

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO, ESTILOS DE USO E FATORES CONTINGENCIAIS

RESUMO

O orçamento é um instrumento largamente utilizado pelas empresas, para atender diversos objetivos e desempenhar diferentes papéis. No entanto, muitas críticas têm sido apresentadas ao artefato, as quais os autores acreditam que sejam moderadas por fatores relacionadas ao contexto de atuação da empresa e ao estilo de uso (diagnóstico/interativo) do orçamento. Os fatores contingenciais implicam que de acordo com uma determinada influência situacional o orçamento terá uma configuração e mais do que isso, culminará na percepção de algumas críticas, mas não de outras. Ao mesmo tempo, o estilo de uso é um elemento que altera as potencialidades de utilização do orçamento, e com alteração na sua aplicação, também se modificam as percepções de críticas à ferramenta. Espera-se contribuir ao esforço de esclarecer a aplicabilidade de determinadas críticas ao orçamento, que é considerado por diversos estudiosos um importante instrumento de gestão. Respalado por uma profunda e extensa revisão da literatura sobre estes elementos, o presente ensaio teórico apresenta proposições a serem testadas em futuros trabalhos, que terão o potencial de demonstrar empiricamente a aplicabilidade dos conceitos e interações aqui apontadas.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é apontado por Davila e Wouters (2005) como o instrumento gerencial com potencial de ser o mais utilizado pelas organizações, sendo a ele atribuídas diversas funções relacionadas ao apoio à gestão e a tomada de decisão (FREZATTI, 2007). Apesar de diversos benefícios serem relatados por autores importantes como Garrison e Noreen (2000), o artefato, já a longo tempo, tem sido alvo de diversas críticas. O orçamento tem sido considerado como uma ferramenta obsoleta (GURTON, 1999; JENSEN, 2001) ou um mal necessário (WALLANDER, 1999). Além disso, existem estudos que apontam a incapacidade do orçamento em assumir os papéis que lhe são atribuídos teoricamente (PARKER, 1979; BUNCE; FRASER; WOODCOCK, 1995), especialmente quando a ferramenta é utilizada em ambientes instáveis e incertos (BERLAND, 2001).

Ao considerar as características do orçamento, verifica-se que o mesmo atende a primeira parte do pressuposto apresentado por Chenhall (2003), para um estudo baseado na teoria da contingência, de que os sistemas de controle gerencial, e por extensão seus elementos, instrumentalizam os gestores na tomada de decisões. O segundo aspecto do pressuposto de Chenhall (2003) é de que tais instrumentos sejam influenciados pelos aspectos ambientais do meio em que operam. Em função destas características se imputa à investigações relacionadas ao orçamento, a necessidade da perspectiva de um sistema aberto e dinâmico, em que os elementos do sistema de contabilidade gerencial atuem como direcionadores para alcance dos objetivos organizacionais, auxiliem a otimizar recursos, induzindo a resultados de longo prazo (ESPEJO, 2008). Esta opção já foi utilizada em estudos que identificaram a efetiva influência das variáveis contingenciais nos sistemas e instrumentos de controle, podendo-se citar Barret e Fraser (1977) e Bescos et al. (2004).

Desta forma, por acreditar que esta qualificação do orçamento para uma abordagem contingencial também se estende para o contexto de suas críticas, o presente trabalho se estrutura numa visão situacional das críticas ao orçamento, em que as características de contexto exercem influência na percepção dos usuários de quais críticas se aplicam ao processo orçamentário. Esta orientação se coaduna com a percepção de Brownell (1983) de que as relações entre os sistemas de controle e consequências comportamentais são influenciados por fatores ambientais.

Além disso, apesar da reconhecida diversidade de práticas orçamentárias (SPONEM; LAMBERT, 2010) a grande maioria das pesquisas anteriores sobre contabilidade gerencial tem implícita ou explicitamente assumido que os orçamentos desempenham um papel denominado diagnóstico por Simons (1990) (ABERNETHY; BROWNELL 1999). Neste papel, os orçamentos são utilizados para alcançar os objetivos tradicionais como avaliação de desempenho e atribuição de responsabilidade para obtenção de resultados a funções ou membros específicos da organização. No entanto, os orçamentos podem ser também utilizados como instrumento de diálogo, aprendizagem e de criação de novas ideias (ABERNETHY; BROWNELL 1999), qualificando-se como orçamento interativo. É nesta perspectiva que este trabalho se insere buscando acrescentar o estilo de uso do orçamento (orçamento diagnóstico/interativo) ao enfoque contingencial das críticas ao mesmo.

