

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E AS IMAGENS DA ORGANIZAÇÃO

ADRIANO MUSSA
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

RICARDO HENRIQUE TROVÃO RÊGO
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

JOSÉ ROBERTO SECURATO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Resumo

Apesar do uso difundido e da quantidade de pesquisas acadêmicas que abordam o orçamento empresarial, muitos problemas têm sido identificados com o artefato ao longo dos anos. Dois caminhos têm sido mencionados para a solução dos problemas: melhoria ou abandono. Porém, independente de qual caminho uma organização possa tomar para o desenvolvimento dos processos orçamentários, percebe-se a necessidade de se aperfeiçoar a forma como as organizações são vistas, entendidas e analisadas, tanto internamente quanto na relação com as demais organizações. Uma das formas mais difundidas de se entender uma organização e seus processos é mediante o uso de metáforas ou imagens. O objetivo deste trabalho é verificar quais as contribuições que as imagens da organização sugeridas por Morgan (1996) podem trazer para a explicação dos problemas e para o desenvolvimento dos processos orçamentários. A metodologia adotada é o ensaio teórico. As principais contribuições dos resultados desta pesquisa são: (i) o entendimento das organizações como imagens podem auxiliar na explicação dos problemas e desenvolvimento do processo orçamentário e; (ii) o orçamento e sua eficácia são parte de um pacote maior de gestão e controle nas organizações e, neste sentido, são dependentes das formas e estilos gerenciais.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Orçamento empresarial; Imagens da organização.

1. Introdução

O orçamento é um dos temas mais pesquisados em contabilidade gerencial (LUFT e SHIELDS, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003; HANSEN *et al.*, 2003). As organizações usam esta ferramenta para os mais diversos propósitos, dentre os quais se podem mencionar planejamento e coordenação das atividades, alocação de recursos, avaliação de desempenho e motivação dos funcionários (COVALESKI *et al.*, 2003; HANSEN *et al.*, 2003). Segundo pesquisa da Umaphy (1987) e KMPG (2009), respectivamente, o percentual de empresas usuárias do processo formal de orçamento, no mercado norte-americano é de 97% e 95%. Apesar do uso difundido e da quantidade de pesquisas acadêmicas que abordam o tema, muitos problemas têm sido identificados no orçamento ao longo dos anos. Segundo Hansen *et al.* (2003), os principais problemas podem ser sumarizados como segue: (i) as premissas orçamentárias estão freqüentemente desatualizadas, o que reduz o valor do processo; (ii) o orçamento impõe uma estrutura vertical de comando e controle, centralizando as decisões,

inibindo as iniciativas e focando na redução de custos ao invés da criação de valor; (iii) o uso do artefato parece ser incompatível com a formação de estruturas organizacionais e de comunicação diferentes da vertical (*top-down*), o que impede ou dificulta o processo de descentralização das decisões por meio do *empowerment*.

Hansen *et al.* (2003) mencionam a existência de dois caminhos que estão se formando para a solução dos problemas no orçamento: melhoria ou abandono. Os que propõem a melhoria enxergam que há uma desconexão entre o orçamento elaborado no nível mais alto da organização e o orçamento nos níveis operacionais. Eles sugerem, portanto, que a conexão seja estabelecida pela integração entre o orçamento operacional e o financeiro, sendo o segundo conseqüência do primeiro. Por sua vez, os que sugerem o abandono recomendam que a extinção da ferramenta seja feita em duas etapas: inicialmente deixar de usar o orçamento como base para avaliação de desempenho e recompensa e, posteriormente, eliminar completamente o artefato mediante a descentralização das decisões. A corrente que defende o abandono ficou conhecida como *beyond budget* (HOPE e FRASER, 2003).

Hansen *et al.* (2003) verificam pontos comuns entre as duas abordagens e fazem a proposta da integração de ambas, pelo uso do que há de melhor em cada proposta. Os fundamentos comuns entre as duas abordagens são: (i) a capacidade de previsão e de planejamento e, como conseqüência, a utilidade do orçamento dependem do contexto no qual a organização está inserida (CHENHALL e MORRIS, 1986); (ii) o orçamento não funciona isolado das demais práticas gerenciais e, portanto, deveria ser estudado como parte de um “pacote” organizacional e; (iii) ambos enfatizam a necessidade de incorporar o comportamento da média e baixa gerência. Fica evidente que os pontos comuns que fundamentam ambas as abordagens envolvem o maior e mais detalhado entendimento da organização, seja em seus processos internos ou intra-organizacionais, seja em seus relacionamentos com as demais organizações e com o ambiente. Berry *et al.* (2009) também sugerem que o maior entendimento das organizações, que estão cada vez mais complexas, seja parte fundamental para o avanço nas pesquisas sobre orçamento. Shields e Shields (1998), posteriormente corroborado por Covaleski *et al.* (2003), revisaram os estudos de orçamento sob as perspectivas econômica, psicológica e sociológica. As conclusões principais foram que as três perspectivas são geralmente abordadas de maneira isolada e, ao focar uma determinada perspectiva, as pesquisas tendem a simplificar ou minimizar as demais. Os autores sugerem que as três perspectivas juntas podem ser necessárias para um melhor entendimento dos problemas. Em outras palavras, há a necessidade de se abordar as organizações de forma mais global, sob um conjunto de perspectivas. Finalmente, Van der Stede (2001) corroborando a necessidade de uma visão geral, comenta que o orçamento pode ser visto como um subconjunto de um completo sistema de controle e gestão empresarial.

