentárias; desse modo o cumprimento das metas os ajuda a alcançar os resultados desejados, como avaliações positivas ou bônus (Derfuss, 2012). Além disso, segundo a lógica da SET (Blau, 1964) e os preceitos da justiça organizacional (Lau & Tan, 2012), se os recursos destinados no orçamento e os procedimentos das organizações forem considerados justos, os gestores sentirão que suas organizações os estão tratando de maneira adequada e que são respeitados por seus superiores. Com isso, seu senso de autoimportância e respeito próprio tende a aumentar, o que leva a menos estresse e tensão (Lau & Tan, 2012), sem necessidade de incluir folga orçamentária para fins de vantagens pessoais (avaliação de desempenho e remuneração variável), já que níveis de folga para demandas organizacionais são negociados entre organização e gestores via orçamento participativo.

Yuen (2004) aduz que a propensão dos gestores de criar folga orçamentária é maior em organizações com sistemas de avaliação e recompensas deficientes, com metas orçamentárias pouco claras, e, conseqüentemente, aumenta seu nível de dificuldade. Segundo o autor, a propensão dos gerentes de criar folga é menor quando os sistemas de recompensas são desenhados com metas orçamentárias claras e objetivas. Assim, argumentos concorrentes resultam em tensão quanto ao efeito do uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e para fins de remuneração variável sobre a folga orçamentária. Considerando que não é possível determinar qual efeito prevalecerá, se positivo ou negativo, previu-se somente influência. Assim, propõe-se as seguintes hipóteses:

H<sub>1b</sub>: o uso de metas orçamentárias para avaliação de desempenho influencia a folga orçamentária.

H<sub>1c</sub>: o uso de metas orçamentárias para fins de remuneração variável influencia a folga orçamentária.

## 2.2 Elementos do Processo Orçamentário e Percepções de Justiça

A justiça percebida advinda da alocação dos recursos organizacionais (Rupp & Cropanzano, 2002), das classificações de desempenho e da distribuição das recompensas monetárias (Colquitt et al., 2013) é denominada justiça distributiva. As organizações podem vincular as recompensas dos gestores, tais como benefícios, aos resultados orçamentários alcançados (Dunk & Nouri, 1998). Assim, o orçamento afeta as metas de desempenho pelas quais os gestores são avaliados e recompensados, além de refletir na parcela de recursos orçamentários disponibilizada para suas unidades (Little et al., 2002). Quando as habilidades e esforços para alcançar a meta individual (*inputs*) são compatíveis com as recompensas pela meta orçamentária alcançada (*outcomes*), há percepção de justiça distributiva (Lindquist, 1995).

Os resultados da justiça distributiva podem ter conseqüências tanto econômicas quanto socioemocionais (Rupp & Cropanzano, 2002). Os autores elucidam que o pagamento é valorizado porque fornece aos indivíduos meios para alcançar *status* social, senso de autoestima, estima e conforto material. Analogamente, essa análise pode ser aplicada no uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e remuneração variável. Gestores sentem-se recompensados (socioeconomicamente) após alcançar um desempenho favorável e usufruir da remuneração variável pelo cumprimento das metas orçamentárias, ocasionando maiores sentimentos de justiça distributiva. Em consonância com esses argumentos é assumido que:

H<sub>2a</sub>: o uso de metas orçamentárias para avaliação de desempenho influencia positivamente a percepção de justiça distributiva.

H<sub>2b</sub>: o uso de metas orçamentárias para fins de remuneração variável influencia positivamente a percepção de justiça distributiva.

Enquanto a justiça distributiva diz respeito aos resultados como recompensas (Colquitt et al., 2013), a justiça processual refere-se às percepções da equidade dos processos usados pelos superiores para avaliar o desempenho dos subordinados, realizar o *feedback* e determinar as recompensas, como promoções e aumentos salariais (Langevin & Mendoza, 2013). Os indivíduos percebem justiça processual quando experimentam oportunidades de influenciar decisões, expressam sua voz ou têm informações precisas para tomar decisões (Beuren

& Santos, no prelo; Özer & Yilmaz, 2011). No processo orçamentário, esses quesitos podem ser satisfeitos com a participação orçamentária (Wentzel, 2002).

A participação no processo orçamentário oportuniza aos subordinados e superiores expressarem suas preocupações em relação aos processos orçamentários (Lindquist, 1995). Lau e Tan (2012) e Wentzel (2002) constataram que a participação orçamentária reflete em maiores sentimentos de justiça processual. A participação orçamentária leva a maiores sentimentos de justiça processual porque oportuniza aos gestores o direito de participar e expressar suas opiniões, sugestões e reivindicações durante o processo orçamentário e permite o envolvimento desses na definição das metas orçamentárias e dos procedimentos de alocação dos recursos organizacionais. Assim, formulou-se a seguinte hipótese:

H<sub>2c</sub>: a participação orçamentária influencia positivamente a percepção de justiça processual dos gestores.

### 2.3 Percepções de Justiça e Folga Orçamentária

A folga também pode ser analisada sob a perspectiva de que é necessária para assegurar a sobrevivência da empresa no longo prazo, em que atua como estabilizadora da manutenção dos planos traçados, mesmo em momentos de crise (Beck & Beuren, no prelo; Cyert & March, 1963). Nesse enfoque, a folga não é necessariamente indesejável por si; ela pode ser benéfica para a organização (Cyert & March, 1963; Lukka, 1988; Webb, 2002). Seu valor depende da forma como é utilizada, já que fornece uma fonte de recursos que pode não estar disponível de outra forma ou aprovada devido à sua escassez (Onsi, 1973; Schoute & Wiersma, 2011). Assim, em consonância com os fundamentos da SET, argumenta-se que a folga orçamentária possa ser um antecedente dos sentimentos de justiça.