Primeiramente, este trabalho se justifica pela reduzida quantidade de trabalhos sobre orçamento (LEITE et al., 2008) e relacionados às críticas ao mesmo, aliado ao fato de não serem identificados estudos com a abordagem proposta. Além disso, mostra-se como relevante a aparente contradição encontrada nas pesquisas da área, em que Neely, Sutcliff e Heyns (2001) e Eckholm e Wallin (2000) apontaram uma crescente insatisfação das empresas com seus sistemas de orçamento enquanto Umaphy (1987) registrou que 97% das empresas americanas utilizam o orçamento, enquanto na realidade brasileira Ishiaki (2003) identificou uso do orçamento em 98,9% das empresas de grande porte e percentuais um pouco menores em relação a médias e pequenas empresas. Ishiaki (2003) pesquisou empresas do Vale do Paraíba que compuseram uma amostra final de 45 organizações.

Ao considerar uma ferramenta com vasta utilização, o que permite a pressuposição de sua importância, espera-se que esse trabalho ajude na compreensão da existência e pertinência das críticas, ao lançar luz a considerável influência dos estilos de uso (diagnóstico/interativo) e fatores contingenciais.

O ensaio teórico está dividido em quatro tópicos principais além da presente introdução e das considerações finais. Serão apresentadas, inicialmente, algumas variáveis que compõem parte da teoria contingencial e seu impacto sobre os Sistemas de Controle Gerencial, especificamente sobre o Orçamento Empresarial. Posteriormente classificações designadas ao orçamento por autores tradicionais, aplicadas em trabalhos empíricos mais atuais, cujo enfoque será dado ao estilo de uso diagnóstico e interativo. Além do mais, serão apresentados conceitos das funções do orçamento e críticas atribuídas ao artefato. Na sequência, serão apresentadas proposições acerca de um modelo teórico concebido no presente estudo. Por fim, as considerações finais, limitações, bem como recomendações para estudos futuros.

2 PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA – PROBLEMA COM O CONTEXTO E AS CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Ao considerar a longa lista de críticas atribuídas ao processo orçamentário, constitui-se como um paradoxo a elevada utilização do orçamento pelas empresas (HANSEN, OTLEY, & VAN DER STEDE, 2003). Esta aparente contradição pode ser parcialmente explicada por fatores situacionais que não têm sido considerados nas investigações sobre tais críticas, pois na visão de Brownell (1983) muitas das consequências comportamentais advindas dos relacionamentos entre elementos do controle gerencial e pessoas é moderado por fatores de contexto.

A teoria da contingência valoriza especificamente estes fatores e se desenvolveu com o surgimento de estudos como os de Burns e Stalker (1961), Woodward (1965), Chandler (1962) e Lawrence e Lorsch (1967), que buscavam entender o processo de modelagem da estrutura organizacional. Estruturou-se a partir do entendimento de que, em função de suas transações com o meio social, as organizações sofrem alterações ou adaptações internas em função das condições ambientais (LACOMBE; HEILBORN, 2003). Com este posicionamento, contradiz a concepção de uma única forma ideal para qualquer situação, devendo ela variar em função dos fatores estabelecidos (DONALDSON, 1999). Neste diapasão, Otley (1994) preconiza que as organizações precisam ter flexibilidade e capacidade de adaptação.

Outros pesquisadores também aplicaram a perspectiva da influência de determinantes contingentes nos estudos sobre os sistemas contábeis, diferenciando-se da origem de adequação da estrutura organizacional. Entre estes autores cita-se Khandwalla (1972), que identificou que de acordo com a pressão enfrentada pela empresa opta-se por controles mais orgânicos ou burocráticos. Após este trabalho outros incursionaram na explicação da estruturação dos sistemas de contabilidade gerencial como Mia e Chenhall (1994), Chapman (1998) e Davila (2000).

Muitos trabalhos anteriores utilizaram a teoria contingencial como pano de fundo para mostrar como as características do sistema orçamentário e as suas formas de uso dependiam dos fatores contingenciais como tamanho da empresa, grau de incerteza do ambiente, tecnologia e estratégia delineada (Gordon e Miller, 1976; Gordon, et al., 1978; Otley, 1980; Fisher, 1995, 1998). Ao considerar que a estrutura, funções e uso do orçamento são impactados pelos fatores situacionais, é razoável também assumir que tais fatores exerçam forte influência na percepção de críticas aplicáveis ao orçamento, de acordo com o contexto em que é utilizado. Nesse aspecto, defende-se que os fatores apresentados abaixo operam como determinantes ou não da percepção de críticas ao artefato.

Ambiente é definido por Hawley (1968), como o conjunto dos fenômenos externos à população que exercem influência sobre esta. Os trabalhos de Burns e Stalker (1961); Galbraith (1973); Lawrence e Lorsch (1967); Perrow (1972), pioneiros entre os estudos sobre contingências, entre as variáveis ambientais consideravam somente a incerteza. Na sequência outras variáveis passaram a ser incluídas tais como turbulência, hostilidade, complexidade e controlabilidade ambiental. No aspecto do ambiente, conforme leciona Hall (1984), quanto maior a dependência deste fator maior a vulnerabilidade da empresa, mas este fato torna entidades com estas características mais adaptáveis. Hansen e Van der Stede (2004)

encontram relação entre ambiente competitivo e o uso de orçamento para comunicar objetivos e formar a estratégia, mas parece ser inversamente relacionado com o uso do orçamento com a avaliação de resultados.