Assim, independente de qual caminho uma organização possa tomar, tratar os problemas orçamentários ou decidir abandoná-lo, percebe-se a necessidade de se aperfeiçoar a forma como as organizações são vistas, entendidas e analisadas, tanto internamente quanto na relação com as demais organizações.

Conforme Maximiano (2006), existem diferentes formas de se enxergar e aprofundar o entendimento de uma organização. Motta (2003) destaca que um dos constructos mais importantes e que tem se difundido bastante para compreensão do comportamento humano e das relações nas organizações são as imagens organizacionais propostas por Morgan (1996). Morgan (1996) entendendo que as organizações estão cada vez mais complexas e muitas vezes paradoxais e tendo por base essencialmente a teoria das organizações e a teoria geral da administração, faz uso de metáforas ou imagens para representar e entender as organizações, seus processos e os relacionamentos inter e intra-organizacionais.

1.1 Definição do problema, objetivo de pesquisa e metodologia

Com base no exposto, pode-se formular a seguinte questão de pesquisa que norteia este trabalho: quais as contribuições que as imagens da organização sugeridas por Morgan (1996) podem trazer para a explicação dos problemas e para o desenvolvimento dos processos orçamentários? Desta questão de pesquisa derivam-se os seguintes objetivos:

- revisar os principais problemas dos processos orçamentários;
- descrever as principais tendências dos processos orçamentários;
- descrever e entender as imagens da organização propostas por Morgan (1996);
- relacionar as imagens da organização propostas por Morgan (1996) aos principais problemas dos processos orçamentários.

O presente trabalho utiliza a metodologia do ensaio teórico, considerando os constructos e as teorias disponíveis em contabilidade gerencial e administração das organizações.

Esta pesquisa se justifica pela reduzida quantidade de trabalhos sobre orçamento no Brasil, conforme indicado por Leite *et al.* (2008); e por propor uma abordagem pouco explorada ao tentar unir as teorias da organização e da administração, representadas pelas imagens da organização, com o orçamento empresarial.

Antes de prosseguir, ressaltam-se algumas limitações ou restrições deste trabalho. Uma das mais importantes consiste na escolha dos autores que são usados como base para a definição dos problemas dos processos orçamentários, bem como na opção pela visão de Morgan (1996) sobre a teoria das organizações.

O texto está estruturado da seguinte forma: o item 2 aborda a revisão da literatura sobre os problemas orçamentários e suas tendências; o item 3 detalha as imagens da organização propostas por Morgan (1996) e propõe as relações com os processos e problemas orçamentários; o item 4 traz as considerações finais e indica algumas sugestões para pesquisas futuras.

2. Revisão da literatura

2.1 Problemas nos processos orçamentários

Hansen e Mowen (2001) comentam que talvez não exista um único sistema orçamentário ideal e que é natural que os problemas ocorram, com impactos diretos na gestão e no desempenho das organizações. Neely *et al.* (2001) listaram 12 problemas mais citados como fraquezas dos processos orçamentários para os praticantes. São eles:

1. O processo orçamentário consome muito tempo;
2. Orçamento limita a responsabilidade e geralmente são barreiras para as mudanças;
3. O orçamento raramente tem foco estratégico;
4. Orçamentos adicionam pouco valor, especialmente devido a seu longo tempo de preparação;
5. Orçamentos se concentram na redução de custos e não na criação de valor;
6. Orçamentos favorecem linhas verticais de comando e controle;
7. Orçamentos não refletem estruturas emergentes de relacionamentos os quais as empresas estão adotando;
8. Orçamento encoraja jogos orçamentários e comportamentos disfuncionais e perversos;

9. Orçamentos são atualizados com pouca frequência, geralmente de forma anual;
10. Orçamentos são baseados em premissas sem suporte real;
11. Orçamentos reforçam barreiras departamentais ao invés de encorajar o compartilhamento de informações;
12. Orçamentos fazem as pessoas se sentirem sub-valorizadas.

Hansen *et al.* (2003) resumiram os 12 problemas orçamentários mencionados por Neely *et al.* (2001) em 3 grupos. Os itens 1, 4, 9 e 10 estão todos relacionados ao fator tempo e se referem ao fato das premissas orçamentárias estarem frequentemente desatualizadas, o que reduz o valor do processo.

Os problemas 2, 3, 5, 6 e 8 estão associados ao fato do orçamento impor uma estrutura vertical de comando e controle, centralizando as decisões, inibindo as iniciativas e focando na redução de custos ao invés da criação de valor. O tema participação dos colaboradores no processo orçamentário é também abordado por Hopwood (1972), Young (1985), Shields e Shields (1998) e Covaleski *et al.* (2003). Jogos orçamentários, reservas e comportamentos disfuncionais foram pesquisados por Lukka (1988), Van der Stede (2000) e Hansen e Mowen (2001). Já, o uso de orçamento como base para a avaliação de desempenho foi também pesquisado por Fisher *et al.* (2003) e Yuen (2004).

