

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO  
FECAP**

**MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**WALTER ANTONIO MORAES VOSS**

**A PERCEPÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS NAS  
CRÍTICAS À ADOÇÃO E AO USO DO ORÇAMENTO**

**São Paulo**

**2014**

**WALTER ANTONIO MORAES VOSS**

**A PERCEPÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS NAS CRÍTICAS  
À ADOÇÃO E AO USO DO ORÇAMENTO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Administração de Empresas.

**Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi**

**São Paulo**

**2014**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

#### FICHA CATALOGRÁFICA

V969p

Voss, Walter Antonio Moraes

A percepção das variáveis contingenciais nas críticas a adoção e ao uso do orçamento / Walter Antonio Moraes Voss. - - São Paulo, 2014.

110 f.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado Profissional em Administração com Ênfase em Finanças.

1. Orçamento. 2. Orçamento nas empresas. 3. Teoria da contingência.

**CDD 658.154**

**WALTER ANTONIO MORAES VOSS**

**A PERCEPÇÃO DAS VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS NAS CRÍTICAS À ADOÇÃO  
E AO USO DO ORÇAMENTO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Dirceu da Silva**  
**Universidade Nove de Julho - UNINOVE**

---

**Ivam Ricardo Peleias**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP**

---

**Claudio Parisi**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 07 de outubro de 2014.**

*Dedico este trabalho:*

*Ao meu querido pai e a minha querida mãe  
(in memoriam) que tiveram a sabedoria de me  
ensinar que só o conhecimento edifica os homens e  
é capaz de torná-los livres e melhores.*

*A minha família, que em todos os momentos  
estiveram ao meu lado.*

*A minha irmã Laís, pelo exemplo, carinho e  
apoio a todos nós.*

## AGRADECIMENTOS

Muitos me apoiaram na elaboração deste trabalho e quero agradecer por isso:

Aos meus colegas de turma;

Aos todos os professores sem exceção;

A querida Amanda Chiroto - secretária do mestrado, sempre pronta para nos ajudar;

Ao pessoal da biblioteca.

*Em especial quero agradecer ainda:*

Ao Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira que me apoiou na continuidade desta titulação num momento pessoal muito difícil da minha vida;

Ao Prof. Dr. Claudio Parisi cuja a orientação deste trabalho foi fundamental;

Ao meu ex-professor de MBA e colega de mestrado José Raimundo de Farias Junior, que foi um grande incentivador;

Ao Prof. Dr. Ivam Peleias, responsável por fazer que eu encontrasse o caminho mais adequado para o desenvolvimento desta pesquisa;

Ao Prof. Dr. Dirceu Silva, que durante a qualificação do meu tema, me deu orientações que foram fundamentais para que eu pudesse terminar este trabalho.

Muito obrigado a todos

## RESUMO

Estudiosos sobre o tema orçamento empresarial acreditam que as críticas feitas a esse artefato de contabilidade gerencial sejam oriundas do contexto situacional ao qual as empresas estão sujeitas, além da forma como utilizam o orçamento. Essa dependência pode levar a configurações de orçamento, cuja percepção crítica pode diferir uma da outra. O objetivo deste trabalho é desenvolver um modelo teórico de uma *survey*, para constatar se os gestores das organizações percebem as relações entre os fatores contingenciais e as críticas ao orçamento como consideráveis. Ademais, se os tipos de orçamentos utilizados podem moderar essas relações, isto é, torná-las mais ou menos consideráveis. O processo de modelagem ocorreu a partir da abordagem conceitual de Bunge (1974), juntamente com a aplicação do modelo de equações estruturais *Partial Least Square Structural Equation Modeling* (PLS-SEM).

**Palavras - chave:** Orçamento. Teoria da Contingência. Críticas ao orçamento. Modelagem.

## **ABSTRACT**

Researchers on the topic business budget believe that criticisms of this managerial accountancy tool are derived from the situational context which companies are subject to and the way they use this tool. This dependence can lead to budget settings, in which critical perception may differ from one to another. The aim of this research is to develop a theoretical model of a survey, which shall indicate whether the managers of organizations realize the relationship between contingency factors and the criticism of the budget as considerable. Moreover, whether the types of budgets used may moderate these relationships, this is, make them more or less considerable. The modeling process was based on the conceptual approach of Bunge (1974), along with the application of the structural equation Partial Least Square Structural Equation Modeling (SEM-PLS) model.

**Keywords:** Budget. Contingency Theory. Criticism. Modeling.

## LISTA DOS QUADROS

<b>QUADRO 1 - COMPARATIVO ENTRE OS TIPOS DE ORÇAMENTOS.....</b>	<b>17</b>
<b>QUADRO 2 - COMPARAÇÃO DO ORÇAMENTO COM <i>BEYOND BUDGETING</i> ...</b>	<b>19</b>
<b>QUADRO 3 - PERCEPÇÃO DAS CRÍTICAS POR TIPO DE USO .....</b>	<b>26</b>
<b>QUADRO 4 - ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE CRÍTICAS AO ORÇAMENTO.....</b>	<b>29</b>
<b>QUADRO 5 - ESTRUTURAS MECANICISTAS X ORGÂNICAS .....</b>	<b>34</b>
<b>QUADRO 6 - EVOLUÇÃO DAS ESTRUTURAS COM O AMBIENTE .....</b>	<b>36</b>
<b>QUADRO 7 - TRABALHOS SOBRE A TEORIA DA CONTINGÊNCIA .....</b>	<b>47</b>
<b>QUADRO 8 - CRÍTICAS AO ORÇAMENTO.....</b>	<b>55</b>
<b>QUADRO 9 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 10 - ESCALA DE MENSURAÇÃO DO AMBIENTE....</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 11 - ESCALA DE MENSURAÇÃO DA TECNOLOGIA.....</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 12 - ESCALA DE MENSURAÇÃO DA ESTRATÉGIA</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 13 - ESCALA DE MENSURAÇÃO DA ESTRUTURA</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 14 - ESCALA DE MENSURAÇÃO DAS CRÍTICAS ...</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>QUADRO 15 - MATRIZ DE AMARRAÇÃO METODOLÓGICA ..</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>

## LISTA DAS FIGURAS

<b>FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS.....</b>	<b>15</b>
<b>FIGURA 2 - ORIGEM DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....</b>	<b>31</b>
<b>FIGURA 3 - HIPÓTESES A SEREM TESTADAS .....</b>	<b>58</b>
<b>FIGURA 4 - TESTE DE DETERMINAÇÃO DO TAMANHO DA AMOSTRA....</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
<b>FIGURA 5 - MODELO DE CAMINHOS E DE MENSURAÇÃO - PLS-SEM.....</b>	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>

- FIGURA 6 - MODELO ESTRUTURAL - PLS-SEM ..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 7 - MODELO DE MENSURAÇÃO - PLS-SEM..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 8 - VALIDADE CONVERGENTE - CONSTRUCTOS FORMATIVOS ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 9 - PROCESSO DE DECISÃO - INDICADORES FORMATIVOS\* .... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 10 - MODELO PROPOSTO SMART PLS 3.0 ..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 11 - MODELO GENÉRICO DE UM SISTEMA ..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**
- FIGURA 12 - EVENTO-MODELO - TEORIA DA CONTINGÊNCIA E CRÍTICAS AO ORÇAMENTO..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

### **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

BB – *Beyond Budgeting*

BBRT - *Beyond Budgeting Round Table*

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CRM – *Customer Relationship Management*

EDI – *Exchange Data Information*

ERP – *Enterprise Resource Planning*

MEE – Modelo de equações estruturais

FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

JIT – *Just in Time*

OBZ – Orçamento Base Zero

PLS-SEM - *Partial Least Square Structural Equation Modeling*

ROB – Receita Operacional Bruta

SCM – *Supply Chain Management*

SEM – *Structural Equation Modeling*

SARFIT - *Structural Adaptation to Regain Fit*

TC – Teoria da Contingência

TI – Tecnologia de Informação

TQM – *Total Quality Manager*

VIF – Variance Inflation Factor

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
1.1 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	7
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	9
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	9
1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS.....	10
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>11</b>
2.1 ORÇAMENTO .....	11
2.1.2 DEFINIÇÕES DE ORÇAMENTO .....	12
2.1.2 TIPOS DE ORÇAMENTO .....	14
2.1.3 USO DO ORÇAMENTO.....	21
2.1.4 CRÍTICAS AO ORÇAMENTO.....	23
2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA (TC) .....	30
2.2.1 TEORIAS QUE ANTECEDERAM A TEORIA DA CONTINGÊNCIA .....	30
2.2.3 O INÍCIO DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	33
2.2.4 OUTROS TRABALHOS RELACIONADOS À TEORIA DA CONTINGÊNCIA .....	41

2.3	CONSTRUCTOS DA PESQUISA.....	48
2.3.1	AMBIENTE.....	48
2.3.2	TECNOLOGIA .....	50
2.3.3	ESTRATÉGIA .....	50
2.3.4	ESTRUTURA.....	54
2.3.5	TAMANHO .....	55
2.3.6	CRÍTICAS.....	55
2.4	MODELO DE RELACIONAMENTO ENTRE AS VARIÁVEIS.....	58

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.1 TEORIA E HIPÓTESE DA PESQUISA ..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.4 COLETA DE DADOS E INSTRUMENTO DE PESQUISA..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5 MODELO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS – PLS-SEM..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.1 MODELO ESTRUTURAL - PLS-SEM..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.2 MODELO DE MENSURAÇÃO – PLS-SEM..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.3 VALIDAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO .....

**ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.4 VALIDAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL .....

**ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.5 APLICAÇÃO DO SOFTWARE SMART PLS 3.0 .....

**ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.5.6 TESTE DAS HIPÓTESES .....

**ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

**4 DESENVOLVENDO UM MODELO TEÓRICO PARA PESQUISA..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

4.1 TEORIA E MODELOS..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

4.2 O MODELO TEÓRICO PROPOSTO..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

4.2 MATRIZ DE AMARRAÇÃO METODOLÓGICA..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

**5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....** **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

**REFERÊNCIAS..... ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

**APÊNDICE B - MODELO DE E-MAIL ENVIADOS AOS RESPONDENTES ... ERRO!**  
INDICADOR NÃO DEFINIDO.

## 1 INTRODUÇÃO

O modelo de gestão deve ser entendido como um conjunto de regras e princípios, que orientam a forma de gerir a empresa e criam demandas por soluções gerenciais, especialmente em relação a artefatos de planejamento e controle. Ademais, deve assegurar a adaptação da empresa às mudanças ambientais. É dele que surgem as condições efetivas para a institucionalização dos artefatos gerenciais, entre eles, o orçamento empresarial, foco deste estudo (PARISI et al., 2011).

O orçamento é um artefato de contabilidade gerencial dominante no controle de gestão (OSTERGREN; STENSAKER, 2011). É o ponto central da maioria das empresas (OTLEY, 1999) e se tornou um pilar crucial para o planejamento e controle. (COVALESKI et al., 2003; KORNACKER et al., 2011). Contudo, possui limitações que acabam gerando muitas críticas, frequentemente discutidas no meio acadêmico ou por profissionais praticantes (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; LIBBY; LINDSAY, 2010; NEELY; SUTCLIFF; HEYNS, 2001; OSTERGREN; STENSAKER, 2011; OTLEY, 1999).

Seguem alguns exemplos de críticas dirigidas ao orçamento: gasto de tempo excessivo na preparação e no controle (LIBBY; LINDSAY, 2010; NEELY; SUTCLIFF; HEYNS, 2001), criação de barreiras para mudanças nas organizações, falta de ligação com a estratégia, foco excessivo na redução do custo e não na criação de valor (NEELY; SUTCLIFF; HEYNS, 2001), criação de comportamentos disfuncionais (JESSEN, 2003) e falta de sincronia com as exigências competitivas (LIBBY; LINDSAY, 2010).

Alguns pesquisadores acreditam que as críticas sejam oriundas do contexto situacional ao qual as empresas estão sujeitas e do modo como utilizam do orçamento (BESCOS et al., 2003; CHENHALL, 2003; OTLEY, 1999; SPONEM; LAMBERT, 2010). Essa dependência pode acarretar configurações de orçamento, cuja percepção crítica pode diferir uma da outra. Não obstante, a forma como se utiliza esse artefato em um contexto situacional diferente pode modificar a potencialidade de utilização, levando à mudança da sua aplicação e, por fim, à alteração de suas percepções críticas (MUCCI; ZARO; DIENG, 2013).

Para entender quais são as variáveis que se combinam na composição dos arranjos situacionais citados que podem influenciar no orçamento, Covaleski et al. (2003) consideraram uma das perspectivas de estudo do orçamento ligada à Teoria da Contingência (TC), que se insere na perspectiva sociológica, juntamente com a Teoria Institucional.

A TC foi escolhida como “pano de fundo” desta pesquisa. São considerados como fatores contingenciais: o ambiente, o uso da tecnologia, a estratégia adotada pela organização, o tamanho da empresa e a estrutura da organização. Segundo essa teoria, o que vale é sempre a aplicação de um critério de ajuste contínuo da organização e de seus sistemas de controle (o orçamento faz parte desse sistema) ao ambiente (CARAVANTES; PANO; KLOECKNER, 2005; LAWRENCE; LORSCH, 1969; MORGAN, 1996).

Assim, a pesquisa em questão será desenvolvida considerando que a combinação (arranjos) dos fatores contingenciais pode estar potencializando o aparecimento das críticas ao orçamento. Ainda, que essa relação (fatores contingenciais e crítica) é influenciada quando do uso de determinados tipos de orçamento: orçamento estático, *rolling budget*, orçamento flexível, orçamento base-zero, orçamento por atividades e o *beyond budgeting*.

## 1.1 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O orçamento tem sido o elemento central dos mecanismos de controle na maioria das empresas, pois é um dos poucos artefatos gerenciais capazes de integrar toda uma gama de atividades organizacionais em um único sistema (OTLEY, 1999).

No entanto, com base nas suas limitações, duas correntes de pensamento empresariais diferentes surgiram: uma preconiza o fim da utilização desse artefato de contabilidade gerencial e a adoção do *beyond budgeting*, como processo alternativo e mais eficiente (HOPE; FRASER, 2003); a outra propõe sua melhoria, já que não se consegue administrar uma empresa sem utilizá-lo (LIBBY; LINDSAY, 2010).

Antes que o orçamento seja descartado, Otley (1999) sugeriu um conjunto de questões relacionadas a pontos que necessitam de melhoria, que devem ser respondidas:

- a) Como pode o orçamento ser mais bem conectado à realização dos objetivos estratégicos?;
- b) Como pode a alocação de recursos estar associada às necessidades estratégicas?;
- c) Como pode o orçamento ser adaptado para monitorar e controlar o processo de negócios ao longo da cadeia de valor, desde a matéria prima até a entrega do produto ao consumidor final?;
- d) Existem melhores maneiras de fixar metas orçamentárias do que os incrementos habituais?;
- e) Podemos evitar os efeitos distorcidos que surgem quando os gerentes recebem uma recompensa para atingir os objetivos orçamentais?;
- f) As variações orçamentárias podem ser usadas no processo de aprendizagem e adaptação, em vez da atribuição de culpa?;
- g) Pode o orçamento ser aproveitado para agregar valor às atividades organizacionais, em vez de apenas consumir recursos organizacionais de gestão?

O objetivo desta pesquisa é ampliar os conhecimentos das relações entre as organizações, os seus ambientes de negócios e o orçamento, a fim de contribuir para o processo de melhoria do artefato, segundo as questões propostas por Otley (1999), anteriormente expostas.

O orçamento é o artefato mais extensivamente pesquisado da contabilidade gerencial, que oferece oportunidades de pesquisa vindas de três perspectivas (econômica, psicológica e sociológica), ou da combinação de todas elas (COVALESKI et al., 2003). A combinação crítica do orçamento, da TC e do tipo de orçamento parece ser relevante e sugerida como proposição de pesquisa (MUCCI; ZARO; DIENG, 2013).

## 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Se os arranjos situacionais formados pelos fatores contingenciais forem diferentes em cada momento, isso levaria a resultados de utilização inesperados para o orçamento. Pode-se supor então que as críticas a esse artefato gerencial tenham origem nessas mudanças contingenciais. A influência dos fatores contingencias no sistema de controle de gestão (MCS) já é conhecida (CHENHALL, 2003), e sendo o sistema orçamentário um subsistema desse, pode-se concluir que ele também é influenciado por tais fatores.