Também como fator importante, a estrutura é apresentada por Donaldson (1999) como a integração dos relacionamentos dos indivíduos componentes de uma organização. O mesmo autor apresenta como elementos deste conjunto os relacionamentos hierárquicos, aqueles definidos pela estrutura normativa da empresa e a forma do processo decisório. Hall (1984) apregoa que a estrutura organizacional precisa atender a três funções básicas, sendo a primeira produção e alcance de metas, segunda influenciar o comportamento dos indivíduos, para adequação ao desejado pela organização e a terceira é definir a estrutura do processo decisório (poder). Em sua pesquisa Bruns e Waterhouse (1975) identificam clara relação entre a estrutura da organização e o uso e efeitos do orçamento.

Segundo Chenhall (2003), a tecnologia está associada à forma pelas quais as entidades operam em seus processos de trabalho, incluindo para sua consecução hardware, software, pessoas, materiais e conhecimento. Pode ser entendida como uma variável externa, conforme proposto por Hall (1984) uma vez que a partir do momento em que não estão sobre domínio de uma organização específica, ela se integra ao ambiente. No estudo conduzido por Merchant (1984) identificou-se relação entre o grau de tecnologia da produção e o sistema orçamentário formal. A autora reforça que os gestores de departamento altamente mecanizados são mais requeridos a explicar variações em relação ao orçamento.

No que tange a estratégia, é relacionada ao processo de planejamento e execução (GUERRA, 2007). A partir do processo estratégico passa-se a uma análise tanto de fatores internos como externos (SILVA, 2000). Esta postura reflete o abandono da abordagem de que empresas são organismos fechados, devendo ser considerada a relação da mesma com o ambiente. Está é uma variável sob controle da empresa, pois a mesma pode mudar seu posicionamento estratégico (GUERRA, 2007). Espejo (2008) identifica influência de estratégia sobre a estrutura, então mesmo que indiretamente a estratégia influencia o orçamento.

Conforme Ford e Slocum (1977) a premissa básica dos estudos relacionando o porte com a estrutura organizacional é a de que o aumento do porte, verificado pelo aumento dos colaboradores, implica no aumento de controle e de requisitos para coordenação. O autor afirma que tais estudos basearam-se na teoria de gestão administrativa, citando os trabalhos de Terrien e Mills (1955), Caplow (1957), em que os componentes administrativos aumentavam com proporção ao aumento de tamanho da empresa. Hansen e Van der Stede (2004) encontra relação de que o porte é um catalisador do uso de orçamentos para avaliação de resultados e comunicação de objetivos.

Como argumentado anteriormente, acredita-se que estes elementos sejam influenciadores da configuração do orçamento e, conseqüentemente, das críticas a ele atribuídas. No entanto, em decorrência da diversidade de usos que ele apresenta entre as diferentes organizações, também se argumenta pela influência na percepção destas mesmas críticas pela forma com que é usado, o que, neste trabalho é nomeado, estilo de uso do orçamento empresarial.

3 ESTILO DE USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL E AS CONTRIBUIÇÕES DO MODELO DE SIMONS

O orçamento empresarial tem sido, provavelmente, um dos artefatos gerenciais mais comuns de serem encontrados nas organizações, podendo ser justificado pela sua utilidade para a gestão das mesmas (AHMAD; SULAIMAN; ALWI, 2003). É possível constatar, devido ao seu uso, que o orçamento é um dos artefatos gerenciais mais pesquisado na área de controle gerencial, e essas pesquisas abrangem as perspectivas econômicas, psicológicas e sociológicas – que são tratadas de maneira segregada nos trabalhos, tendo em vista às suas especificidades (COVALESKI; EVANS III; SHIELDS, 2003)). A perspectiva econômica está relacionada à racionalidade econômica do artefato, e a otimização dos resultados organizacionais. A perspectiva psicológica estuda o impacto da prática orçamentária sobre o comportamento humano. E por fim, a perspectiva sociológica reflete as interações no contexto social, conflitos de poder, dentre outros. (FREZATTI *et al.*, 2008).

Quanto às tipologias aplicadas ao orçamento, Sponem e Lambert (2010) apresentam um quadro destacando as seguintes classificações: (i) Hopwood (1972) foca na avaliação dos gestores; (ii) Merchant (1981) abrange o nível de participação dos gestores, comunicação e sistema formal; (iii) Simons (1987, 1990, 1995) compreende o nível de envolvimento dos gestores, orçamento e planos de ação, participação do nível operacional, atualizações das previsões e avaliação; (iv) Van der Stede (2001) e Anthony (1965) envolvem o monitoramento, tolerância aos desvios, discussão dos resultados e ênfase dada ao cumprimento de metas.