Já, os pontos 7, 11 e 12 refletem os problemas orçamentários relacionados à estrutura organizacional e às pessoas. A alegação é que o uso do orçamento parece ser incompatível com a formação de estruturas organizacionais e de comunicação diferentes da vertical, o que impede ou dificulta o processo de descentralização das decisões por meio do *empowerment*. Um exemplo de estudo de processos verticais de informações é o trabalho de Parker e Kyj (2006).

O tema rigidez ou flexibilidade também é tratado por Welsch *et al.* (1988), que conclui que o orçamento deve ser revisto em algum momento, o que se fundamenta em um dos princípios do planejamento o qual menciona que o orçamento deve se adaptar às circunstâncias. O grau de realidade das previsões é também estudado por Welsch *et al.* (1988), que tratam o tema levando em consideração que o grau de realidade percebida pelos gerentes em relação às suas metas é fundamental para o funcionamento do sistema. Van der Stede (2001), por sua vez, trabalha a filosofia de controle das organizações e conclui que esta pode ser entendida a partir de constructos macros sendo que o nível de exigência do sistema de controle é um deles. Por fim, Yuen (2004) conclui que quanto mais difícil for a meta, maior a propensão de se desenvolver reservas orçamentárias.

2.2 Tendências dos processos orçamentários

Hansen *et al.* (2003) mencionam a existência de dois possíveis caminhos para a solução dos problemas no orçamento: melhoria ou abandono. Os que propõem a melhoria vêem que há uma falta de conexão entre o orçamento elaborado no topo organizacional e o orçamento nos níveis mais baixos ou operacionais. Eles sugerem, portanto, que a conexão seja estabelecida pela integração entre o orçamento operacional e o financeiro, sendo o segundo consequência do primeiro. A origem desta abordagem está na vertente norte-americana do *Consortium for Advanced Manufacturing* (CAM-I) que ficou conhecida como *Activity-Based Budgeting* (ABB).

O *Activity-Based Budgeting* sugere que a origem de elaboração do orçamento esteja na base das atividades e não mais no foco tradicional de produto-mercado ou centro de responsabilidade. A proposta é expandir os conceitos de gerenciamento baseado em atividades e capacidade para os processos orçamentários.

Desta forma, uma vez conhecidas as atividades da empresa e os requerimentos para produção, a proposta ABB sugere a busca do equilíbrio operacional entre os recursos requeridos para atender às demandas e os recursos disponíveis. Somente quando o equilíbrio for atingido é que a empresa deveria passar para o plano financeiro. Os benefícios da abordagem ABB são: (i) evitar cálculos financeiros de efeitos de operações que não serão levadas à diante por falta de equilíbrio entre demanda e recursos disponíveis; (ii) ter um orçamento explícito de recursos e atividades; (iii) ter em mãos uma rica ferramenta para o balanceamento entre demanda e capacidade; (iv) facilitar a comunicação com os níveis mais baixos da hierarquia; (v) facilitar o processo de avaliação de desempenho pelos níveis mais baixos; (vi) permitir uma avaliação de desempenho com maior riqueza de detalhes e; (vii) reforçar ou facilitar a visão horizontal da organização.

Certamente a aplicação prática da sugestão ABB possui limitações, dentre as quais Hansen *et al.* (2003) mencionam o custo para obtenção das informações e a disponibilidade de informações com altos níveis de detalhes.

Por sua vez, os que sugerem o abandono dos processos orçamentários recomendam que a extinção da ferramenta seja feita em duas etapas: inicialmente deixar de usar o orçamento como base para avaliação de desempenho e recompensa e, posteriormente, eliminar completamente o artefato mediante a descentralização das decisões. A corrente que defende o abandono ficou conhecida como *beyond budget* (BB) (HOPE e FRASER, 2003). A origem do *beyond budget* também está no CAM-I, *Consortium for Advanced Manufacturing*, porém na sua vertente européia.

A primeira etapa do BB seria feita pela substituição do uso do orçamento como base de avaliação e recompensa pelo uso de contratos de desempenho relativos, usando *benchmarks* internos e externos. Isto significa ajustar as metas no momento da avaliação de desempenho e usar uma mescla de medidas financeiras e não-financeiras.

A segunda etapa do BB seria a descentralização das decisões pelo processo conhecido como *empowerment*. Os defensores do BB, entre eles Hope e Fraser (2003) consideram que o *empowerment* é incompatível com o modelo tradicional de orçamento, onde os contratos são fixos, o foco é financeiro e não no cliente e a alocação de recursos é definida anualmente.

Apesar de não estar no escopo deste trabalho discutir a polêmica sobre a efetividade das propostas ABB e BB, vale a ressalva de que Frezatti (2005) analisa a proposta do *beyond budget* e conclui que se trata de uma tentativa de recuperação dos aspectos qualitativos clássicos do orçamento que, além de não resolver os problemas que a ausência de orçamento pode acarretar, cria outros, que não existiriam sem a referida proposta.

Hansen *et al.* (2003), por sua vez, verificam pontos comuns entre as duas abordagens e fazem a proposta da integração de ambas. Para tal, analisam os fundamentos do ABB e da BB e encontram pontos em comum: (i) a capacidade de previsão e de planejamento e, como consequência, a utilidade do orçamento dependem do contexto no qual a organização está inserida. Esta visão de contingência foi abordada por Chenhall e Morris (1986); (ii) o orçamento funciona inter-relacionado com as demais práticas gerenciais e, portanto, deveria ser estudado como parte de um “pacote” organizacional e; (iii) ambos enfatizam a necessidade de incorporar o comportamento da média e baixa gerência.