Assim, a existência de variações nos fatores contingenciais pode levar a uma alteração significativa do desempenho de utilização de uma forma de orçamento. Perceber essa relação de causa e efeito deve contribuir para adequar o sistema orçamentário às novas situações e criar uma base de informação confiável para a tomada de decisões dos gestores (LIBBY; LINDSAY, 2010; OSTERGREN; STENSAKER, 2011; OTLEY, 1999). Isso posto, surgiu a questão desta pesquisa:

**Qual é a percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento?**

## 1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Com base nos aspectos apresentados até este momento, optou-se por desenvolver um modelo teórico de uma *survey*, com vistas a constatar se os gestores das organizações percebem as relações entre os fatores contingenciais e as críticas ao orçamento como consideráveis. Ainda, se os tipos de orçamentos utilizados podem moderar essas relações, isto é, torná-las mais ou menos consideráveis.

#### 1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

Uma forma de contribuição para a evolução das práticas orçamentárias dentro nas organizações é o conhecimento das críticas feitas ao orçamento e às suas possíveis origens.

A utilização do orçamento e a sua importância para as empresas, na prática, como elemento de suporte de decisão e, principalmente, de medição de desempenho (LIBBY; LINDSAY, 2010; OSTERGREN; STENSAKER, 2011; OTLEY, 1999), faz com que este estudo pretenda contribuir com a melhoria do processo orçamentário, diminuindo suas ineficiências, minimizando as críticas e evidenciando a necessidade da ponderação de uso em determinadas situações. Por fim, em uma perspectiva acadêmica, busca contribuir para a ampliação da base de estudos empíricos sobre as relações das variáveis contingenciais com o orçamento.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A seguir, é apresentada a revisão na literatura, que servirá de base para o desenvolvimento de toda esta pesquisa. Engloba os aspectos que envolvem o orçamento, as críticas atribuídas a ele, a TC e a formação dos constructos das variáveis da pesquisa.

### 2.1 ORÇAMENTO

Conforme Lunkes (2011), a necessidade de orçar é muito antiga. Do ponto de vista prático-contemporâneo, o orçamento nasceu com o desenvolvimento da Constituição inglesa, em 1689. Naquela época, a Lei estabelecia que o Primeiro Ministro poderia cobrar impostos e distribuir os recursos mediante a aprovação do Parlamento. Assim, o processo orçamentário era composto por um plano de despesas, um plano de distribuição de recursos e uma estrutura decisória de pessoas.

As práticas orçamentárias atuais tiveram seu desenvolvimento no século XIX. Naquela época, os franceses deram importantes contribuições, desenvolvendo um sistema de contabilidade padronizado, aplicado em todos os departamentos públicos. Além disso, estabeleceram um ano fiscal padrão, uma convenção de tempo para prestação de contas, um relatório de final de ano para explicar gastos previstos e realizados, uma programação fiscal das contas para recursos alocados, uma introdução da auditoria e um plano de recursos necessários (LUNKES, 2011).

A primeira empresa privada que se tem notícia de uso do orçamento é a Du Pont, em 1919 (ZDANOWICZ, 1983 apud LUNKES, 2011 p. 26). Em 1983, uma pesquisa realizada com 402 empresas americanas de médio e grande porte, em nove diferentes tipos de indústria, apontou que, em média, 97% das empresas americanas utilizavam o orçamento, sendo 90% bancos comerciais, prestadores de serviços, grandes fabricantes e varejistas (UMAPATHY, 1987).

No Brasil, o orçamento passou a ser objeto de estudo a partir de 1940, mas só foi a partir de 1970 que as empresas passaram a adotá-lo com mais frequência em suas atividades (LEITE et al., 2008).

## 2.1.2 DEFINIÇÕES DE ORÇAMENTO

Vários estudiosos sobre o tema definiram o orçamento. Algumas dessas definições serão apresentadas a seguir:

Orçamento é um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período definido. É a expressão formal de políticas, planos, objetivos e metas, estabelecidos pela alta administração para a empresa como um todo e suas subdivisões (WELSCH, 1957).

Orçamento é um plano formal, expresso monetariamente ou em unidades de produtos, números de empregados, unidades de tempo ou qualquer outra quantidade não monetária, para ser utilizado no planejamento, no controle e na coordenação da organização (ANTHONY, 1965).

Orçamento é uma atividade econômico-financeira, que parte da determinação e da análise de fatos passados e condições empresariais presentes (avaliando cenários de negócios, relacionando receitas de vendas e os custos e despesas), para realizar uma projeção das possibilidades futuras de desempenho da empresa como um todo (TUNG, 1983).

Orçamento é um plano expresso em termos financeiros, com o objetivo de servir de base para o controle de desempenho, a alocação de recursos, a apropriação de gastos e o compromisso com resultados financeiros (HOPE; FRASER, 2003).

Orçamento é o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje, isto é, a expressão quantitativa de um plano de ação, que se caracteriza como um modelo de programação de atividade (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Orçamento é o plano financeiro para implementar as decisões do plano estratégico da empresa em um determinado exercício, baseado no compromisso dos gestores, em termos de metas a serem alcançadas. Engloba prioridades e a direção da entidade, proporcionando condições para avaliação de desempenho da empresa, suas áreas internas e seus gestores (FREZATTI, 2009).

Orçamento é a expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro, para determinar se um plano financeiro é capaz de atingir os objetivos da organização (ATKINSON et al., 2011).

Orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte à decisão sobre o plano operacional das empresas, fazendo com que os gestores, por meio da sua informação, optem e validem as alternativas com maiores potenciais de resultado econômico para a organização (PARISI et al., 2011).

Das definições apresentadas, é possível visualizar que seu escopo envolve toda a organização. Sua principal evolução conceitual ocorreu quando deixou de ser considerado um “plano” e passou a ser um sistema de informações de apoio à decisão.

O horizonte temporal de análise, a formalização do processo de planejamento e controle, a programação de atividades a ser realizada para sua elaboração, sua ligação com a estratégia da empresa, o estabelecimento de prioridades e direções e a ligação com a avaliação de desempenho remetem a questões de configurações de uso, presentes nos dias atuais, feitas de forma participativa ou centralizadas na alta administração. Todas essas questões estão conectadas ao sistema de gestão.

Cabe observar que a escola americana coloca o orçamento como uma etapa do processo de planejamento e controle (HECKERT; WILLSON, 1967; WELSCH, 1957), não como um artefato gerencial de apoio ao processo de planejamento. Estudos mais atuais consideram o orçamento como apoio para transformar em valores o conteúdo do plano operacional (ATKINSON et al., 2011; PARISI et al., 2011).

A exposição desse instrumento às variações ambientais e estruturais das empresas leva a supor a existência de alterações na eficiência e eficácia de utilização, originando as críticas ao artefato. Em uma perspectiva de abordagem da organização como um sistema aberto, preconizada como uma condicional pela abordagem contingencial (MORGAN, 1996), o sistema orçamentário deve ser entendido como um transformador de entradas (dados) em saídas (informações) úteis para a gestão da empresa (ESPEJO, 2008).

Tal abordagem se apoia na metáfora que utiliza os estudos de Ludwig von Bertalanffy em 1937, que, com base nas ciências biológicas, enunciou a Teoria dos Sistemas. Pela metáfora, a empresa interage com seu ambiente para sobreviver. Por meio dessa associação com o meio, torna-se capaz de realizar sua própria autorregulação, visando a buscar o equilíbrio diante dos fatores influenciadores (MORGAN, 1996). O sistema orçamentário, como um subsistema do sistema de gestão, deve ter a mesma propriedade, caso contrário, pode se tornar foco de críticas.