Em uma perspectiva mais sociológica, tem-se a classificação de Adler e Borys (1996), introduzida na literatura de contabilidade por Ahrens e Chapman (2004) (HARTMANN E MAAS, 2011). O quadro 01, apresentado abaixo, caracteriza as tipologias mencionadas acima:

Quadro 01 – Tipologias do Orçamento Empresarial

Autores	Tipologias
Hopwood (1972)	De fronteira (<i>constraint</i>)
	Consciente (<i>conscious</i>)
	<i>Nonaccounting</i>
Merchant (1981)	Administrativo
	Interpessoal
Simons (1987, 1990, 1995)	Diagnóstico
	Interativo
Van der Stede (2001) e Anthony (1965)	Rígido
	Flexível
Adler e Borys (1996)	Coercitivo
	Facilitador

Fonte: Adaptado Sponem e Lambert (2010) e Hartmann e Maas, (2011)

Buscando compreender as funções desempenhadas pelo sistema orçamentário e as críticas que lhe são feitas, Sponem e Lambert (2010) propuseram uma tipologia das práticas orçamentárias a partir da percepção de diretores administrativos e financeiros e de *controllers* de 269 empresas francesas. Os autores identificaram, por meio de uma análise classificatória e tipológica das práticas orçamentárias, cinco estilos orçamentários: o orçamento estrito, o

orçamento flexível, o orçamento diagnóstico, o orçamento interativo e o orçamento indicativo. Para os mesmos autores, esses estilos se distinguem principalmente pelo nível de implicação da hierarquia no processo orçamentário, pela utilização do orçamento para avaliar o desempenho e pela possibilidade de revisão do orçamento durante o ano. Os resultados da pesquisa revelaram, com base numa abordagem de configuração, que as funções e críticas do orçamento dependem amplamente do tipo de práticas orçamentárias implementadas nas organizações.

O framework de Simons (1987, 1990, 1995) pode ser utilizado para caracterizar os estilos de uso do orçamento devido a alguns fatores. Inicialmente, é uma tipologia utilizada em trabalhos empíricos em contabilidade gerencial especificamente no contexto do orçamento empresarial (ABERNETHY e BROWNELL, 1999; SPONEM e LAMBERT, 2010). Além disso, existem métricas já testadas para caracterizar o uso diagnóstico e interativo, (ABERNETHY e BROWNELL, 1999; SPONEM e LAMBERT, 2010). Na sequência será apresentado o modelo de Simons, seguido da caracterização mais aprofundada do uso diagnóstico e interativo do orçamento.

No ambiente atual dos negócios, o controle nas organizações desempenha tanto o papel de incentivo, criatividade e inovação como de minimização de surpresa e de correção de desvios. Simons (1995) projetou um modelo de controle gerencial para a implementação eficaz da estratégia, baseada na noção de que um novo conceito de controle deve equilibrar liberdade e restrição, capacitação e responsabilidade, a criatividade de cima para baixo e de baixo para cima, a experimentação e a eficiência. Para trazer um equilíbrio bem sucedido dessas tensões críticas, Simons (1995) propõe quatro alavancas básicas para transmitir e processar informação: sistema de crenças, sistema de fronteiras, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo. Neste trabalho, enfatizam-se os dois últimos sistemas (diagnóstico e interativo) para avaliar as críticas ao orçamento a partir do efeito da interação entre o orçamento diagnóstico/interativo e os fatores contingenciais. Os sistemas de controle diagnóstico são sistemas formais usados para monitorar os resultados organizacionais e corrigir potenciais variações dos padrões de desempenho (SIMONS, 1994). Quanto aos controles diagnósticos, Tessier e Otley (2012, p.177) afirmam que representam controles que são utilizados quando desvios são observados em relação aos objetivos estabelecidos.

O sistema de controle interativo surge de conceitos como atenção limitada e incerteza estratégica, o que sucintamente, caracteriza a escassez de tempo do meio empresarial e o foco em atividades mais críticas (SIMONS, 1990). Embora vários autores busquem conceituar os controles diagnósticos e interativos, encontra-se na literatura certa ambiguidade quanto a esses conceitos, principalmente, o controle interativo. Para Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007), cinco componentes caracterizam o uso interativo de um sistema de controle: (i) uso intensivo por parte dos superiores; (ii) uso intensivo dos subordinados; (iii) comunicação direta; (iv) estilo de gestão não invasivo e; (v) foco nas incertezas estratégicas. Enquanto, conforme Ferreira e Otley (2009), o conceito interativo deve englobar dois componentes: (i) a forma como os gerentes usam intensivamente os controles e (ii) a adequação da estratégia. Qualquer sistema de controle diagnóstico pode ser feito interativo, a depender do interesse contínuo e frequente dos altos gestores (SIMONS, 1994; TESSIER E OTLEY, 2012).

Bisbe e Malagueño (2009), por exemplo, estudaram o uso diagnóstico e interativo de artefatos como o Balanced Scorecard, Sistema de Gestão de Projetos e Sistema Orçamentário,

tendo em vista o tipo de gestão da inovação. Abernethy e Brownell (1999) analisaram a influência do nível de incerteza estratégica sobre o uso diagnóstico e interativo do orçamento, e, por conseguinte sobre o desempenho da empresa.