Tanto na visão de Hansen *et al.* (2003), quanto nos trabalhos de Shields e Shields (1998), Van der Stede (2001), Covaleski *et al.* (2003) e Berry *et al.* (2009), já mencionados na Introdução deste artigo, fica latente que o tratamento dos problemas orçamentários e a aplicação prática das novas propostas ou abordagens dependem de um maior entendimento das organizações, seus complexos funcionamentos e relações.

No próximo tópico serão analisadas as imagens da organização propostas por Morgan (1996) para o desenvolvimento da capacidade de entendimento e análise das organizações, bem como suas relações com os problemas do processo orçamentário.

3. As imagens da organização e o processo orçamentário

As imagens organizacionais são formas de compreender as organizações. Segundo Morgan (1996, p. 342-343),

o modo de raciocinar a respeito da organização influencia o modo pelo qual é empreendido o processo de organização [e] é possível superar muitos problemas comuns aprendendo-se a ver e compreender a maneira de organizar, [...] de tal modo que novos cursos de ação surjam.

Hill e Levenhagem (1995) afirmam que estas imagens são modelos que se iniciam nas mentes dos indivíduos, sendo posteriormente refinados por meio da linguagem. Esta possibilitaria a comunicação e assim proveria uma base para a compreensão e os significados comuns dentro das organizações. À medida que isto ocorre, o próprio modelo mental passaria por sucessivos melhoramentos, tornando-se mais eficiente para operar processos organizacionais de comunicação e priorização de informações e para o seu processamento, ao mesmo tempo que reduziria a percepção de ambigüidades. A identificação desses modelos mentais forneceria uma importante ajuda para a compreensão da organização, ao desenhar um quadro de referências simples que explique o comportamento organizacional.

Morgan (1996) indica que o diagnóstico ou análise de uma organização implica a aplicação de alguma teoria à situação que está sendo objeto de estudo. Esta teoria é utilizada para fazer uma leitura e interpretação da realidade. Para isso, os que realizam a análise ou diagnóstico deveriam ter conhecimento da teoria e capacidade para aplicá-la. O referido autor explora e desenvolve esta habilidade, que denomina de arte, realizando extenso trabalho de busca de diferentes teorias organizacionais, propondo conjuntos de imagens ou metáforas que as representem e depois sugerindo um método para utilizá-las na análise das organizações. O pressuposto é que o entendimento do caráter complexo e muitas vezes paradoxal da vida organizacional seria facilitado, aumentando a competência para administrá-las e planejá-las criativamente. Vistas sob este enfoque, as imagens das organizações poderiam auxiliar na resolução dos problemas orçamentários e no entendimento, desenvolvimento e aplicação das novas propostas por meio da melhor compreensão das organizações.

As metáforas propostas por Morgan (1996) permitem ver as organizações como máquinas, organismos vivos, cérebros, culturas, sistemas políticos, prisões psíquicas, fluxos de transformação e instrumentos de dominação. Conforme Morgan (1996), não há mais espaço para uma visão simplista das organizações, administradas como se fossem máquinas, desenhadas para atingir objetivos predeterminados, que tendem a limitar o desenvolvimento das capacidades humanas. As organizações precisam desenvolver uma racionalidade reflexiva e organizadora, necessárias ao constante processo de adaptação às novas circunstâncias.

3.1. Máquina

A organização máquina é aquela cuja ênfase está nas tarefas e estrutura. A sustentação teórica está na Teoria Clássica da Administração e na Administração Científica de Taylor (1987). Nesta concepção, as organizações operam como burocracias, no sentido proposto por Max Weber (1978). As partes pertencem a um conjunto regulado por relações ordenadas e é possível que todas as atividades sejam planejadas visando alcance dos objetivos propostos. A produção é em série e os processos administrativos são rotineiros e definidos com muita clareza por meio de linhas precisas de comunicação e comando. A autoridade é bastante centralizada e a disciplina é esperada em todos os níveis. Os interesses dos indivíduos são subordinados aos da organização. O homem é visto como um robô e a tarefa de encorajar as

peças para que se sujeitem às solicitações da organização máquina é reduzida a pagar o valor certo para a tarefa, ou seja, há a concentração em incentivos econômicos. Utilizando-se da metáfora das máquinas, Morgan (1996) demonstra o quanto a busca pela precisão técnica e eficiência sub-valorizou os aspectos humanos da organização, subestimando a capacidade dos trabalhadores de resolver problemas complexos, revelando grande dificuldade para adaptar-se às mudanças. Algumas condições são mencionadas por Morgan (1996) para que uma organização esteja direcionada para esta imagem mecanicista:

(a) quando existe uma tarefa contínua a ser desempenhada; (b) quando o ambiente é suficientemente estável para assegurar que os produtos oferecidos sejam apropriados; (c) quando se produz sempre o mesmo produto; (d) quando a precisão é a meta; e (e) quando as partes humanas da máquina são submissas e comportam-se como foi planejado que façam. (MORGAN, 1996, p.37)

Pela descrição da organização vista como máquina, observa-se a relação que há com alguns dos principais problemas dos processos orçamentários como o uso de premissas desatualizadas, a estrutura vertical e a dificuldade de descentralização. Em organizações máquina o foco do planejamento está nas tarefas, sendo que o ambiente externo é negligenciado dificultando a revisão e atualização das premissas orçamentárias. Além disso, este tipo de organização tem como característica a estrutura vertical de comando e controle e centralização das decisões, impossibilitando processos de descentralização. Conclui-se que, em uma organização com características de máquina, as tendências de maior conexão do orçamento entre os níveis operacionais e os gestores, bem como a descentralização por meio do *empowerment*, se mostram incompatíveis com este tipo de organização.