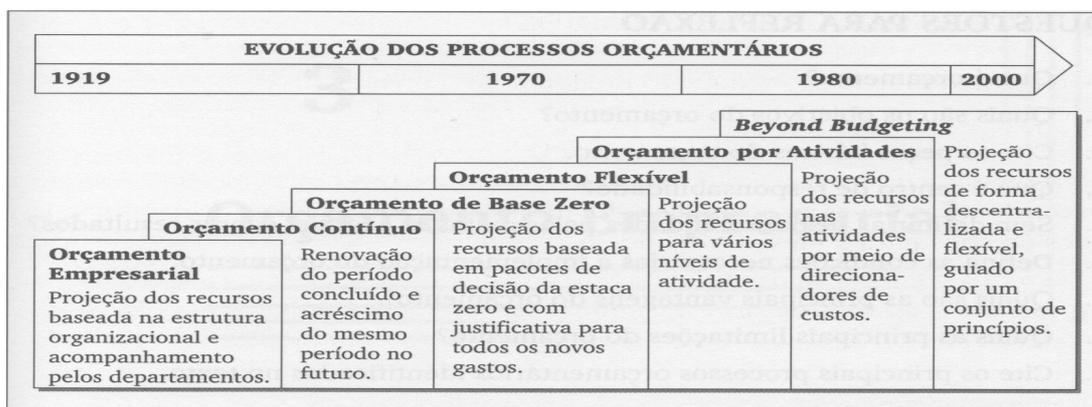
### 2.1.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

O orçamento empresarial vem sendo modificado ao longo do tempo, buscando se adaptar às mudanças situacionais, possivelmente por efeito do fenômeno da autorregulação, já mencionado. Duas vertentes de cultura orçamentária foram identificadas:

a) o orçamento como instrumento chave de controle do processo de planejamento e avaliação de desempenho: ele aceita o conceito de orçamento ajustado, aceita o conceito de orçamento base zero e tem afinidades com o conceito de gestão por atividades e de custos (PADOVEZE; TARANTO, 2009);

b) o orçamento alinhado às mudanças ambientais: requer o orçamento flexível como uma primeira proposta. Aceita o conceito de *rolling forecast*, convive com o *balanced scorecard*, utiliza indicadores não financeiros para avaliar desempenhos e admite que o orçamento é pouco útil ao planejamento, como é o caso dos que defendem o *beyond budgeting*. (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Na Figura 1, segue a evolução dos tipos de orçamento:

**FIGURA 1 - EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS**



Fonte: Lunkes (2011, p. 39).

O **orçamento estático** foi o primeiro tipo de orçamento que existiu (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Ganhou relevância a partir da metade do século XX, quando grandes empresas passaram a utilizá-lo em suas operações (LUNKES, 2011). Nele, as peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação de volumes de vendas, pelos quais são determinados os volumes de atividades e setores da empresa. A ideia é ter um conjunto de dados fixados para o próximo exercício da empresa, que não possam ser alterados. Quando houver variações entre o orçado e o realizado, essas devem ser justificadas pelos gestores (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

O **orçamento contínuo** (*rolling budget e forecast*) está baseado em um prazo móvel, que se estende em função de um período fixo. Quando um período termina, é acrescentado outro ao final do ciclo. Seu objetivo é oferecer ao orçamento estático uma alternativa de flexibilização. Ocorre quando existir uma alteração significativa na expectativa de uma variável fundamental (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Normalmente, é elaborado para um período de 12 meses (LUNKES, 2011).

No **orçamento base zero** (OBZ), o ano anterior não pode ser usado como ponto de partida para a elaboração do orçamento do ano seguinte, a fim de evitar a passagem de ineficiências dos anos anteriores ao ano seguinte. Dessa forma, ele propõe a reexaminar todas as atividades, prioridades e recursos financeiros a partir da “estaca zero”. Os gestores terão que justificar as apropriações de recursos do ano seguinte, considerando a relação custo/benefício ou uma análise evolutiva dos acontecimentos (LUNKES, 2011).

O **orçamento flexível** foi desenvolvido para solucionar o problema da rigidez do orçamento estático. Parte do princípio de que o ponto principal do orçamento é a previsão de vendas e se baseia em previsões de quantidades que não podem ser fixadas, já que as variações são tidas como normais. Como consequência, os custos diretamente ligados à variação de volume também devem ser recalculados e não podem ser fixados.

As técnicas orçamentárias do orçamento estático podem ser aplicadas para os custos e as despesas não totalmente variáveis, isto é, custos e despesas fixas (PADOVEZE; TARANTO, 2009). A principal crítica a esse tipo de orçamento é que ele não cumpre a função de previsão, que é o fundamento principal de um orçamento, especialmente no que tange à previsão das demonstrações financeiras. Para amenizar esse fato, muitas vezes, esse orçamento é feito considerando níveis de atividades diferentes de produção e de vendas.

O **orçamento por atividades** propõe a distribuição de recursos nas atividades, com base nos direcionadores de custo, para detectar as atividades que adicionam valor ou não aos produtos e ao seu resultado. Pode ser considerado como uma ferramenta de controle de gastos mais eficiente do que o controle de despesas departamentais. Pode ainda ser definido como um plano quantitativo e financeiro, que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos, visando a atingir objetivos estratégicos (LUNKES, 2011). No Quadro 1, segue um comparativo entre os tipos de orçamento:

**QUADRO 1 - COMPARATIVO ENTRE OS TIPOS DE ORÇAMENTOS**

	<b>Orçamento Estático</b>	<b>Orçamento Contínuo</b>	<b>Orçamento Base Zero</b>	<b>Orçamento Flexível</b>	<b>Orçamento por Atividades</b>
<b>Características Principal</b>	Estima recursos tendo como base valores de anos anteriores.	Estima recursos continuamente.	Estima recurso na "estaca zero".	Estima recursos para vários níveis de atividades.	Estima recursos com base em direcionadores de custo e receita.
<b>Tempo de ciclo</b>	Anual	Menos de 1 ano (contínuo)	Geralmente anual	Anual	Geralmente, anual
<b>Principais Vantagens</b>	Focaliza-se em recursos necessários para atender a demanda, planificação das atividades da empresa.	A redução de custos tende a ser feita de forma gradual, possibilidade de inclusão de variáveis durante o ciclo, elaboração de orçamentos com maior precisão.	Tende a eliminar a ineficácias do passado, focaliza a redução de gastos, Necessidade de justificar o motivo da necessidade dos recursos.	Possibilidade de cobrar responsabilidade pelas variações, projeta recursos necessários ao atendimento daquele nível de atividade, possibilidade de determinar o equilíbrio financeiro.	Sincroniza processos, atividades e objetos de custo, projeta recursos necessários ao atendimento dos objetos de custos.
<b>Principais limitações</b>	Perpetua ineficiências de anos anteriores, frequentemente inclui cortes iniciais arbitrários feitos pela alta administração baseado em porcentagem fixa.	Perpetua ineficiências de anos anteriores.	Tende a ser extremamente burocrático, maior necessidade de tempo de elaboração.	Maior necessidade de entendimento dos custos (fixos e variáveis).	Alto grau de complexidade na elaboração, necessidade de software sofisticado.

Fonte: Adaptado de Lunkes (2003).

O ***beyond budgeting*** é apresentado como uma proposta para substituir o orçamento. Teve como inspiração o banco sueco Svenska Handelsbanken, em 1972, quando esse abandonou a forma do orçamento até então conhecida. Em 1998, a petroquímica dinamarquesa Borealis também abandonou o orçamento e adotou o *rolling forecast*, *balanced scorecard* e o orçamento por atividades. Em 1999, a multinacional francesa Rhodia também abandonou o orçamento.

Formalmente, o *beyond budgeting* surgiu em Londres, em 1998, como resultado de um movimento de empresas que questionavam todo o sistema de

fixação de metas. Desse movimento, nasceu uma organização, chamada de BBRT - *Beyond Budgeting Round Table*. Essa alternativa ao orçamento permite que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidos” para os gerentes operacionais, isto é, uma descentralização das decisões.

Por meio de seis princípios de liderança e de gerenciamento de performance, o *beyond budgeting* é uma forma alternativa ao orçamento, que apoia objetivos, reconhecimento, planejamento contínuo, demanda de recursos, coordenação dinâmica da empresa e um significativo grupo de controle nos vários níveis da administração (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Os princípios estão resumidos adiante (LUNKES, 2011):

- a) **Definição de objetivo:** definir o objetivo para maximizar o valor a longo prazo, baseado em benchmarkings externos;
- b) **Processo de Motivação e compensação:** baseado no sucesso em equipe, comparado com a concorrência;
- c) **Processo de planejamento estratégico e ação:** desenvolvidos pelos gestores, de forma contínua;
- d) **Gestão de recursos:** geração de recursos com base na criação de valor sobre o tempo do investimento;
- e) **Coordenação:** baseado em mercados internos (condições de mercado), atingir a coordenação gerindo relações de causa e efeito nas unidades de negócio e centros de responsabilidade (como processos);
- f) **Processos de medição e controle:** correção imediata e transparente, informações sobre desempenho para o controle dos gestores de todos os níveis.

A proposta do *beyond budgeting* é criar um ambiente de trabalho autogerenciado e uma cultura de responsabilidade. De forma radical, propõe o abandono do orçamento atual, admitindo apenas a utilização de projeção e *rolling forecast*. Além disso, defende que as empresas mudem os conceitos de planejamento e estratégia.