Especificamente, Sponem e Lambert (2010) caracterizaram os orçamentos do tipo diagnóstico e interativo. O primeiro é criticado de maneira mais importante nas empresas que o utilizam unicamente para responsabilizar, motivar e estabelecer contrato. O orçamento diagnóstico não serve para discutir, mas para realizar uma avaliação *ex post*, e é percebido como um instrumento de sanção e não como instrumento de gestão útil para o monitoramento da atividade empresarial. É criticado pela sua utilização estritamente mecânica do que o seu uso para fins de avaliação de desempenho. Já o segundo, é utilizado tanto como instrumento gerencial quanto instrumento estratégico. Também, serve para avaliar e atribuir remuneração, e é sujeito a poucas críticas. Assim, uma forte participação, uma negociação operacional, um monitoramento importante das variações e uma forte implicação da administração contribuem para que o orçamento interativo seja pouco criticado. O orçamento interativo pode servir de instrumento chave para promover a discussão sobre a escolha de estratégias. É legítimo utilizá-lo como base para a avaliação de desempenho e definição de remuneração e incentivos. O quadro 02 apresenta os dois estilos de uso do orçamento em função das dimensões do processo orçamentário.

Quadro 02 - Dimensões do processo orçamentário em função do modelo de Simons.

Dimensão do processo orçamentário	Orçamento Diagnóstico	Orçamento Interativo
Nível de implicação dos gerentes	Por exceção	Constante
Ligação entre orçamentos e planos de ações	Fraca	Forte
Elaboração do orçamento	<i>Top-down</i>	<i>Bottom-up</i>
Nível de participação do operacional	Fraca	Forte
Quantidade de re-estimativas (flexibilidade/rigidez)	Muita	Pouca
Ligação entre metas orçamentárias e remuneração	Forte	Fraca

Fonte: Sponem e Lambert (2010)

Abernethy e Brownell (1999) propõem duas definições de estilo de uso interativo e diagnóstico do orçamento. O uso diagnóstico do sistema orçamentário é um processo que visa a obtenção de resultados pré-determinados e a informação produzida pelo sistema é usada, principalmente, para informar os gestores de alto nível hierárquico se as ações ou os resultados não estão de acordo com os planos. Especialistas (ou seja, os departamentos de finanças) desempenham um papel fundamental na elaboração e interpretação das informações produzidas pelo sistema. Os dados são apresentados por meio de procedimentos formais de relatório e gestores de alto nível hierárquico tendem a estar envolvidos de forma infrequente no processo. No uso interativo as informações geradas pelo sistema orçamentário são uma agenda importante e recorrente abordada pelo mais alto nível de gestão. O processo orçamentário exige atenção frequente e regular dos gestores em todos os níveis da organização e as informações fornecidas pelo sistema são interpretadas e discutidas pessoalmente com os subordinados e pares. O processo orçamentário baseia-se no desafio contínuo e no debate dos dados subjacentes, pressupostos e planos de ação. (ABERNETHY e BROWNELL, 1999)

4 CRÍTICAS AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O Orçamento Empresarial tem recebido diversas críticas que envolvem a sua utilidade, problemas de comportamento, motivação, jogos empresariais (AHMAD; SULAIMAN; ALWI, 2003). Prendergast (2000) enfatiza dois aspectos principais. Inicialmente, a incerteza inerente ao processo orçamentário (utilizando o termo adivinhação¹ envolvido no processo), que impacta o orçamento, tornando-o impreciso. Além disso, discutem a possibilidade de geração de conflitos entre as pessoas dentro das organizações, pois em muitos casos o orçamento está alinhado ao sistema de medição de desempenho, o que o autor denomina de problema de “gaming”.

Hansen *et al.* (2003) destacam que o orçamento impede a alocação ótima dos recursos da organização, encorajam a tomada de decisão míope, além de impactarem em outros aspectos de maneira disfuncional. De maneira geral, tendo em vista as deficiências da abordagem tradicional do orçamento, eles endereçam duas vertentes. A primeira refere-se à melhoria do processo focada nos problemas de planejamento (*Activity-Based Budgeting Approach – ABB*). Essa abordagem remete a uma revitalização do processo a partir do foco operacional, que conjuntamente com um modelo financeiro detalhado iria resultar em um orçamento mais transparente e permitir uma alocação mais efetiva dos recursos, tendo em vista as prioridades da organização. O segundo aspecto promove o abandono do orçamento e o foco nos problemas de avaliação de desempenho (*Beyond Budgeting Approach – BBA*) através de uma descentralização da organização (HOPE e FRASER, 2003). A crítica nesse aspecto se dá na falta de *empowerment* nos mecanismos tradicionais - a existência de metas fixas permite um relaxamento em detrimento de clima que propicie alto nível de desempenho. Hansen *et al.* (2003) enfatizam que os orçamentos convencionais não são capazes de capturar a incerteza inerente a um ambiente de rápidas mudanças, destaca o papel mecânico do orçamento ao privilegiar estrutura de comando, tomada de decisões centralizadas e foco na redução de custos, e por fim, menciona o impedimento à tomada de decisões mais eficazes no contexto da empresa (baixo *empowerment*).