A SET envolve uma série de interações que geram obrigações relacionais (Kramer & Hartmann, 2014). Essas interações são geralmente vistas como interdependentes e dependentes das ações de outra pessoa (Blau, 1964). Cropanzano e Mitchell (2005) explicam que a interdependência, considerada uma característica da troca social, envolve arranjos mútuos e complementares em que a ação de uma parte leva à resposta de outra. Se uma pessoa fornece um benefício, a parte receptora deve responder em espécie. O indivíduo se sente compelido a retribuir à organização de maneira positiva, devido à obrigação criada pelas ações positivas e benéficas de outro para ele (Cropanzano & Mitchell, 2005; Sungu et al., 2019). Para Sungu et al. (2019), a norma de reciprocidade resulta em satisfação empregador-empregado quando o empregado tiver os recursos necessários para a

reciprocidade esperada, além da obrigação sentida; porém, quando o empregado sente obrigação, mas é deficiente na capacidade de entregar resultado, é provável que se sinta desconfortável na relação de troca.

Isso pode induzir as organizações a manter e aceitar que gestores negociem certo nível de folga em seus orçamentos, uma vez que, segundo a SET, as ações de uma parte dependem do comportamento da outra (Cropanzano & Mitchell, 2005). Elmassri e Harris (2011) apresentam evidências de que a folga é criada, mas não percebida negativamente pelos gerentes, onde quer que estejam na hierarquia. Os autores constataram que a folga atua como uma espécie de planejamento de contingência, vista como racional e aceitável por superiores e subordinados. Nesse enfoque, os gestores, visando continuar obtendo recursos de folga, podem utilizá-los de acordo com os interesses organizacionais de longo prazo (Van der Stede, 2000) em detrimento próprio, enquanto, na sua ausência, podem sacrificar objetivos prioritários quando múltiplos objetivos não podem ser atingidos (Davila & Wouters, 2005).

Se os controles orçamentários forem muito rígidos e os gerentes das unidades de negócios tiverem pouca discricção, o gerenciamento corporativo poderá sufocar as iniciativas que prometem benefícios a longo prazo ou menos certos (Merchant, 1990; Van der Stede, 2000). Segundo a SET, a interdependência reduz o risco e estimula a cooperação (Cropanzano & Mitchell, 2005). A folga orçamentária possibilitaria aos gestores perseguir objetivos múltiplos ao lidar com fatores exógenos adversos (Davila & Wouters, 2005), os protegeria de eventos incontroláveis (Webb, 2002), como incertezas do mercado (Schoute & Wiersma, 2011), e permitiria que se concentrassem no curto e longo prazo (Davila & Wouters, 2005).

Nessa perspectiva, a folga orçamentária suscitaria sentimentos de justiça distributiva e processual, uma vez que a caracterizaria como recurso econômico e social fornecido e permitido pela organização (Davila & Wouters, 2005) durante a negociação do processo orçamentário. Rupp e Cropanzano (2002) argumentam que indivíduos com maior percepção de justiça organizacional retribuem à organização com altos níveis de satisfação no trabalho, maior comprometimento organizacional e desempenho. Diante do exposto, formula-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H<sub>3a</sub>: a folga orçamentária influencia positivamente a percepção de justiça distributiva e processual dos gestores.

Especula-se, ainda, que a folga orçamentária possa mediar as relações entre os elementos do processo orçamentário e as percepções de justiça. Adota-se o entendimento de que a folga é constituída e negociada em decorrência do desenho e uso do processo orçamentário

(Merchant, 1985), além de estar presente nas organizações (Elmassri & Harris, 2011; Lukka 1988) e ser um elemento de troca social. Nesse sentido, quando as organizações se utilizam das metas orçamentárias para fins de avaliação de desempenho e de remuneração, gestores podem solicitar recursos adicionais visando atender múltiplos objetivos e ter segurança no cumprimento do orçamento. Lukka (1988) comenta que as necessidades de segurança podem reforçar a intenção de obter recursos, especialmente em situações em que os orçamentos são usados inflexivelmente como dispositivo de alocação de recursos.

O orçamento participativo permite que demandas de recursos sejam solicitadas e negociadas para enfrentar desafios organizacionais (Milani, 1975). Sem folga de

recursos há menos margem para, por exemplo, fornecer incentivos financeiros extras para manter os principais funcionários na organização. Gestores também podem usar recursos de folga para evitar que relacionamentos sejam encerrados prematuramente (Vanacker et al., 2017). Seguindo a norma da reciprocidade, ao obterem recursos nessas condições, os funcionários conceberiam o ambiente organizacional como mais justo. Assim, têm-se as seguintes hipóteses:

H<sub>2b</sub>: a folga orçamentária medeia parcialmente o efeito do uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e remuneração variável na justiça distributiva.

H<sub>3c</sub>: a folga orçamentária medeia parcialmente o efeito positivo da participação orçamentária na justiça processual.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 3.1 Amostra e Coleta de Dados

Uma *survey* foi realizada com gestores de diferentes áreas organizacionais das 500 maiores empresas da região Sul listadas no Grupo Amanhã. A busca dos contatos dos gestores foi pela rede social LinkedIn, pelos termos “gerentes”, “gestores”, “diretores”, “coordenadores”. Na sequência, enviou-se um convite para mil gestores (número máximo permitido de convites sem anuidade) para comporem a rede social LinkedIn. A amostra limitou-se a um respondente de cada área da empresa. Aos aproximadamente 500 gestores que aceitaram compor a rede social foi enviado o questionário via Google Forms e obteve-se, no período de setembro de 2014 a novembro de 2014, retorno de 114 questionários válidos.