No Brasil, são poucas as empresas que utilizam essa alternativa, das quais se destacam a Rhodia e o Grupo Gerdau, do setor químico. No Quadro 2, é

apresentada a comparação do orçamento com o *beyond budgeting*. Observa-se que a nova alternativa se apoia na relação de confiança com o gestor, na sua capacidade de se autogerenciar a todo o momento, e as metas são sempre relativas, com bases de comparação externas à empresa:

**QUADRO 2 - COMPARAÇÃO DO ORÇAMENTO COM *BEYOND BUDGETING***

<b>Descrição</b>	<b>Orçamento</b>	<b><i>Beyond Budgeting</i></b>
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado benchmarking, preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.
Premiações e Bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”.
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por nível superior.	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> demandado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: Frezatti (2005, p.30).

Por ser um modelo alternativo relativamente novo, a literatura foi revisada, com o propósito de identificar casos de aplicação e comparação com o orçamento tradicional.

Ostergren e Stensaker (2011) realizaram uma pesquisa empírica em que questionou o *beyond budgeting* quanto à sua capacidade de vencer os desafios propostos pelas críticas feitas ao orçamento, abordadas mais adiante. Não se sabe

ainda se o *beyond budgeting* conseguirá criar um clima de alto desempenho baseado no sucesso competitivo (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003).

Os orçamentos não conseguem capacitar as pessoas para otimizar adequadamente os recursos, porque já foram empenhados para o período orçamentário (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). A capacitação poderá ser eficaz quando acompanhada da mudança de controle de resultados (principal ponto do uso do orçamento) para o controle, com base em visões, valores e códigos de conduta corporativos. Já que predominam as medidas de desempenho financeiro no orçamento, isso o impede de fazer com que as pessoas sejam responsáveis pela satisfação dos clientes (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003).

Em contrapartida, os resultados da aplicação do *beyond budgeting* sugerem que a dinâmica de alocação de recursos capacita as pessoas, pois o foco está na obtenção de novos projetos o tempo todo. No entanto, sabe-se pouco sobre como ele pode capacitar as pessoas para garantir criativamente seus próprios projetos (OSTERGREN; STENSAKER, 2011).

Com relação à proposta de algumas empresas de simplificação do orçamento tradicional, comparada com a abordagem *beyond budgeting*, uma pesquisa feita em algumas indústrias de papel e aço na Finlândia identificou duas tendências: a questão fundamental é a dissociação entre a definição de metas e a previsão; porém, no orçamento anual simplificado, a definição de planejamento e metas permanece relativamente ligada e mantendo diversas características do orçamento tradicional.

Com relação aos custos fixos no *beyond budgeting*, esses continuam a ser um importante método para o controle e a redução de custos. Portanto, apoia a necessidade de fixação de objetivos e controle de custos encontrada nos outros estilos de orçamento. As duas práticas se complementam, podendo reforçar e simplificar o controle de gestão das organizações (HENTTU-AHO; JÄRVINEN, 2013).

### 2.1.3 USO DO ORÇAMENTO

A seguir, uma revisão da literatura será feita para conhecer como o orçamento é utilizado pelas organizações. Há indícios de que o tipo de uso do orçamento impacta na percepção de críticas (LIBBY; LINDSAY, 2010; MUCCI, 2014).

Sharma (2002) estudou o efeito da incerteza ambiental percebida, do tamanho e da estrutura (fatores contingenciais) nas características do sistema orçamentário em hotéis. O autor pressupôs que o sistema orçamentário de empresas orientadas administrativamente por controles faz uso extensivo do orçamento como mecanismo de comunicação, para avaliação de desempenho e como mecanismo de controle.

Empresas de menor porte tendem a ter sistemas nos quais o mecanismo de controle, coordenação e comunicação são mais informais e pessoais. O autor concluiu que diferentes incertezas ambientais caracterizadas por turbulência, grau de competitividade e falta de capacidade preditiva influenciam nas características do orçamento e na estrutura organizacional.

O porte da organização influencia no orçamento (ESPEJO, 2008). Essas descobertas sugerem que as variações ambientais refletem na performance de uso do orçamento e, conseqüentemente, no aparecimento das críticas feitas a ele.

Segundo Hansen e Van der Stede (2004), as organizações têm diferentes motivos possíveis para uso do orçamento, que surgem em diferentes circunstâncias. O foco do estudo foi compreender a importância e o desempenho dos quatro motivos para uso do orçamento: planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de objetivos e formação de estratégia. Por meio de uma *survey* realizada com 57 gerentes responsáveis pela preparação do orçamento nas suas organizações, concluiu-se que, enquanto os quatro motivos de utilização apresentados possuem alguma sobreposição, também são únicos no seu próprio uso.

Além disso, constataram que os motivos de usos sugerem circunstâncias diferentes, e que o desempenho de uso do orçamento está associado às suas diferentes características, por exemplo, a fixação de metas e o foco do orçamento.

Os orçamentos são usados para a avaliação de desempenho em organizações de grande porte e naquelas com mais recursos claramente delineados e rastreáveis.

Embora as empresas que enfrentam concorrência julguem o orçamento como um artefato importante para a comunicação de objetivos e a formação da estratégia, nas mesmas condições competitivas, parecem afetar negativamente sua importância na avaliação de desempenho.

O desempenho de uso do orçamento para o planejamento operacional, a avaliação de desempenho, a comunicação de metas e a formação da estratégia estão associados positivamente à maior satisfação geral com todo o sistema orçamentário. O desempenho da unidade organizacional tem menos relações diretas com os quatro motivos de uso do orçamento.

Sponem e Lambert (2010) propuseram uma tipologia de práticas orçamentais a partir da percepção dos gestores financeiros e administrativos (CFO) de 269 empresas francesas, visando a compreender melhor o papel do orçamento e as críticas dirigidas a ele. Essa tipologia está apresentada a seguir:

- a) **Restrito**: o envolvimento na gestão do orçamento é alto. É uma referência às previsões comerciais e ao plano estratégico. É uma meta a atingir, definida em conjunto com a administração e a operação (alta participação);
- b) **Diagnóstico**: o orçamento é usado como um artefato de avaliação. Caracteriza-se por uma ligação muito forte entre o cumprimento das metas orçamentais e de avaliação e remuneração. Muitos alvos financeiros são fixos e devem ser alcançados;
- c) **Interativo**: o orçamento é formalizado. A hierarquia e todos os gestores são amplamente envolvidos. A participação na definição do orçamento operacional vem de reuniões orçamentárias importantes, em que é possível discutir planos de ação com o *marketing*, com base no plano estratégico definido de anteriormente. A negociação se concentra em elementos operacionais;
- d) **Flexível**: o orçamento é construído de forma participativa e não formalizada. Considera-se bastante fácil perceber e expor as metas orçamentárias, que geralmente são cumpridas. O que mais caracteriza as

empresas deste grupo é a baixa utilização do orçamento para avaliar o desempenho dos gestores operacionais ou bônus de desempenho;

e) **Indicativo**: a gestão se envolve pouco no processo orçamentário. Não é muito formal ou detalhado. A construção é simples, com a baixa participação operacional e dos serviços de *marketing* e estratégia. O orçamento é resumido e tem pouca ligação com os planos de ação (em geral, nenhum plano de ação é realizado antes do orçamento). Esses objetivos não são usados para avaliar os gestores ou distribuir bônus de desempenho.

O orçamento é usado para muitas propostas, incluindo planejamento e coordenação das atividades da organização, alocação de recursos, motivação dos empregados e para expressar a conformidade com as normas sociais (COVALESKI et al., 2003).

A criação dos tipos de orçamento baseada na utilização, no conhecimento de como eles são utilizados nas organizações, no grau de satisfação com o artefato e na intensidade de uso em condições diversas de competição sugere que as questões situacionais que envolvem a organização recomendem alterações no potencial de utilização do orçamento. O desalinhamento a essas questões traz indícios de surgimento de críticas, pois o potencial esperado de desempenho do artefato em uma determinada situação não aconteceu.

#### 2.1.4 CRÍTICAS AO ORÇAMENTO

Seguem algumas das críticas feitas ao orçamento, segundo o entendimento de alguns autores.

Conforme Van der Stede (2000), o aparecimento das folgas orçamentárias (ou jogos orçamentários, fazendo referência ao comportamento dos gerentes, adequando os valores das metas do orçamento, para levar algum tipo de vantagem, como promoções, ganhos de prêmios ou bônus) e o comportamento gerencial de orientação a curto prazo são apontados como críticas ao orçamento.