Bescos *et al.* (2004), diz que as críticas ao orçamento estão organizadas em três grandes temas. O primeiro conjunto de críticas aponta o formalismo excessivo da ferramenta (dispendioso, demorado). O segundo conjunto de críticas diz respeito à utilidade dos orçamentos, tendo em vista a incerteza do ambiente, o que acarreta no fracasso do realismo. Por fim, o terceiro conjunto de crítica salienta efeitos negativos produzidos pelo orçamento, no que diz respeito à indução de atitudes conservadoras, que constituem obstáculo à inovação.

Tendo em vista que o Orçamento Empresarial apresenta tantas funções, e por isso apresenta diversas configurações e utilizações por parte das empresas, revelando-se uma ferramenta multifacetada e polivalente, parece adequado refletir sobre as condições que as críticas apresentadas acima surgem e se desenvolvem nas empresas, através de uma olhar contingente dessa ferramenta. Enfim, um estudo importante de ser realizado versa em demonstrar que essas críticas baseiam-se em certo número de variáveis/fatores contingenciais.

Entre os trabalhos que analisam o orçamento numa abordagem contingencial destacam-se alguns trabalhos como o de Bruns e Waterhouse (1975) que relacionam a

¹ *Guesswork.*

estrutura organizacional com o processo orçamentário. Merchant (1984) expandiu o estudo ao utilizar como variáveis a tecnologia da produção, fatores de mercado e características organizacionais. Mais recentemente Hansen e Van der Stede (2004) utilizam no estudo sobre orçamento as variáveis contingenciais estratégica, estrutura, porte, ambiente.

5 DESENVOLVIMENTO DAS PROPOSIÇÕES

A partir do que foi apresentado nas seções anteriores é possível verificar a relação entre as variáveis apresentadas (fatores contingenciais, estilo de uso do orçamento, e críticas atribuídas ao orçamento).

Com um escopo de estudos semelhante ao presente trabalho, o artigo de Bescos *et al* (2004), analisa a influência de fatores contingenciais nas críticas ao orçamento. Esses autores utilizam como fatores influentes o porte, a incerteza, ser ou não listada na bolsa de valores e a estratégia da empresa. A pesquisa identificou relação entre cada um destes fatores e a percepção das críticas sofridas pelo orçamento. Quanto aos componentes de críticas que foram mensurados, os autores destacam as seguintes variáveis: NONSTRAT (orçamento rígido e estático, freio à mudança e inovação); BUROCRA (ritual de monitoramento do orçamento); ELABORA (dificuldades encontradas durante o desenvolvimento e integração de previsões); HISTORIQ (reflete o olhar para o passado, ou seja, uma visão retrógrada por parte do orçamento). Entende-se que exista associação entre as variáveis contingenciais e o nível de críticas atribuídas ao orçamento. Desse modo, é possível elaborar a proposição 1: *Existe associação entre as variáveis contingenciais orçamento e as percepções de críticas atribuídas ao orçamento.*

O trabalho de Sponem e Lambert (2010) criou cinco tipologias de uso do orçamento, mencionadas no corpo do trabalho, formuladas a partir de dimensões e funções do artefato das organizações. Além do mais, esse artigo relaciona as tipologias com as críticas atribuídas ao orçamento. Para tanto, define como papéis de orçamento os seguintes: (i) o papel gerencial para avaliar, motivar e capacitar gestores; (ii) o papel estratégico para promover a estratégia, a previsão de necessidades financeiras e coordenação as atividades; (iii) autorização de despesas administrativas e de alocação de recursos; (iv) seu papel na comunicação com as partes interessadas externas. Quanto às críticas os autores destacam: (i) a crítica dos efeitos perversos do orçamento (o comportamento conservador e oportunista e efeitos na cooperação); (ii) crítica da inadequação do ambiente (o orçamento é mais relevante em um ambiente demasiadamente incerto); (iii) crítica de ritual (o orçamento é um ritual e leva muito tempo); (iv) crítica de curto prazo (o orçamento reflete a predominância de curto prazo). No contexto das tipologias, Sponem e Lambert (2010) destacam que o estilo de uso diagnóstico do orçamento apresentou maior nível de críticas enquanto o estilo de uso interativo apresentou nível de críticas fraco. Assim, é possível elaborar a proposição 2: *Existe associação entre estilo de uso do orçamento e as percepções de críticas atribuídas ao orçamento.*

Esse ensaio teórico visa agregar à literatura de contabilidade a possibilidade de interação entre as variáveis contingenciais e estilo de uso diagnóstico e interativo do orçamento, e seu impacto sobre a percepção de críticas atribuídas ao artefato. Essa abordagem de análise ainda, tendo em vista as limitações de qualquer levantamento bibliográfico, parece

não ter sido contemplada na literatura até então. No entanto, a partir da constatação de que há impactos individuais desses fatores sobre o nível de críticas, deduz por consequência, a existência desse impacto “combinado”. A partir dessa dedução, surge a proposição 3: *Há interação entre estilo de uso do orçamento e os fatores contingenciais e essa interação afeta as percepções de críticas atribuídas ao orçamento.*

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente ensaio teórico visou trazer conceitos relativos aos fatores contingenciais, estilos de uso do orçamento empresarial e críticas relativas ao artefato, de modo a agregar à literatura contábil, uma abordagem ainda pouco explorada.