O perfil demográfico dos respondentes indica que 76% ocupam cargos de gerentes e/ou diretores e 63% trabalham na empresa há mais de cinco anos. Os respondentes são de distintas áreas organizacionais, como contabilidade/controladoria (21), administrativo/financeiro (16), vendas (10), suprimentos (9), produção (8), e tecnologia da informação (TI)/tecnologia (8). Além disso, 45,6% dos respondentes estão na função de gerência há mais de cinco anos. Com relação à escolaridade, 73,7% têm curso de especialização ou mestrado e 26,3% têm graduação ou concluíram curso técnico. As áreas de formação predominantes são administração (38,6%), ciências contábeis (16,7%) e engenharia (14%). Com relação à idade dos respondentes, 53,5% têm até 40, enquanto 29,8% têm até 50 e 16,7% têm mais de 50 anos. Os respondentes são de empresas metalúrgicas (18,4%), do setor financeiro

(12,3%), elétrico (10,5%), de serviços (10,53%), têxtil (7,9%), dentre outros. A maioria das empresas é sociedade anônima de capital aberto (43,8%), de economia privada (85,1%), com mais de mil funcionários.

Na comparação dos respondentes com ocupação de cargos na área contábil, financeira, orçamentária e afins ( $n = 49$ ) *versus* outras áreas ( $n = 65$ ), não foram observadas diferenças significativas em termos de participação orçamentária ( $p = 0,4910$ ), uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho ( $p = 0,4161$ ), uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável ( $p = 0,2195$ ), folga orçamentária ( $p = 0,2818$ ), justiça distributiva ( $p = 0,2018$ ) e justiça processual ( $p = 0,4469$ ). Também não houve diferenças entre os construtos ( $p > 0,05$ ) em termos de gênero e tempo de empresa. Na idade, houve diferenças apenas para a variável independente de participação orçamentária em que gestores com 40 anos ou mais ( $n = 61$ ) apresentaram escore superior ( $M = 5,63$ ) em comparação aos gestores com menos de 40 anos ( $n = 53$ ;  $M = 4,92$ ).

#### 3.2 Mensuração das Variáveis

As variáveis de justiça distributiva, justiça processual, folga orçamentária e participação orçamentária foram mensuradas por itens múltiplos, com assertivas retiradas e/ou adaptadas de estudos prévios, ancoradas em uma escala tipo Likert de 7 pontos, sendo 1 = discordo totalmente e 7 = concordo totalmente. As variáveis de remuneração variável e meta orçamentária foram capturadas por itens em forma dicotômica (Tabela 1).

**Tabela 1***Construtos e assertivas do questionário*

<b>Construtos</b>	<b>Assertivas</b>	<b>Autores</b>
Justiça distributiva	JD1 – <i>Minha área de responsabilidade recebe o orçamento que merece.</i>	Wentzel (2002)
	JD2 – <i>Considero justo o orçamento da minha área de responsabilidade.</i>	
	JD3 – <i>O orçamento atribuído à minha área de responsabilidade reflete adequadamente minhas necessidades.</i>	
	JD4 – <i>Meu supervisor expressa preocupação e sensibilidade quando discutem restrições orçamentárias alocadas para minha área de responsabilidade.</i>	
Justiça processual	JP1 – <i>Os atuais procedimentos orçamentários contêm provisões que me permitam recorrer/solicitar ajustes orçamentários para minha área de responsabilidade.</i>	Wentzel (2002)
	JP2 – <i>Os responsáveis pelas decisões orçamentárias tentam não favorecer uma área de responsabilidade em detrimento de outra.</i>	
	JP3 – <i>Os responsáveis pelas decisões orçamentárias explicam adequadamente como são determinadas as alocações orçamentárias para minha área de responsabilidade.</i>	
	JP4 – <i>Os procedimentos orçamentários são aplicados de forma consistente em todas as áreas de responsabilidade e ao longo do tempo.</i>	
	JP5 – <i>Os atuais procedimentos orçamentários representam adequadamente as preocupações de todas as áreas de responsabilidade.</i>	
	JP6 – <i>Decisões orçamentárias para minha área de responsabilidade são baseadas em informações precisas e opiniões bem informadas.</i>	
	JP7 – <i>Os atuais procedimentos orçamentários estão em conformidade com os meus próprios padrões éticos e morais.</i>	
Folga orçamentária	FO1 – <i>Os orçamentos estabelecidos para minha área de responsabilidade são facilmente alcançáveis.</i>	Dunk (1993)
	FO2 – <i>Tenho tendência de manter um alto montante do orçamento para necessidades imprevistas ou requisitadas/solicitadas.</i>	Onsi (1973)
	FO3 – <i>Os orçamentos da minha área de responsabilidade NÃO são particularmente exigentes.</i>	Dunk (1993)
Participação orçamentária	PO1 – <i>Estou envolvido na definição de todas as partes do meu orçamento.</i>	Leach-López et al. (2007), Milani (1975)
	PO2 – <i>Tenho forte influência no montante final do orçamento da minha área de responsabilidade.</i>	
	PO3 – <i>Minhas contribuições são importantes para a elaboração do orçamento da minha área de responsabilidade.</i>	
	PO4 – <i>Quando o orçamento está sendo definido, meu supervisor procura atender meus pedidos, opiniões e/ou sugestões muito frequentemente.</i>	
	PO5 – <i>Sempre participo das reuniões para fixar os objetivos orçamentários de minha área de responsabilidade.</i>	
	PO6 – <i>Elaboro o orçamento da minha área de responsabilidade, porém meu superior o revisa.</i>	
Uso de metas orçamentárias para fins de remuneração variável	RV2 – <i>Na sua organização, além da remuneração fixa (salário), há pagamento de remuneração variável, como, por exemplo, participação nos lucros e/ou resultados?</i> ( ) Sim ( ) Não  Se a resposta for sim na questão anterior, o recebimento da remuneração variável está atrelado à realização de metas? ( ) Sim ( ) Não	Inspirado em Merchant (1990)
Uso de metas orçamentárias para avaliação de desempenho	MO5 – <i>A meta é atrelada exclusivamente ao cumprimento do orçamento?</i> ( ) Sim ( ) Não	