Por meio de uma *survey* feita com 153 gerentes gerais de empresas, o autor pesquisou se a rigidez do sistema orçamentário influenciava no aparecimento

dessas críticas. Concluiu que as empresas optantes por estratégia de diferenciação têm sido mais lucrativas, mas estão sujeitas a um controle orçamentário menos rígido. Isso faz aumentar a propensão dos gerentes a construir as folgas orçamentárias e a tendência de desenvolver uma visão de longo prazo.

A centralização, a inflexibilidade das pessoas, o comando e o controle são outras críticas atribuídas ao orçamento. O processo orçamentário conhecido até os tempos atuais reforça o aparecimento dessas críticas, e por isso, conforme Hope e Fraser (2003), é incompatível com uma empresa moderna. Os autores criticaram também o processo atual, afirmando que esse enfraquece a linha de frente, desencoraja a troca de informação e retarda a resposta ao desenvolvimento de mercado. Esses pesquisadores preconizaram o fim do orçamento tradicional e a substituição pelo *beyond budgeting*.

Jensen (2003) abordou os efeitos negativos do orçamento, associados ao seu uso na avaliação de desempenho e nas fórmulas de premiação, ou ainda, na promoção de gerentes e funcionários. O autor apontou que a premiação com base no desempenho atrelado ao orçamento leva as pessoas a burlar o sistema e destruir valor devido, por dois motivos: 1. Ambos, superiores e subordinados, encontram-se na formulação do orçamento, impedindo que a informação gerada no processo orçamentário seja imparcial; 2. Com o surgimento do efeito “jogo” nos orçamentos, há uma destruição do valor para as organizações.

Embora a maioria dos gerentes e analistas saiba que a existência dos jogos orçamentários é generalizada, poucos conhecem os enormes custos que eles impõem sobre as organizações e como reduzi-los. Só existe uma maneira para terminar com o problema desses jogos: parar de usar o orçamento como forma de pagamento aos gerentes e funcionários (JESSEN, 2003).

Como relatou Neely, Sutcliff e Heyns (2001), muitas outras críticas são atribuídas ao orçamento: incentivar comportamentos oportunistas, comportamentos conservadores, não incentivar a cooperação, ter conteúdo com muitas incertezas, produzir o engessamento da organização, impor uma cultura de controle em vez de participação, bloquear a inovação, ser apenas um ritual anual, gastar muito tempo e traduzir uma cultura de rentabilidade a curto prazo em detrimento da criação de valor a longo prazo.

Sponem e Lambert (2010) analisaram as práticas orçamentárias e a correlação com as críticas dirigidas ao orçamento. Para isso, criaram uma tipologia de orçamento baseada na utilização (já apresentada no item anterior), e a relacionaram com cada crítica, concluindo que cada forma de utilização modifica o grau de intensidade das críticas. A seguir, algumas descobertas desse estudo são apresentadas:

a) o orçamento do tipo diagnóstico e o orçamento administrativo são ferramentas de gestão por objetivos. O orçamento flexível é uma ferramenta para a implantação de políticas. O interativo equilibra a gestão por objetivos e estratégia. O indicativo não tem nenhuma função aparente. Na verdade, orçamentos restritos, diagnósticos e interativos correspondem a várias formas do que normalmente é chamado de controle orçamentário (ou seja, a utilização do orçamento é para acompanhar resultados durante o ano e avaliar o desempenho no final do ano);

b) parece que o fato de o orçamento servir para múltiplas funções, necessariamente, não gera críticas. Assim, no grupo do orçamento interativo, o orçamento é usado como uma ferramenta de gestão e de estratégia e não aparecem críticas pelo fato;

c) o orçamento mais criticado do grupo é o orçamento diagnóstico, usado apenas para capacitar, motivar e fazer contrato de desempenho. Os resultados sugerem que as críticas relativas à utilização do orçamento para avaliar os gerentes e lhes atribuir prêmios podem ser atenuadas quando a avaliação está associada a outros elementos. Assim, o orçamento interativo é mais adequado para diagnóstico e avaliação de prêmios ou bônus. A forte participação, a negociação das questões operacionais, um eficiente acompanhamento de desvio e um forte compromisso da gestão tornam o orçamento interativo sem críticas;

d) o orçamento interativo parece servir como uma ferramenta central para discutir as escolhas estratégicas, e é legítimo usá-lo como elemento envolvido na avaliação de performance por prêmios. Ao contrário, o orçamento de diagnóstico não serve para discussão e avaliação *ex-post*; é

visto como um instrumento de punição, não como uma ferramenta de gestão útil para o monitoramento da atividade;

e) não é o uso do orçamento para avaliar o desempenho que tem sido criticado, mas sim sua utilização irrestrita, sem questionamentos. A interação entre os diferentes componentes do processo de orçamento ajuda a explicar a falta de caráter conclusivo realizado sobre o efeito da utilização do orçamento para avaliar o desempenho;

f) observa-se que o orçamento é pouco criticado quando a participação no envolvimento operacional e de gestão é significativa. De fato, orçamentos restritos, interativos e flexíveis são pouco criticados, enquanto suas práticas diferem muito (no que diz respeito à sua avaliação, ao tipo de negociação e à sua flexibilidade). Seu ponto comum reside em um alto nível de participação e envolvimento da gestão operacional. Esse resultado sugere que quando o orçamento é uma ferramenta para discussão, troca ou socialização dos indivíduos na organização, satisfaz aos usuários, e as críticas ao artefato são poucas. No Quadro 3, segue um resumo dos resultados encontrados:

**QUADRO 3 - PERCEPÇÃO DAS CRÍTICAS POR TIPO DE USO**

<b>Tipo</b>	<b>Mais utilizado para</b>	<b>Menos utilizado para</b>	<b>Críticas Atribuídas</b>	<b>Perfil de quem utiliza</b>	<b>Crítica</b>
<b>Restrito</b>	Definir responsabilidades e compromissos, motivar o operacional, avaliar desempenho e comunicar aos níveis hierárquicos contratados.	Antecipar necessidades financeiras, coordenação de atividades.	Área financeira se diz satisfeita, não sentem que traz rigidez ou que bloqueia a inovação. O stress, o conservadorismo e o oportunismo aparecem como um ritual.	É utilizado em grandes empresas de capital fechado que raramente pertencem ao setor de serviços.	muito rara

Continua

Conclusão

Tipo	Mais utilizado para	Menos utilizado para	Críticas Atribuídas	Perfil de quem utiliza	Crítica
<b>Diagnóstico</b>	Como ferramenta de gestão para avaliar desempenho dos gestores, definir responsabilidades e contratos e motivar os gerentes operacionais.	Implementar estratégias, comunicação com os níveis hierárquicos, coordenar atividades, alocar recursos e autorizar despesas.	Leva muito tempo para fazer, desestimula a cooperação e causa comportamento conservador e oportunista, impõem uma cultura de controle, visão de curto prazo, bloqueia a inovação, traz rigidez e não reflete o ambiente.	É utilizado em grandes empresas. O treinamento dos líderes da contabilidade e finanças é mais frequente do que a de outros grupos.	acima da média
<b>Interativo</b>	Intenso uso do orçamento para múltiplas funções: gestão, implementação de estratégia, alocação de recursos, autorização de despesas e discussão com acionistas.	-	As críticas são vistas como restrições ou um ritual sem efeitos adversos.	É utilizado em grandes organizações que tem um horizonte de investimento distante, de capital aberto e com uma estratégia de prospector*.	Abaixo da média
<b>Flexível</b>	Coordenar as atividades, alocar recursos, prever necessidades financeiras, implementar estratégias e autorizar despesas.	Capacitar, motivar e comunicar com atores externos da organização	Os gerentes financeiros são menos satisfeitos com este orçamento, inadequado a temporalidade, desencoraja a cooperação e causa comportamento conservador e orienta de curto prazo.	É raro em empresas abertas.	Abaixo da média

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Sponem e Lambert (2010).

\*Prospector, segundo Miles e Snow (1978), posicionamento estratégico caracterizado pelo domínio turbulento, produtos novos, buscando continuamente oportunidades de mercado, num ambiente incerto e com estrutura flexível.

Nelly (2001) estudou as melhores práticas de planejamento e orçamento utilizadas pelas empresas. O autor fez uma grande revisão das práticas de planejamento e orçamento em todo o mundo.