3.2. Organismos vivos

Enquanto na metáfora da máquina o conceito de organização é o de uma estrutura estática e fechada, na metáfora do organismo o conceito de organização é o de uma entidade viva, em constante mutação, interagindo com seu ambiente na tentativa de satisfazer suas necessidades e adaptar-se para sobreviver. As organizações, conforme as suas características, podem se adaptar melhor em determinados ambientes do que em outros. A análise do ambiente no qual a organização está inserida, a verificação de qual seria a melhor forma para se adaptar e sobreviver neste ambiente e quais são as necessidades para se tornar um sistema aberto são características de uma gestão que possui visão da organização como um organismo vivo.

Morgan (1996) destaca que esta imagem traz como consequência a visualização de aspectos técnicos e humanos nas organizações. Assim, os colaboradores são pessoas com necessidades complexas que precisam ser satisfeitas para levarem vidas plenas e saudáveis, bem como se desempenharem eficazmente nas situações de trabalho, sendo que o pano de fundo é a existência de colaboração e não de conflitos (ARGYRIS, 1957). Os empregados trabalham melhor quando se sentem motivados pelas tarefas que devem desempenhar e o processo de motivação depende de se permitir às pessoas atingirem recompensas que satisfaçam as suas necessidades pessoais. Ao invés da organização de trabalhos em séries, a estruturação se dá em sistemas e subsistemas que se formam conforme a demanda e há a preocupação constante de se eliminar disfunções nas partes ou sub-partes, pois caso elas ocorram haverá o prejuízo para o todo. Em cada parte pode ser visto um ciclo contínuo de entradas, transformações e saídas (DeGEUS, 2000). Em suma, é a organização vista como um organismo humano.

Organizações com características de organismos vivos, devido à necessidade de constante relação com o ambiente externo e de valorização dos colaboradores, tendem a ter

menos problemas de premissas orçamentárias desatualizadas ou os problemas inerentes à estrutura vertical, facilitando os processos de descentralização das decisões. Além disso, o fato de trabalharem em células pode facilitar a conexão do orçamento entre os níveis operacionais e gerenciais, o que é sugerido pela corrente ABB.

3.3. Cérebros

Sob outro ângulo, a organização, de modo similar ao cérebro humano, pode ser vista como um sistema de processamento de informações capaz de aprender a aprender e, através da aprendizagem, recriar-se. Assim, as organizações deixam de ser passivas tornando-se agentes ativos no ambiente. Em circunstâncias que mudam é importante que sejam questionados os procedimentos que estão sendo desenvolvidos, para que de forma autorreguladora sejam monitoradas as modificações necessárias à nova situação. O processo de aprender a aprender depende da habilidade de permanecer aberto às mudanças que estão ocorrendo no ambiente e à habilidade de desafiar os processos atuais com certo grau de abertura e autocrítica.

Morgan (1996) acredita que o planejamento neste tipo de organização tem como objetivo aprender a se auto-organizar, como um cérebro em completo funcionamento. Como no cérebro, processos complexos podem ser realizados com estruturas simples, devido a uma intensa e forte conectividade. Assim, fazer circular as informações e permitir o controle e execução das atividades em todas as partes seriam requisitos fundamentais. Em vez de produção em série ou separação em subsistemas distintos, as organizações cérebro se caracterizam por participação de todos, redundâncias e conexões cruzadas (SENGE, 1990).

A capacidade interna de aprender a aprender se daria por meio de sistemas de processamento de informações, de comunicação e de tomada de decisões descentralizados e com ausência de rotinas. Estes sistemas funcionariam com informações incompletas e processos flexíveis. Os erros teriam a função de oportunidade de melhoria e a direção especificaria apenas o necessário.

Organizações com características de cérebros não deveriam apresentar problemas orçamentários relacionados à desatualização das premissas, pois são organismos que necessitam estar em constante contato com o ambiente externo para o processo de aprendizado. Além disso, devido à participação de todos, redundância e conexões cruzadas, estas organizações tenderiam a ter facilidade para a descentralização das decisões e do processo orçamentário. Além disso, para este tipo de organização, parece fazer sentido a tendência de eliminação dos processos orçamentários como base de avaliação de desempenho.