**Fonte:** *Elaborada pelos autores.*

As assertivas de justiça organizacional foram retiradas do estudo de Wentzel (2002), cuja opção decorre do fato de que aferem a percepção de justiça sob a ótica do orçamento. As assertivas de folga orçamentária foram adaptadas do estudo de Dunk (1993) e Onsi (1973). Van der Stede (2000) comenta que a folga orçamentária tem sido referida na literatura sob uma variedade de rótulos e que, de maneira geral, há folga no orçamento se os gestores

da unidade de negócios tiverem conseguido negociar metas fáceis de alcançar. Neste estudo, considerando esse entendimento de folga, utilizou-se uma assertiva do estudo de Onsi (1973) que afere se os gestores têm tendência de manter um alto montante do orçamento para necessidades imprevistas ou requisitadas/solicitadas. Essa assertiva capta diretamente o comportamento do indivíduo, diferentemente das outras, que são escalonadas na terceira

pessoa e podem não ser indicativas do comportamento do gestor (Nouri, 1994). Assim, outras duas assertivas foram retiradas do estudo de Dunk (1993).

As assertivas de participação orçamentária foram adaptadas do estudo de Milani (1975) por Leach-López

et al. (2007) e aqui realizadas mais algumas alterações de redação. Para os construtos uso de metas orçamentárias para avaliação de desempenho e uso de metas orçamentárias para fins de remuneração, adotaram-se assertivas dicotômicas inspiradas no estudo de Merchant (1990).

## 4. RESULTADOS

### 4.1 Modelo de Mensuração e Estatística Descritiva

O modelo de mensuração foi analisado quanto à confiabilidade (individual e composta) e validade (convergente e discriminante) das medidas dos construtos (Hair et al., 2016). As cargas fatoriais de cada variável foram examinadas para avaliar a confiabilidade individual dos itens, que apresentaram cargas acima de 0,70 em seus respectivos construtos, exceto uma assertiva do construto de folga orçamentária. As cargas padronizadas devem ter pelo menos 0,70 (Hair et al., 2016), mas cargas mais baixas são aceitáveis se outros indicadores do construto têm cargas superiores (Chin, 1998), o caso desta pesquisa.

Em específico, a assertiva “os orçamentos da minha área de responsabilidade NÃO são particularmente exigentes” (FO3) apresentou carga fatorial de 0,609, enquanto as assertivas FO1 e FO2 obtiveram, respectivamente, cargas fatoriais de 0,887 e 0,730.

A variância média extraída (AVE) e a confiabilidade composta (CR) de todos os construtos foram acima de 0,50 e 0,70, respectivamente (Tabela 2), o que confirma sua validade convergente e consistência interna do modelo (Hair et al., 2016). Também foi confirmada a validade discriminante, pois os valores constantes da diagonal (raiz quadrada AVE) de cada construto são maiores que os valores fora da diagonal (correlações) (Hair et al., 2016).

**Tabela 2**

Matriz de correlações entre variáveis latentes

Variável latente	FO	JD	JP	PO	AD	RV
Folga orçamentária (FO)	<b>0,750</b>					
Justiça distributiva (JD)	0,201	<b>0,863</b>				
Justiça processual (JP)	0,285	0,831	<b>0,841</b>			
Participação orçamentária (PO)	0,214	0,716	0,723	<b>0,861</b>		
Uso da meta orçamentária para fins de avaliação de desempenho (AD)	0,024	0,392	0,346	0,163	<b>1,000</b>	
Uso da meta orçamentária para fins de remuneração variável (RV)	-0,063	0,101	0,106	-0,005	0,436	<b>1,000</b>
Média	3,73	5,01	4,97	5,25	-	-
Desvio padrão	1,63	1,52	1,64	1,75	-	-
Variância média extraída (AVE) > 0,50	0,563	0,744	0,707	0,741	1,000	1,000
Confiabilidade composta (CR) > 0,70	0,791	0,920	0,944	0,945	1,000	1,000

Fonte: Elaborada pelos autores.

### 4.2 Modelo Estrutural e Teste das Hipóteses

Pelo *bootstrapping*, foram obtidos os valores de caminho (*path*), t-valor e p-valor de cada relação, o que permite analisar as hipóteses, conforme Tabela 3.

Procedeu-se, também, à avaliação do modelo estrutural a partir de três indicadores recomendados por Ringle et al. (2014): coeficiente de determinação de Pearson ( $R^2$ ), relevância preditiva ( $Q^2$ ) ou indicador de Stone-Geisser e tamanho do efeito ( $F^2$ ) ou indicador de Cohen.