Em seu trabalho, 12 críticas atribuídas ao orçamento se destacaram: 1) Consumo excessivo de tempo para elaboração; 2) Restrição da capacidade de resposta, o que, muitas vezes, é uma barreira para mudanças; 3) Não está ligado à estratégia; 4) Adiciona pouco valor, considerando o tempo necessário de preparação; 5) Está focado mais na redução de custo do que na criação de valor; 6) Fortalece o comando e o controle vertical; 7) Não reflete as estruturas de rede emergentes que as organizações adotam; 8) Incentiva jogos e comportamentos perversos; 9) É desenvolvido, mas pouco atualizado: uma vez por ano apenas; 10) Está baseado em premissas não suportadas e em cenários; 11) Reforça as barreiras departamentais em vez de incentivar a partilha de conhecimentos e 12) Faz com que as pessoas se sintam subvalorizadas.

Nelly (2001) observou ainda que, mesmo conhecendo esses pontos de fraqueza do orçamento, as empresas não estão prontas para mudá-lo radicalmente. Isso porque o sistema utilizado nos dias atuais vem de muitos anos, de uma era industrial, em que os orçamentos eram relativamente estáticos e simples de entender. Entretanto, com as atuais economias turbulentas, tentar desenvolver os planos fixos de longo prazo baseados no modelo de orçamento tradicional é pouco eficiente; portanto, precisam ser melhorados.

Libby e Lindsay (2010) coletaram evidências empíricas para acessar as críticas e identificar as tendências da prática orçamentária em empresas americanas e canadenses.

Em sua pesquisa, evidenciaram quatro críticas: 1) O orçamento consome grande quantidade de tempo gerencial, o que o torna um processo de baixa relação custo e benefício; 2) Orçamentos inibem as empresas de se adaptar às mudanças em tempo hábil, devido à sua natureza fixa; 3) O processo orçamentário é desconectado da estratégia, colocando-o em desalinhamento com as exigências competitivas; 4) Seu uso como um contrato de desempenho fixo leva à avaliação de desempenho não confiável, a jogos de orçamento ou a comportamento perversos.

Os autores concluíram que o orçamento é o artefato gerencial mais utilizado pelas empresas, percebido como adicionador de valor, apesar de receber muitas críticas. As organizações estão se adaptando ao seu uso, em vez de abandonar o sistema. O resultado dessa pesquisa corrobora as descobertas de Neely (2001).

No Quadro 4, segue um resumo dos estudos empíricos que trataram diretamente das críticas ao orçamento (MUCCI 2014; SPONEM, 2004):

**QUADRO 4 - ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE CRÍTICAS AO ORÇAMENTO**

<b>BESCOS at al. (2003) Escala de 1 a 7*</b>	<b>Ekholm e Wallin (2000) Escala de 1 a 5**</b>	<b>Sponem (2004) Escala de 1 a 5**</b>
É baseado em previsões incertas (3,8).	É baseado em previsões incertas (3,35).	O orçamento não tem nenhuma relevância em um ambiente demasiadamente incerto (2,40).
Consome muito tempo (4,02).	Consome muito tempo (3,28).	O orçamento leva muito tempo para ser elaborado e tem baixo valor agregado (2,56).
A sua frequência não é adequada para a nossa atividade (2,11).	É muitas vezes baseado em um horizonte anual o que não é necessariamente a melhor frequência (3,29).	O orçamento é elaborado em um horizonte anual, o que não é adequado ao ciclo do meu negócio (2,49).
Devido ao fator rigidez são incapazes de antecipar e prevenir as mudanças no ambiente (2,91).	Ele traz rigidez na organização (3,04). Ele é incapaz de relatar as mudanças no ambiente (3,69).	O orçamento introduz rigidez na organização (2,56).
Inibe a criatividade e inovação(2,28).	É muitas vezes baseado em pensamento incremental (3,34).	O orçamento impede inovações (2,10).
Estimula a continuação lógica de manutenção de conquistas (3,70).		
Representa um ritual anual (4,57).	Este é um ritual anual (2,81).	O orçamento é essencialmente um ritual (2,57).
Não são consistentes com os objetivos estratégicos globais (1,93).	-	O orçamento reflete a predominância de rentabilidade a curto prazo à custa da criação de valor a longo prazo (2,87).
É muito orientado ao curto prazo (3,61).		
Conduz a uma gestão por retrovisor (2,23).	É muito hierárquico (2,96).	O orçamento propõe uma cultura de controle ao invés de uma cultura de envolvimento (2,77).
Fortalece a divisão entre as áreas (2,24).		

Continua

## Conclusão

<b>BESCOS at al. (2003) Escala de 1 a 7*</b>	<b>Ekholm e Wallin (2000) Escala de 1 a 5**</b>	<b>Sponem (2004) Escala de 1 a 5**</b>
Cria um clima de monitoramento por pressão (3,89).	Ele fez as pessoas pensarem em termos de propriedade/alocações (2,6).	O orçamento provoca comportamentos conservadores (3,16).
	É o departamento de brinquedos de contabilidade (2,27).	O orçamento incentiva comportamento oportunista (2,98).
		O orçamento desestimula a cooperação (2,10).

Fonte: Adaptado Sponem (2004, p. 233) e Mucci (2014, p. 34).

\*1 a 3 zona de discordância; 4 indefinição; 5 a 7 zona de concordância. □

\*\* 1 a 2 zona de discordância; 3 indefinição; 4 a 5 zona de concordância.

## 2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA (TC)

A origem dessa teoria data do final da década dos anos 1950 e início dos anos 1960, consolidando-se com o aumento da abrangência das questões iniciadas na escola sistêmica. A TC estabeleceu uma referência para a análise da estrutura das organizações, a partir da premissa de que não há estrutura aplicável a todas e que atendam a todas as situações (JUNQUEIRA, 2010).

### 2.2.1 TEORIAS QUE ANTECEDERAM A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Duas teorias podem ser citadas como anteriores à TC: a teoria clássica das relações humanas e a teoria dos sistemas (GOTO, 2013), apresentada mais adiante.

A teoria clássica considerou a empresa como um sistema fechado, assumindo como pressuposto a racionalidade econômica do homem, cujo desejo era maximizar sua utilidade, e do produtor, maximizar seu lucro. A preocupação era com o ambiente interno.

A Escola de Administração Científica de Taylor (a busca da maximização da eficiência empresarial, apoiada na ideia da racionalidade econômica e pela visão estável da organização) foi a mais importante, seguida de Fayol (abordagem anatômica e fisiológica), Max Weber (com a abordagem da burocracia), entre outros.

Nessa fase, o pagamento com base no desempenho era o único aspecto motivador para o trabalho (GUERRA, 2007). Na Figura 2, segue um resumo da origem da TC:

FIGURA 2 - ORIGEM DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA



Fonte: Guerra (2007, p. 21).

A abordagem sistêmica nasceu em 1937, com os trabalhos de Ludwig von Bertalanffy, um biólogo de origem alemã, juntamente com Kenneth Boulding. Segundo Morgan (1996), a imagem de um organismo buscando se adaptar e sobreviver em um ambiente de mudanças oferece uma perspectiva poderosa para os gerentes que querem fazer fluir as mudanças dentro de suas organizações. A metáfora adotada ajuda a compreender as organizações como grupos de pessoas interconectadas, negócios e necessidades técnicas.

Incentiva ainda o aprendizado sobre a arte da sobrevivência corporativa e impulsiona o desenvolvimento de sistemas orgânicos, que permanecem sempre abertos a novos desafios. Ademais, que diferentes ambientes favorecem diferentes espécies de organizações baseadas em diferentes métodos de organização, e que a congruência com o meio ambiente é a chave para o sucesso. Certas espécies são mais adaptadas às condições ambientais específicas do que outras.

O sistema aberto é definido pela Teoria do Sistema como aquele que está constantemente interagindo com o ambiente onde está inserido, promovendo autorregulações para buscar o equilíbrio energético entre as entradas e saídas. Ele é o pressuposto adotado no estudo das organizações sob a ótica da TC. Conforme Morgan (1996), a implicação prática disso é:

- a) A teoria de sistema aberto enfatiza a importância do ambiente que existe na organização;
- b) As organizações são vistas como conjuntos de subsistemas inter-relacionados;
- c) A abordagem de sistemas abertos estimula a estabelecer contingências ou alinhamentos entre os diferentes sistemas, para identificar e eliminar potenciais disfunções.