Apesar da literatura contingencial ser bastante estudada no escopo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) e especificamente com o orçamento empresarial, verifica-se uma possibilidade de estudos que relacionem os fatores contingenciais com as críticas atribuídas ao orçamento, caracterizando uma das proposições apresentadas neste ensaio teórico. Os fatores contingenciais a passíveis de serem utilizados e com respaldo na literatura podem ser: ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e porte.

Além do mais, o ensaio agrega à literatura orçamentária a questão das tipologias ou classificações determinadas através de certas dimensões do orçamento, dentre elas, estão o estilo de uso interativo e diagnóstico. Como tratado anteriormente, a maioria dos estudos sobre orçamento abrangem o estilo de uso diagnóstico e poucos ainda “reconhecem” a possibilidade do estilo de uso interativo. No entanto, percebe-se que há literatura disponível que aborda o uso interativo do orçamento em trabalhos recentes. Outra proposição do artigo é a de que as dimensões do orçamento, expressas no estilo de uso, afetam as percepções de críticas ao orçamento, sendo que em trabalhos anteriores foi possível perceber uma maior exposição do estilo de uso diagnóstico às críticas. Estudos empíricos futuros podem ser realizados para testar a proposição dois, utilizando tanto a tipologia de Simons (1995), Adler e Borys (1996), dentre outras apresentadas sucintamente no trabalho.

A proposição três visou abranger a interação entre os fatores contingenciais e o estilo de uso, e seu efeito sobre as percepções de críticas ao orçamento. Conforme destacado, essa se caracteriza como uma oportunidade de pesquisa ainda não explorada pela literatura existente, visto que os estudos encontrados tratam o efeito sobre a percepção de críticas de maneira individual (fatores contingenciais ou estilo de uso).

Esse ensaio teórico possui certas limitações, dentre as quais se pode destacar a limitação dos questionamentos e proposições a um nível conceitual por parte dos autores do trabalho, e em outros momentos à busca de apoio a conclusões apresentadas por trabalhos empíricos diversos. Apesar disso, acredita-se que o trabalho possa gerar contribuições para a literatura no contexto do orçamento empresarial, que ainda é pouco explorado na literatura nacional, além de dispor de indicações de pesquisas empíricas futuras, seguindo as proposições apresentadas no ensaio.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M.A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change : An exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- ADLER, P.S., BORYS, B. Two types of bureaucracy: enabling and coercive. **Administrative Science**, Quarterly 41, 61–89, 1996.
- AHRENS, T., CHAPMAN, C.S. Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain. **Contemporary Accounting Research**
- ANTHONY, R.N. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. **Graduate School of Business Administration**, Harvard University, Boston, MA, 1965.
- BARRETT E.M.; FRASER L.B., Conflicting Roles in Budgeting for Operations, **Harvard Business Review**, July-August, p. 137-146, 1977.
- BERLAND, N. La gestion sans budget : Évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. **Finance, Contrôle, Stratégie**, v. 7, n.4, p. 37-58, 2004.
- BESCOS, P.; CAUVIN, É.; LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. Critiques du budget: une approche contingente. (French). **Comptabilité Contrôle Audit**, v. 10, n.1, p. 165-185, 2004.
- BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J.; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations & Society**, v. 32, n. 7/8, p. 789-820, 2007. doi:10.1016/j.aos.2006.09.010
- BISBE, J., MALAGUEÑO, R. The choice of interactive control systems under different innovation management modes. **European Accounting Review** 18 (2), 371–405, 2009.
- BROWNELL, P. Leadership style, budgetary participation and managerial behavior. **Accounting Organizations and Society**. v. 8, n. 4, pp.307-321, 1983.
- BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research**, v. 33, p. 101-129, 1975.
- BUNCE P.; FRASER R.; WOODCOCK L. Advanced budgeting : a journey to advanced management systems. **Management Accounting Research**, v. 6, p. 253-265, 1995.
- BURNS T.; STALKER G.M. **The management of innovation**, London: Tavistock Institute, 1961.
- CAPLOW. T. Organizational size. **Administration Science Quarterly**, v. 1, n. 9, p. 484-505, 1957.
- CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**: chapters in the History of the Industrial Enterprise. Massachusetts: The M.I.T. Press, 1962.
- CHAPMAN, C. S. Accountants in organizational networks. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 8, p. 737-766, 1998.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