**Tabela 3***Resultados do modelo estrutural – Testes das hipóteses*

	Hipóteses	Coefficiente estrutural	Erro padrão	t-valor	p-valor	Decisão
H <sub>1a</sub>	Participação orçamentária → FO	0,210	0,091	2,313	<b>0,021</b>	Não rejeita
H <sub>1b</sub>	Metas orçamentárias para avaliação de desempenho → FO	0,020	0,072	0,276	0,782	Rejeita
H <sub>1c</sub>	Metas orçamentárias para remuneração variável → FO	-0,070	0,082	0,857	0,392	Rejeita
H <sub>2a</sub>	Metas orçamentárias para avaliação de desempenho → JD	0,418	0,076	5,484	<b>0,000</b>	Não rejeita
H <sub>2b</sub>	Metas orçamentárias para remuneração variável → JD	-0,070	0,063	1,103	0,270	Rejeita
H <sub>2c</sub>	Participação orçamentária → JP	0,694	0,057	12,188	<b>0,000</b>	Não rejeita
H <sub>3a</sub>	FO → JD	0,187	0,090	2,074	<b>0,038</b>	Não rejeita
	FO → JP	0,136	0,067	2,047	<b>0,041</b>	

**Notas:** Avaliação do modelo estrutural. Coeficiente de determinação de Pearson ( $R^2$ ): folga orçamentária (FO) = 0,050; justiça distributiva (JD) = 0,194; justiça processual (JP) = 0,540; relevância preditiva ( $Q^2$ ): FO = 0,007; JD = 0,132; JP = 0,371; tamanho do efeito ( $F^2$ ): FO = 0,053; JD = 0,157; JP = 0,431.

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

A análise dos coeficientes estruturais indica efeito significativo e positivo da participação orçamentária na constituição de folga ( $\beta = 0,210$ ,  $p = 0,021$ ), o que suporta não rejeitar a H<sub>1a</sub>. Contudo, não foram encontradas relações significativas entre o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho com a folga orçamentária e o uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável e folga orçamentária, o que leva à rejeição das H<sub>1b</sub> e H<sub>1c</sub>, respectivamente.

Um coeficiente de magnitude moderada ( $\beta = 0,694$ ,  $p = 0,000$ ) sinaliza que a participação orçamentária é um importante preditor da justiça processual. Assim, a H<sub>2c</sub> é suportada. Os resultados também mostram associações positivas e significativas da folga orçamentária com justiça distributiva ( $\beta = 0,187$ ,  $p = 0,38$ ) e justiça processual ( $\beta = 0,136$ ,  $p = 0,041$ ), o que suporta não rejeitar a H<sub>3a</sub>, de que a folga orçamentária influencia positivamente a percepção de justiça distributiva e processual. Não houve relações significativas entre metas orçamentárias para fins de remuneração variável e justiça distributiva, o que leva

à rejeição da H<sub>2b</sub>. Porém, observa-se associação positiva e significativa entre meta orçamentária para avaliação de desempenho e percepção de justiça distributiva ( $\beta = 0,418$ ,  $p = 0,00$ ), logo, não se rejeita a H<sub>2a</sub>.

Para testar as hipóteses de mediação, seguiram-se as quatro etapas propostas por Baron e Kenny (1986). Como as variáveis uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável (variáveis independentes) não afetaram a folga orçamentária (variável mediadora), não é possível inferir que a folga atua como variável interveniente entre esses elementos do processo orçamentário e as percepções de justiça distributiva, o que leva à rejeição da H<sub>3b</sub>. Entretanto, houve relações significativas entre participação orçamentária e folga orçamentária (etapa 1 para o teste da mediação) e entre folga orçamentária e justiça processual (etapa 3). Assim, procedeu-se à análise do modelo estrutural sem a variável mediadora, cujos resultados são apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4***Efeitos diretos, indiretos e totais dos modelos de mediação*

Hipótese H <sub>3c</sub>	Efeito modelo sem mediação	Com mediação da folga orçamentária		
		Efeito direto	Efeito indireto	Efeito total
Participação orçamentária → folga orçamentária → justiça processual	0,723**	0,694*	0,029	0,722**

\* =  $p < 0,05$ ; \*\* =  $p < 0,001$ .

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

Ao excluir a folga orçamentária, verificou-se relação positiva e significativa ( $\beta = 0,723$ ,  $p = 0,000$ ) entre participação orçamentária e justiça processual (etapa 2) e que esse efeito enfraquece com a adição da variável mediadora ( $\beta = 0,694$ ,  $p = 0,000$ ) (etapa 4). Contudo, esse efeito não diminui em nível elevado, o que indica que a variável mediadora não pode ser considerada potente (Baron & Kenny, 1986). Além disso, os efeitos indiretos não foram significantes, o que leva à rejeição da  $H_{3c}$ , de que a folga orçamentária medeia parcialmente o efeito positivo da participação orçamentária na justiça processual.

### 4.3 Discussão dos Resultados

O primeiro conjunto de hipóteses verificou se os elementos do processo orçamentário influenciam a folga orçamentária. Os resultados mostraram apenas relações significativas e positivas entre participação orçamentária e folga orçamentária ( $\beta = 0,210$ ,  $p = 0,021$ ); contudo, o poder de explicação da constituição de folga foi baixo ( $R^2 = 0,05$ ). Esses resultados parecem alinhados com a literatura, que sugere que a criação de folga orçamentária depende de um conjunto complexo de variáveis e relacionamentos (Dunk & Nouri, 1998; Maiga & Jacobs, 2007) e que a participação orçamentária é apenas um fator explicativo (Elmassri & Harris, 2011), mas não suficiente na constituição das reservas orçamentárias (Dunk & Nouri, 1998).