3.4. Culturas

Na imagem de culturas, o foco está no lado humano das organizações que são vistas como criações da realidade social, obtendo da sociedade os conhecimentos, ideologias, valores, normas e leis. Morgan (1996) afirma que é a cultura que delinea o caráter da organização e, por este enfoque, as organizações podem ser vistas como sub-sociedades. Os indicadores sociais seriam os modos de interação e relacionamento entre as pessoas, a linguagem que usam, as imagens que criam e os rituais que seguem, sendo que nada disso seria imposto e sim resultado das interações sociais. Estes aspectos formam uma identidade moldada pela interação dos colaboradores que criam e adotam a cultura (FLEURY e FISCHER, 1996). Assim, a cultura corporativa pode facilitar ou dificultar a atividade

organizacional, pois uma mudança efetiva depende de alterações nos valores que devem guiar as ações. A análise da perspectiva cultural vem reinterpretar a natureza e o significado das relações da organização com o ambiente. Dessa forma, a evolução do orçamento para as propostas do BB e do ABB parecem depender muito fortemente das mudanças de valores dos integrantes das organizações.

Com base nesse contexto, a implantação e a eficácia do orçamento serão função da cultura organizacional. As crenças e as idéias que as organizações possuem de si mesmas, bem como daquilo que pensam fazer com respeito a seu ambiente, influenciam na forma de atingir os seus objetivos, encorajando-as também para a formulação de sua estratégia empresarial e, conseqüentemente, na definição de seus processos de planejamento e orçamento.

Na sociedade ocidental há uma tendência de predominância do foco em resultados, o que acaba se repetindo nas organizações, favorecendo comportamentos disfuncionais em relação ao uso do orçamento. Uma área de vendas, por exemplo, que tem seu desempenho mensurado com base na realização das vendas previstas, pode ter a tendência de subestimar as previsões, criando folgas orçamentárias.

3.5. Sistemas Políticos

Morgan (1996) destaca que a política é um aspecto inevitável da vida organizacional, sendo detentora de grande papel construtivo na criação da ordem social. A estratégia empresarial é baseada em interesses muitas vezes divergentes e desagregadores. Daí o uso da metáfora dos sistemas políticos em que pessoas interdependentes com interesses divergentes se unem com o propósito de satisfazer as suas necessidades básicas, desenvolver uma carreira profissional ou perseguir metas fora de seus trabalhos.

O foco está nos interesses pessoais, profissionais e das funções; conflitos de origem pessoal e entre grupos e; poder. As organizações são sistemas políticos e berços de conflitos de interesses e poder. Morgan (1996) destaca que é o poder a força capaz de equilibrar interesses e conflitos. Na situação de interesses divergentes surge o conflito que pode se resolver de duas formas: a solução imediata ou a prolongação do conflito por meio de jogos de poder. Assim, é possível fazer a análise política da organização tão rigorosamente como a análise de qualquer outro aspecto da vida organizacional.

A relação dos sistemas políticos e, principalmente do poder, com os processos e problemas orçamentários já vem sendo alvo de estudos em contabilidade gerencial. Esta relação se deve ao fato do orçamento, seu funcionamento e eficácia estarem intimamente relacionados com a distribuição do poder nas organizações, principalmente quando o artefato é utilizado como base para avaliação de desempenho e remuneração. Organizações vistas como sistemas políticos parecem favorecer o afloramento de problemas como os jogos e comportamentos perversos e disfuncionais em relação ao orçamento. Um gestor, ao elaborar um orçamento com folgas de forma consciente, estaria agindo muito mais de acordo com os seus interesses próprios do que nos interesses da organização.

O orçamento geralmente traz intrínseca a relação e a distribuição do poder entre as áreas, departamentos, cargos e pessoas, pois áreas com maior orçamento são geralmente reconhecidas como mais importantes. Quando isso ocorre, está estabelecida a relação de poder. Nesse sentido, não é interesse dos detentores do poder legitimado pelo orçamento qualquer tipo de processo orçamentário diferente do *top-down*, com estrutura vertical de comando e controle e decisões centralizadas.

3.6. Prisões Psíquicas

A metáfora da prisão psíquica vê as organizações como fenômenos psíquicos, ou seja, processos conscientes e inconscientes, no qual as pessoas podem ficar presas às imagens, pensamentos e idéias que estes processos geram. Ao explorar a imagem da prisão psíquica é possível enxergar algumas das formas pelas quais as organizações e seus participantes caem em armadilhas oriundas da construção da realidade que representam, no máximo, uma simplificação imperfeita do mundo. Algumas armadilhas das formas assumidas de raciocínio podem ser: (i) aprisionados pelo sucesso – organizações que se vinculam fortemente a seu sucesso e se esquecem do ambiente e concorrentes; (ii) aprisionados pela acomodação organizacional – organizações que identificam erros nos seus processos produtivos e, como consequência, incorporam as margens de erros nos processos e na cultura, deixando de buscar a melhoria e a eliminação dos erros; (iii) aprisionados pelos processos grupais – organizações que constroem processo de tomada de decisões totalmente grupal negligenciando o senso crítico individual de cada membro. De forma análoga à metáfora da cultura, a imagem das organizações como prisões psíquicas, por abordar o comportamento humano de forma individual ou dos grupos, traz fortes relações com os processos orçamentários.

As características de prisões psíquicas podem favorecer o surgimento de problemas orçamentários ligados à resistência à mudança. Por exemplo, a análise de variações orçamentárias pode ser influenciada pelo aprisionamento pela acomodação organizacional, fazendo com que certas variações sejam incorporadas nos processos e na cultura organizacional, deixando de ser alvos de investigação e análise.