- COVALESKI, M. A.; EVANS III, J. H.; SHIELDS, J. L. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p.3-49, 2003.
- DAVILA, A.; FOSTER, G. Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. **The Accounting Review**, v. 80, n. 4, pp. 1039-1068, 2005.
- DAVILA, A.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organization and Society**, v.30, p.587-608, 2005.
- DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R., HARDY, C. e NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. Vol.1. São Paulo: Atlas, 1999. p.105-133.
- EKHOLM, B.-G.; WALLIN, J. Is the annual budget really dead? **European Accounting Review**, v. 9, n. 4, p. 519–539, 2000.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/>>. Acesso em: 2013-02-12.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, 263-282, 2009. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003
- FORD, JEFFREY D.; SLOCUM, JOHN W. JR. Size, Technology, Environment and Structure of Organizations. **The Academy of Management Review**, New York V. 2, N. 4, p. 561-575, 1977.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2007
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. EnANPAD, XXII, 2008, Rio de Janeiro, **Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise?** Rio de Janeiro ANPAD.
- GALBRAITH, J. **Designing complex organizations**. USA: Addison Wesley Publishing Company, 1973.
- GARRISON, R.; NOREEN, E. **Managerial Accounting**. McGraw-Hill, 2000.
- GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Recuperado em 2012-09-13, de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/>
- GURTON, A. Bye bye budget... the annual budget is dead. **Accountancy**, March: v. 60, 1999.
- HALL, RICHARD H. **Organizações: estrutura e processos**. 3.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1984.

- 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.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n.4, 415-439, 2004. doi:10.1016/j.mar.2004.08.001
- HARTMANN, Frank G.H.; MAAS, Victor S. The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study. **Accounting and Business Research**, Vol. 41, Iss. 5, 2011.
- HAWLEY, AMOS H. **Human ecology a theory of community structure**. New York, Ronald Press, 1968.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap. Boston: Harvard Business School Press, 2003.
- HOPWOOD, A.G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research** 10, 156-182, 1972.
- ISHISAKI, N. **A utilização do orçamento empresarial: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba**. Dissertação, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003. 198p.
- JENSEN, M. C. Corporate budgeting is broken - let's fix it. **Harvard Business Review**, Nov, v. 79, n. 10, p. 95-101, 2001.
- KHANDWALLA, P. N. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. **Journal of Accounting Research**, autumn, pp. 275-285, 1972.
- LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and Environment: managing differentiation and integration**. Boston: Harvard Press, 1967.
- LEITE, Rita M.; SILVA, Helena N.; CHEROBIM, Ana Paula M.; BUFREM, Leilah S. Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças USP*, v. 19, n. 47, p. 56-72, Mai-Ago, 2008.
- MERCHANT, K.A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The accounting review** 56, 813-829, 1981.
- MERCHANT, K. A. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations & Society**, v.9, n. 3/4, p. 291-307, 1984.
- MIA, L.; CHENHALL, R. H. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. **Accounting, Organizations e Society**, v. 19, n. 1, pp. 1-13, 1994.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, sep., v. 5, p. 289-299, 1994.
- PARKER, H. Why we should work out family budgets. **New Society**, V. 48, N. 868, May 24, pp. 450-451, 1979.
- PERROW, C. **Análise organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.

- PRENDERGAST P. Budgets hit back. **Management Accounting** (UK), Jan, v. 78, n.1, p. 14-16, 2000.
- SILVA, M. de A. **Instrumentalização do planejamento estratégico: aplicação no setor aeroaviário commercial brasileiro**. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.
- SIMONS, R. **Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis**. *Acc., Organ. Society* 12, 357–374, 1987.
- SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1-2: p. 127-143, 1990.
- SIMONS, R. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal** 15 (3), 169–189, 1994.
- SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston - Mass.: Harvard Business School Press, 1995.
- SPONEM, S.; LAMBERT, C. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. (French). **Comptabilité Contrôle Audit**, v. 16, n.1, p. 159-194, 2010.
- TERRIEN, F. W.; MILLS, D. L. The Effect Of Changing Size Upon The Internal Structure Of Organizations. **American Sociological Review**, v. 20 n.1, p.11-13, 1955.
- TESSIER, S.; OTLEY, D. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 171-185, 2012. doi:10.1016/j.mar.2012.04.003
- UMAPATHY, S. **Current Budgeting Practices in U.S. Industry: The State of Art**. New York, NY: Quorum, 1987.
- VAN DER STEDE, W. A. Measuring Tight Budgetary Control. **Management Accounting Research**, 12, pp.119-137, 2001.
- WALLANDER, J. Budgeting. An unnecessary evil. **Scandinavian Journal of Management**, v. 15, n.4, p. 405–21, 1999.
- WOODWARD, J. **Industrial Organization: theory and practice**. London: Oxford Unity Press, 1965.