Outra possível razão para esses achados é que apenas determinado nível de folga orçamentária (vide estatísticas descritivas apresentadas na Tabela 2) parece negociado entre os gestores e suas respectivas organizações (Baerdemaeker & Bruggeman, 2015) para lidarem com inovações, desafios organizacionais e possíveis contingências. Elmassri e Harris (2011) concebem a folga orçamentária como elemento racional da gestão orçamentária, aceita como parte da cultura organizacional dentro de um intervalo permitido. Davila e Wouters (2005) advertem que a folga orçamentária não é criada indiscriminadamente, apenas quando a atenção a objetivos alternativos exige. Pressupõe-se, assim, em consonância com a SET (Blau, 1964), que os gestores, durante o orçamento participativo, barganham recursos extras para demandas organizacionais específicas, tendo em vista que a folga é um recurso econômico e social presente do processo orçamentário.

Os resultados também não apoiam as hipóteses que previam que o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e para fins de remuneração variável está positivamente relacionado com a constituição de folga. Existem, pelo menos, três maneiras de interpretar a falta de suporte das  $H_{1b}$  e  $H_{1c}$ . Primeiro, não necessariamente os gestores se aproveitam dessa configuração do sistema

orçamentário para constituir folga em benefício próprio. Se a folga é um recurso negociado e ofertado, em conformidade com a regra da reciprocidade preconizada na SET (Blau, 1964; Kramer & Hartmann, 2014; Rupp & Cropanzano, 2002), os indivíduos se sentirão em dívida com a organização e não tentarão constituir folga para benefício próprio, visando apenas um desempenho favorável e remuneração pelo cumprimento do orçamento. Segundo, um sistema rígido de avaliação de desempenho e da remuneração variável atrelada ao cumprimento do orçamento pode inibir a constituição de folga. Uma das finalidades de controles orçamentários rígidos é aumentar a probabilidade de a folga ser detectada e assim reduzi-la (Van der Stede, 2000). Terceiro, as métricas utilizadas na pesquisa para captar os construtos podem ter contribuído para esses resultados, constituindo-se em uma das limitações do estudo.

O segundo grupo de hipóteses averiguou se os elementos do processo orçamentário afetam as percepções de justiça dos gestores. Os resultados apontaram que a participação orçamentária fortalece os sentimentos de justiça processual, o que coaduna com os resultados da pesquisa de Chong e Strauss (2017) e Wentzel (2002). A geração de obrigações prevista na SET (Blau, 1964) ajuda a explicar a constituição de níveis mais altos de percepção de justiça processual mediante participação orçamentária dos gestores. A participação lhes permite expressar opiniões, fazer reivindicações e sentir-se envolvidos no processo orçamentário (Lau & Tan, 2012; Leach-López et al., 2007; Milani, 1975). Pela regra da reciprocidade, percebem que os procedimentos formais adotados na organização são justos e que foram corretamente tratados na organização, refletindo-se nas atitudes e comportamentos no ambiente de trabalho (Kramer & Hartmann, 2014).

Os resultados indicam, ainda, que o uso das metas orçamentárias para fins de remuneração variável não está relacionado com sentimento de justiça distributiva. Contudo, o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho pode suscitar percepções de justiça distributiva. Os sentimentos de justiça desencadeados a partir da meta orçamentária divergem da proposta de Langevin e Mendoza (2013) quanto ao uso de múltiplos indicadores na avaliação de desempenho. Uma possível explicação é que, como os gestores participam do processo de elaboração do orçamento, consideram justo que a avaliação de desempenho seja atrelada à realização das metas orçamentárias (Lau & Tan, 2012). É possível, também, que os gestores tenham atrelado a distribuição dos recursos à sua classificação de desempenho pelo cumprimento do orçamento, não necessariamente à remuneração variável, sendo essa uma etapa posterior da avaliação de desempenho.

O terceiro grupo de hipóteses examinou as relações entre folga orçamentária e percepções de justiça. Fundamentado na SET (Blau, 1964), observou-se que, diante dos recursos ofertados (folga), gestores respondem com maiores percepções de justiça distributiva e processual. Sob essa perspectiva, a folga orçamentária atua como antecedente dos sentimentos de justiça. Os resultados sugerem que o excesso de recursos advindos da folga orçamentária pode ser benéfico para a organização devido aos seus reflexos nas percepções de justiça (Colquitt et al., 2013). Os coeficientes de caminhos indicam que o contrário também é verdadeiro: a ausência de folga pode acarretar sentimentos de injustiças. Escassez de recursos, pressão por produtividade e dificuldade de inovação podem causar sentimentos negativos com a organização.

Os resultados também mostram que a folga orçamentária não mediou as relações do uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e para fins de remuneração variável com a justiça distributiva e da participação orçamentária com a justiça processual. Isso sugere que a folga orçamentária é considerada um elemento inerente ao processo orçamentário que as organizações usam juntamente com os demais elementos analisados para fomentar as percepções de justiça distributiva e processual dos gestores acerca do processo orçamentário. Evidências dessas argumentações estão presentes na literatura que destaca os efeitos positivos da folga orçamentária (ex.: Beck & Beuren, no prelo; Lukka, 1988), nas premissas da SET (Blau, 1964), de que as organizações oferecem recursos econômicos e socioemocionais para moldar as percepções que os gestores têm de seus relacionamentos com a organização (Rupp & Cropanzano, 2002), nos resultados da estatística descritiva que indicou um nível intermediário de folga, nas relações positivas e significativas entre folga e percepções de justiça e nos respectivos testes de mediação.