Outra relação que se pode fazer entre prisões psíquicas e processos orçamentários se refere ao fato das premissas estarem freqüentemente desatualizadas na elaboração das projeções, uma vez que é comum os responsáveis pela elaboração das peças orçamentárias o fazerem ancorados ao orçamento ou ao realizado do período anterior, desconsiderando ou negligenciando as modificações no contexto externo.

3.7. Fluxo de transformação

A metáfora do fluxo de mudança ou transformação é expressa em três sub-imagens. A primeira é o de sistemas *autopoiesis* proposto pela biologia recentemente: ao invés de sistemas abertos, nos quais as organizações se transformariam a partir de relacionamento com o ambiente, haveria uma lógica interna de auto-produção de mudanças. A segunda sub-imagem sugere que esta lógica estabelece tensões e forças resumidas numa relação circular, conhecida como lógica da casualidade recíproca. As organizações seriam sistemas fechados e autônomos de interação, se relacionando apenas consigo mesmas e com os entornos que a elas pertenceriam. As demandas externas seriam vistas como projeções das próprias organizações que moldam o futuro e administram seu crescimento. A terceira imagem considera que qualquer fenômeno tem e gera o seu oposto e, além disso, as autotransformações ocorreriam como resultado das tensões opostas. Neste sentido, a administração tem o propósito de gerenciar contradições.

A organização vista como fluxo de transformação revela que indivíduos e organização têm possibilidade de escolher o tipo de auto-imagem que irá guiar suas ações e delinear seu futuro. Assim, deve-se considerar que as organizações se transformam em conjunto com seu meio ambiente, levando a compreender que o padrão de organização que se vai revelando com o passar do tempo é evolutivo. Morgan (1996) destaca que uma organização que queira realmente entender o ambiente, deveria começar tentando entender a si própria, uma vez que o ambiente é uma projeção de si mesma. Assim, o desenvolvimento e problemas dos processos orçamentários dependerão da auto-imagem que a organização tem.

As conexões entre os ambientes externo e interno das organizações são refletidas no orçamento, pois nos processos orçamentários tenta-se ajustar o ambiente interno às condições

externas, que são as definidoras das premissas. Porém, em muitos setores, as organizações assumem a segunda sub-imagem descrita acima, a da referência circular, ou seja, não só o ambiente influencia a empresa, mas também a empresa influencia o ambiente. Essas empresas, de certa forma, contribuem na moldagem do seu futuro e transformam as necessidades dos consumidores, detendo grande poder sobre a criação de demanda e as tendências do mercado. Esse fenômeno parece ocorrer em intensidades distintas conforme o setor de atuação. As empresas dos setores eletrônicos e automobilísticos, bem como outras com grande investimento em pesquisa e desenvolvimento, são exemplos onde esse tipo de referência circular se mostra bastante evidente.

3.8. Instrumento de dominação

Morgan (1996) afirma que o real valor dessa perspectiva é demonstrar que até formas mais racionais e democráticas de organização podem resultar em modelos ou formas de dominação. Estas formas podem ser desde a coerção explícita até sutis regulamentações, normas e processos. O que é racional sob o ponto de vista da organização, como, por exemplo, a constante busca por aumento da rentabilidade, pode ser catastrófico na ótica do funcionário. As estruturas organizacionais e a divisão de classes deixam bastante explícitas e dão caminhos formais para a dominação. O orçamento também pode funcionar como instrumento de dominação, principalmente quando usado como base para a avaliação de desempenho e remuneração variável, o que pode levar a problemas ligados aos jogos orçamentários e comportamentos disfuncionais e perversos.

Orçamentos do tipo *top-down* podem ser mais facilmente relacionados como um instrumento de dominação. Porém, fluxos ou gerenciamentos orçamentários participativos, como é proposto principalmente pela corrente BB, também podem ser usados como um instrumento de dominação ainda mais perverso, pois é a dominação implícita em formas democráticas de administração.

3.9. O uso das metáforas na gestão de organizações

Morgan (1996) afirma que as organizações podem conter várias imagens ao mesmo tempo, dependendo da situação. O método de análise da organização se daria em dois passos: (i) produzir uma leitura diagnóstica da situação que está sendo investigada, utilizando diferentes metáforas para identificar ou ressaltar aspectos relevantes da situação e; (ii) elaborar uma avaliação crítica do significado e da importância das diferentes interpretações efetuadas. O autor destaca ainda que “as luzes de todas as metáforas podem ser usadas de modo prescritivo” (MORGAN, p.341)

Certamente muitos problemas operacionais surgem na aplicação do método de análise proposto por Morgan (1996), como a exigência de elevada capacidade de abstração e síntese de situações complexas, bem como bom conhecimento das oito metáforas apresentadas. Porém, como destaca o próprio autor, a compreensão da organização que está sendo analisada sob multiplicidade de pontos de vistas (imagens) é vantajosa, dada a complexidade real e crescente das organizações.

4. Considerações finais

O presente trabalho se propôs a responder a seguinte pergunta: quais as contribuições que as imagens da organização sugeridas por Morgan (1996) podem trazer para a explicação dos problemas e para o desenvolvimento dos processos orçamentários? O que se pode concluir pelo desenvolvimento das análises ao longo do texto é que o entendimento das

organizações por meio das imagens da organização propostas por Morgan (1996) podem auxiliar na explicação dos problemas e desenvolvimento do orçamento.