Esses resultados sugerem concepções alternativas para análise da relação entre percepção de justiça organizacional

e folga orçamentária para além da lente econômica da folga orçamentária, com *insights* para possibilidades de pesquisas futuras nessa área. Ao se recorrer à SET (Blau, 1964), fornece-se uma perspectiva de como elementos do processo orçamentário afetam as percepções de justiça dos gestores e como a folga orçamentária concebida como recurso de troca econômica e social contribui para o aumento de sentimentos de justiça. No caso desta pesquisa, o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e a folga orçamentária aumentam a justiça percebida dos resultados do processo orçamentário, enquanto a participação orçamentária e a folga orçamentária contribuem para perceber que o processo utilizado para a alocação dos recursos é justo. Quando o sistema orçamentário é projetado para fornecer aos gestores justiça distributiva e processual, significa que esses recebem o tratamento justo e benéfico da organização. Na visão da SET (Blau, 1964), o tratamento justo fornecido pela organização via recursos econômicos e sociais e a percepção positiva por parte dos gestores desse tratamento culminam em comportamentos mais produtivos e em melhores resultados.

Esses achados são importantes para a prática gerencial na revisão dos procedimentos orçamentários com intuito de estimular o sentimento de justiça e atingir os objetivos organizacionais. Rupp e Cropanzano (2002) destacam que quando os indivíduos experimentam um alto senso de justiça organizacional, sentem maior apoio e reconhecimento de seus líderes e organizações, sendo que essa percepção de justiça faz com que esses indivíduos percebam a importância dos seus papéis na organização, que impacta positivamente suas atitudes e ações, apresentando comportamentos pró-organizacionais. Dessa forma, este estudo sugere que a folga orçamentária é um elemento importante para predizer sentimentos de justiça dos gestores acerca do processo orçamentário e que pode ser utilizada pelos gestores, tendo em vista os objetivos organizacionais.

## 5. CONCLUSÕES

Sob a lente da SET (Blau, 1964), observou-se que a participação orçamentária, o uso das metas orçamentárias para avaliação de desempenho e a folga orçamentária caracterizam-se como recursos de troca econômica e social utilizados pelas organizações para obter maiores percepções de justiça distributiva e processual. O estudo também sinalizou que a folga orçamentária é fundamental para predizer os sentimentos de justiça distributiva e processual dos gestores acerca do processo orçamentário.

Embora pesquisadores (Davila & Wouters, 2005; Elmassri & Harris, 2011) já tenham apontado a folga orçamentária como benéfica para a organização, não foram encontrados estudos que analisaram a folga orçamentária como preditora das percepções de justiça, sendo essa uma das principais contribuições desta pesquisa. Estudos anteriores abordaram a folga orçamentária como consequente da justiça, em que maiores sentimentos de justiça implicavam em menor

propensão de constituir folga, enquanto os resultados desta pesquisa sugerem que a folga pode desencadear sentimentos de justiça. Tal decorre de diferenças na concepção da folga orçamentária: enquanto naqueles estudos ela representa um recurso usado pelos gestores para benefício próprio, neste é ofertada aos gestores para inovação, imprevistos e motivação, mas essas concepções não são em si contraditórias, visto a bidirecionalidade da folga orçamentária e da justiça organizacional.

A pesquisa contemplou também a justiça distributiva, ausente na maioria dos estudos anteriores, com propósito similar. Considerou os antecedentes das percepções de justiça, em vez de focar somente nos seus consequentes. O modelo testado apresenta perspectivas alternativas de investigações acerca do vínculo da folga orçamentária com as percepções de justiça. Contudo, estudos adicionais são necessários para compreender a intencionalidade da ação de criar reservas, os motivos para sua criação e os possíveis benefícios. Liessem et al. (2015) destacam que a teoria da agência desempenha papel importante, mas alertam sobre a necessidade de utilizar outras lentes teóricas para explicar o fenômeno da folga orçamentária.

Os resultados da pesquisa também têm implicações para a prática organizacional. As organizações devem se esforçar para melhorar a percepção de justiça distributiva e processual dos gestores acerca do processo orçamentário, visto que procedimentos organizacionais considerados justos se caracterizam como um dos mecanismos utilizados para influenciar fortemente as atitudes e comportamentos dos indivíduos em favor da organização e inibir comportamentos contraproducentes. Assim, organizações que avaliam os gestores a partir do cumprimento das metas orçamentárias devem se atentar para que os gestores tenham clareza das metas propostas e dos seus respectivos papéis, e que essas metas e seu nível de dificuldade possam ser discutidos via orçamento

participativo. Além disso, devem estabelecer mecanismos para que os recursos de folga (limitados) possam ser monitorados e utilizados em favor da organização.

O sentimento de justiça não advém do atendimento de todas as solicitações, mas pode ser aumentado com um *feedback* de qualidade. Isso denota a relevância do orçamento participativo, no qual os subordinados podem expressar suas opiniões e obter explicações quando suas solicitações não são atendidas. Os resultados da pesquisa reforçam que a percepção de justiça processual depende da participação orçamentária. São implicações que as organizações precisam considerar no desenho e uso do processo orçamentário.

Entre as limitações do estudo destaca-se o viés de desejabilidade social nas respostas dos participantes (Merchant, 1985). A própria escolha do modelo teórico caracteriza uma limitação, visto que variáveis precisaram ser omitidas para delimitar o escopo do estudo. O baixo valor explicativo ( $R^2$ ) para o construto folga orçamentária indica que o modelo usado não captou adequadamente todas as variáveis relevantes para explicação desse construto. Pesquisas futuras podem considerar outros antecedentes da folga orçamentária (ex.: incerteza ambiental, assimetria da informação, nível de internacionalização das empresas) e incluir consequentes da percepção de justiça advinda do processo orçamentário. Da mesma maneira, são complexos o desenho e uso do processo orçamentário e suas características.

Além disso, estudos futuros podem mensurar a folga orçamentária a partir de diferentes concepções de modo que capte de forma direta os aspectos positivos das reservas orçamentárias. Apesar dessas limitações, o estudo apresenta contribuições ao apontar que o que foi originalmente descrito como fenômeno comportamental negativo pode ser repensado como estratégia de fomentar os sentimentos de justiça nas organizações.

## REFERÊNCIAS

- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. Controllershship foundation.
- Arnold, M., & Artz, M. (2019). The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 73(1), 50-67.
- Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29(1), 1-12.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Beck, F., & Beuren, I. M. (no prelo). The interface of organisational slack with innovation: a study of a textile company. *International Journal of Business Innovation and Research*. <https://doi.org/10.1504/IJBIR.2020.10035592>
- Beuren, I. M., & Santos, V. (no prelo). Organisational justice perception and job satisfaction of professors. *International Journal of Business Excellence*.

- Blau, P. M. (1964). *Exchange and power in social life*. Transaction Publishers.
- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern Methods for Business Research*, 295(2), 295-336.
- Chong, V. K., & Strauss, R. (2017). Participative budgeting: The effects of budget emphasis, information asymmetry and procedural justice on slack-additional evidence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(1), 181-220.
- Chow, C. W., Cooper, J. C., & Haddad, K. (1991). The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: A multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 16(1), 47-60.
- Colquitt, J. A., Scott, B. A., Rodell, J. B., Long, D. M., Zapata, C. P., Conlon, D. E., & Wesson, M. J. (2013). Justice at the millennium, a decade later: A meta-analytic test of social exchange and affect-based perspectives. *Journal of Applied Psychology*, 98(2), 199-236.
- Cropanzano, R., & Mitchell, M. S. (2005). Social exchange theory: An interdisciplinary review. *Journal of Management*, 31(6), 874-900.
- Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. Prentice-Hall.
- Davila, T., & Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30(1), 587-608.
- Derfuss, K. (2012). *Budget slack: Some meta-analytic evidence*. <http://www.managementcontrolassociation.ac.uk/wp-content/uploads/main-2016-full/mcafull-derfuss.pdf>
- Dunk, A. S. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *Accounting Review*, 68(2), 400-410.
- Dunk, A. S., & Nouri, H. (1998). Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, 17(1), 72-96.
- Elmassri, M., & Harris, E. (2011). Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(3), 278-293.
- Hair, J. F., Jr., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage.
- Kramer, S., & Hartmann, F. (2014). How top-down and bottom-up budgeting affect budget slack and performance through social and economic exchange. *Abacus*, 50(3), 314-340.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, 31(3), 209-222.
- Lau, C. M., & Tan, S. L. C. (2012). Budget targets as performance measures: The mediating role of participation and procedural fairness. In Epstein, M. J., & Lee, J. Y. (eds.). *Advances in management accounting* (Vol. 20, pp. 151-185). Emerald.
- Leach-López, M. A., Stammerjohan, W. W., & McNair, F. M. (2007). Differences in the role of job-relevant information in the budget participation-performance relationship among US and Mexican managers: A question of culture or communication. *Journal of Management Accounting Research*, 19(1), 105-136.
- Liessem, T., Schedlinsky, I., Schwering, A., & Sommer, F. (2015). Budgetary slack under budget – based incentive schemes – the behavioral impact of social preferences, organizational justice, and moral disengagement. *Journal of Management Control*, 26(1), 81-94.
- Lindquist, T. M. (1995). Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), 122-147.
- Little, H. T., Magner, N. R., & Welker, R. B. (2002). The fairness of formal budgetary procedures and their enactment: Relationships with managers' behavior. *Group & Organization Management*, 27(2), 209-225.
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting Organizations and Society*, 13(3), 281-301.
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. (2007). Budget participation's influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5(1), 39-58.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210.
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 297-313.
- Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review*, 50(2), 274-284.
- Mucci, D. M., Beck, F., & Frezatti, F. (2021). Configurações do processo orçamentário: análise de empresas que atuam no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 15(1), 89-109.
- Nouri, H. (1994). Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 289-295.
- Onsi, M. (1973). Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review*, 48(3), 535-548.
- Özer, G., & Yilmaz, E. (2011). Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. *Business and Economics Research Journal*, 2(4), 1-18.
- Ringle, C. M., Silva, D., & Bido, D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73.
- Rupp, D. E., & Cropanzano, R. (2002). The mediating effects of social exchange relationships in predicting workplace outcomes from multifoci organizational justice. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 89(1), 925-946.

- Santos, V., Beuren, I. M., & Marques, L. (2021). Desenho e uso justos do processo orçamentário e desempenho gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(85), 29-45.
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The impact of budgets on people. *The Accounting Review*, 45(2), 259-268.
- Schoute, M., & Wiersma, E. (2011). The relationship between purposes of budget use and budgetary slack. In Epstein, M. J., & Lee, J. Y. (eds.). *Advances in management accounting* (Vol. 19, pp. 75-107). Emerald.
- Sungu, L. J., Weng, Q. D., & Kitule, J. A. (2019). When organizational support yields both performance and satisfaction. *Personnel Review*, 48(6), 1410-1428.
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622.
- Vanacker, T., Collewaert, V., & Zahra, S. A. (2017). Slack resources, firm performance, and the institutional context: Evidence from privately held European firms. *Strategic Management Journal*, 38(6), 1305-1326.
- Webb, R. A. (2002). The impact of reputation and variance investigations on the creation of budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 361-378.
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 247-271.
- Wentzel, K. (2004). Do perceptions of fairness mitigate managers' use of budgetary slack during asymmetric information conditions? *Advances in Management Accounting*, 13(1), 223-244.
- Yuen, D. C. (2004). Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 517-532.