Porém, a conclusão mais importante é que o orçamento, como parte de um pacote maior de gestão e controle das organizações parece depender bastante dos processos e formas de gestão. Neste sentido, os problemas e deficiências identificadas nos processos orçamentários parecem ser muito mais consequência das características gerenciais do que problemas isolados do artefato em si. Desta forma, a resolução desses problemas necessariamente dependerão do desenvolvimento e entendimento das estratégias e estilos de gestão das organizações.

Por fim, destaca-se que os resultados da presente pesquisa talvez tenham despertado mais questionamentos do que conclusões, mas, sem dúvida, contribuirão para o desenvolvimento de pesquisas futuras, dentre as quais se podem mencionar: (i) o auto-conhecimento propiciado pela identificação das imagens que predominam em cada organização ou setor, considerando sua individualidade, podem auxiliar na definição dos processos orçamentários e no caminho seguir em relação à sua evolução?; (ii) as relações entre as imagens das organizações e os problemas orçamentários feitos nesse artigo podem ser corroboradas em pesquisas empíricas? (iii) poderiam ser usadas outras estruturas, como a da Teoria Geral das Organizações ou a da Teoria Geral da Administração, com forma alternativa de buscar maior conhecimento das organizações e suas relações com o orçamento?

5. Referências bibliográficas

ARGYRIS, C. *Personality and Organization*. New York: Harper, 1957.

BERRY, A.J; COAD, A.F.; HARRIS, E.P; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: a review of recent literature, *The British Accounting Review*, v. 41, p.2-20, 2009.

BURROWS, G.; SYME, B. Z. Zero-base budgeting: origins and pioneers. *Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. v. 36, p. 226-241, 2000

CHENHALL, R.H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, 1986.

COVALESKI, M.A; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, p.3-49, 2003

DeGEUS, A. A empresa viva. IN Harvard Business Review. Estratégias para o crescimento. Rio de Janeiro: Campus, p.95-110, 2000.

FISHER, J.G; MAINES, L.A.; PEFFER, S.A.; SPRINKLE, G.B. Using budgets for performance evaluation: effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposal, budget slack, and performance. *The Accounting Review*, v.77, p.847-865, 2002.

FLEURY, M. T. L. ; FISHER, R. M. Cultura e poder nas organizações. São Paulo: Atlas, 1996.

FREZATTI, F. Beyond Budgeting: Inovação ou Resgate de Antigos Conceitos do Orçamento Empresarial. *Revista de Administração Eletrônica*, p. 23-33, abr-jun, 2005.

HANSEN, D.R.; MOWEN, M. M. *Gestão de Custos*. São Paulo: Pioneira, 2001.

HANSEN, S.C.; OTLEY, D.T.; VAN DER STEDE, W.A. Practice development in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, p.95-116, 2003

HILL, R. C.; LEVENHAGEN, M. Metaphors and mental models: sensemaking and sensegiving in innovative and entrepreneurial activities. *Journal of Management*, v. 21, p.1057-1074, 1995.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap. Boston: Harvard Business School Press, 2003.

HOPWOOD, A., An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, v.10, p.156-182, 1972.

KPMG – 2004 *Budgeting and Forecasting Survey Report: process tweak or process overhaul?* Disponível na Internet via correio eletrônico: jorlando@kpmg.com, abril, 2009.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças*, vol.19, p. 56-72, 2008.

LUFT, J.; SHIELDS, M. Mapping management accounting graphics and guidelines, *Accounting, Organization and Society*, vol.28, p.169-249, 2003.

LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organization and Society*, vol.13, p.281-301, 1988.

MAXIMIANO, A. C. A. Teoria Geral da Administração: da revolução urbana à digital. São Paulo: Atlas, 2006.

MORGAN, G. *Imagens da Organização*. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTTA, F. C. P. Teoria das Organizações: Evolução e Crítica. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

NEELY, A.; SUTCLIFF, M.R.; HEYNS, H.R. *Driving value through strategic planning and*

budgeting. New York: Accenture, 2001.

PARKER, R.J.; LARISSA, K. Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organization and Society*, v. 31, p.27-45, 2006.

SENGE, P. M. Quinta disciplina: arte, teoria e prática da organização de aprendizagem. São Paulo, Editora Best Seller, 1990.

SHIELDS, J.F.; SHIELDS, M.D. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organization and Society*, vol.23, p.49-76, 1998.

TAYLOR, F. W. Princípios de Administração Científica. São Paulo: Atlas. 1987.

UMAPATHY, S. *Current Budgeting Practices in US Industry: The State of the Art*. New York: Quorum, 1987.

VAN DER STEDE, W.A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organization and Society*, vol. 25, p.609-622, 2000.

VAN DER STEDE, W.A. Measuring tight budgetary control. *Management Accounting Research*, vol. 12, p.119-137, 2001.

WEBER, M. Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal. In: CAMPOS, E. Sociologia da burocracia. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

WELSCH, G.A.; HILTON, R.W.; GORDON, P.N. *Budgeting: profit planning and control*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1988.

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

YOUNG, S.M. Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *The Accounting Review*, vol. 23, 1985.