### 2.2.2 CARACTERÍSTICAS DA ABORDAGEM CONTINGENCIAL

A abordagem contingencial considera que não existe uma única forma de se organizar; a forma adequada depende do tipo de tarefa ou do ambiente dentro do qual a empresa está inserida (MORGAN,1996). Morgan (2002) resumiu as ideias que envolvem essa teoria:

- a) as organizações são sistemas abertos que necessitam de uma gestão cuidadosa, para satisfazer e equilibrar as necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais;
- b) não existe "uma melhor maneira" de organizar. A configuração apropriada depende do ambiente;
- c) a gestão deve estar preocupada com o alinhamento e os "bons ajustes";
- d) abordagens diferentes da administração podem ser necessárias para realizar tarefas diferentes dentro da mesma organização;
- e) são necessários diferentes tipos ou "espécies" de organizações em diferentes tipos de ambientes.

Os fatores externos são considerados como variável independente e representados pelo ambiente e a tecnologia. A organização não consegue controlar esses fatores, somente reagir às suas variações. Os fatores internos são as variáveis dependentes, e são representados por estratégia, estrutura organizacional, tamanho, cultura e sistema de contabilidade gerencial, variáveis as quais a organização consegue controlar. A visão apresentada é ortodoxa e nem sempre corresponde à realidade (GUERRA, 2007).

O fato de não existir uma única forma de organizar coloca nas organizações a relevância do alinhamento constante às condições ambientais, implicando que tais organizações devem ser flexíveis e estar em contínuo aprendizado, e os sistemas gerenciais devem acompanhar tudo isso. A premissa adotada pela TC é que quanto mais alinhada essa organização estiver com o ambiente, melhor o seu desempenho (BURTON et al., 2008; GUERRA, 2007; LUO; DONALDSON, 2013)

### 2.2.3 O INÍCIO DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Os pesquisadores britânicos Burns e Stalker (1961) foram os primeiros a lançar um estudo com abordagem contingencial. No trabalho denominado *Management of Innovation*, eles analisaram, em 20 empresas inglesas de vários setores (fibras sintéticas, engenharia e eletrônica), a relação existente entre ambiente externo e padrão de práticas administrativas.

Identificaram um conjunto de métodos e processos administrativos ligados a determinadas características ambientais nas empresas com melhor desempenho. Descobriram que havia uma estrutura organizacional adequada para cada tipo de ambiente onde ela estivesse inserida, denominada estrutura mecanicista e orgânica (BURNS; STALKER, 1961).

A estrutura mecanicista é mais burocrática, existindo uma detalhada divisão de trabalho e de cargos ocupados por especialistas, com métodos, obrigações e poderes técnicos atribuídos a cada função precisamente definida. A interação entre as pessoas tende a ser vertical, caracterizando uma relação entre superior e subordinado. As decisões são centralizadas e concentradas na alta administração da empresa, as regras e os procedimentos são essencialmente formalizados e a amplitude de controle é relativamente estreita (BURNS; STALKER, 1961; GOTO, 2013; GUERRA, 2007).

A estrutura orgânica é mais flexível, com pouca divisão de trabalho. As decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores, havendo uma maior confiança nas comunicações informais. Destaca-se a coordenação de equipes multifuncionais, a autonomia e os poucos controles burocráticos, privilegiando a

competência técnica, com ênfase nos princípios de relacionamento humano (BURNS; STALKER, 1961; GOTO, 2013; GUERRA, 2007).

A principal conclusão desse estudo foi que ambientes diferentes pedem diferentes tipos de estruturas, e que o desempenho da organização é melhorado quando a organização estiver alinhada às condições ambientais. No Quadro 5, segue um comparativo detalhado das duas estruturas:

**QUADRO 5 - ESTRUTURAS MECANICISTAS X ORGÂNICAS**

<b>Estrutura mecanicistas</b>	<b>Estruturas orgânicas</b>
A diferenciação especializada de funções em que se dividem os problemas e tarefas da empresa.	A natureza contributiva do conhecimento especializado e da experiência à tarefa comum da empresa.
A natureza abstrata de cada tarefa que se executa com técnicas e finalidades mais ou menos distintas daquelas da empresa como um todo.	A “natureza realista” da tarefa individual, que se vê como determinada pela situação total da companhia.
A utilização de uma hierarquia formal para a coordenação.	O ajuste e a redefinição contínua das tarefas individuais em função da integração com os outros.
A definição precisa de direitos, obrigações e métodos técnicos para cada papel funcional.	A difusão da “responsabilidade” como campo limitado de direitos, obrigações e métodos.
A tradução de direitos, obrigações e métodos em responsabilidades de uma posição funcional.	O crescimento do compromisso com a empresa muito além de qualquer definição técnica.
Estrutura hierárquica de controle, autoridade e comunicação.	Uma rede estrutural de controle, autoridade e comunicação.
A tradução de direitos, obrigações e métodos em responsabilidades de uma posição funcional.	O crescimento do compromisso com a empresa muito além de qualquer definição técnica.
Reforço da estrutura hierárquica por meio da localização do conhecimento e de sua atualização exclusivamente em cima da hierarquia.	Não mais se atribui omnisciência ao chefe da empresa, o conhecimento acerca da natureza técnica ou comercial da tarefa atual pode localizar-se em qualquer ponto da rede.
A interação entre os membros da empresa tende a ser vertical, isto é, superior e subordinado.	A comunicação lateral é privilegiada em relação a vertical; também a comunicação entre pessoas ocupantes de cargos de hierarquia diferentes mais parece consulta do que ordens.
As operações e o comportamento no trabalho tendem a ser governados por instruções e decisões emanadas do superior.	O conteúdo da comunicação consiste mais em informação e recomendações do que em instruções e decisões.
Insistência em relação à lealdade, à empresa e obediência aos superiores como condição para poder pertencer à empresa.	O compromisso com a tarefa da companhia e com o “princípio tecnológico” de progresso material e expansão recebe maior ênfase do que a lealdade e a obediência.

Continua

Conclusão

<b>Estrutura mecanicistas</b>	<b>Estruturas orgânicas</b>
O conhecimento, a experiência e a destreza internos (locais) conferem maior prestígio e importância do que os externos (cosmopolitas).	Os relacionamentos externos à empresa e a perícia em ambientes industriais, técnicos e comerciais fora da empresa conferem importância e prestígio aos integrantes da organização.

Fonte: Caravantes, Panno e Kloeckner (2008, p. 167).

A influência do ambiente parece ser um determinante para o tipo de estrutura apresentada. No Quadro 6, adiante, é possível notar que, quando o ambiente é estável, a estrutura mecanicista é predominante. Quando o ambiente passa a ser turbulento e imprevisível, a estrutura orgânica se mostra mais adequada, em razão de sua característica de “autoregulação”.

## QUADRO 6 - EVOLUÇÃO DAS ESTRUTURAS COM O AMBIENTE

	Fábrica de Rayon	Fábrica de Engrenagem	Empresa de Rádio e Televisão	Empresa Eletrônica
Natureza do ambiente	Relativamente estável: condições tecnológicas de mercado bem compreendidas	Nível moderado de mudança: mercado em expansão combinado com oportunidades para produtos melhores	Alto grau de mudança: condições tecnológicas e de mercado dinâmicas, com índice previsível de novidade	Altamente imprevisível: avanço tecnológico rápido e oportunidades de mercado ilimitadas
Natureza da tarefa da empresa	Produção eficiente de produto-padrão	Produção eficiente e venda de produto básico, sujeitas a modificações de acordo com os requisitos do cliente	Plano, produção e marketing eficiente de novos produtos em mercados altamente competitivos	Exploração de mudança tecnológica rápida através de inovação e exploração de novas situações de mercado
Organização do Trabalho	Cargos claramente definidos e padrões hierárquicos	Divisão não rígida de responsabilidades de acordo com o padrão funcional e hierárquico modificado para atender contingências; divisão não estável entre funções	Consistente confusão de posições organizacionais; todas as seções da administração responsáveis pela tarefa central de venda	Tentativa deliberada de evitar especificação de tarefas individuais; cargos definidos pelas pessoas responsáveis através de interação com outros
Natureza da autoridade	Claramente definida e atribuída posições formais na hierarquia; tempo de trabalho é importante	Não claramente definida, mas seguindo a hierarquia exceto em reuniões e comissões especialmente montadas	Limites de autoridade e responsabilidade não definidos; autoridade atribuída a pessoas com habilidade para resolver os problemas que surgem	Padrões de autoridade informal e mudando constantemente à medida que os papéis são redefinidos com as novas circunstâncias; atribuída a pessoas com habilidades e competências apropriadas
Sistemas de comunicação	De acordo com padrões especificados em várias regras e regulamentações; especialmente vertical	De acordo com regras e convenções, mas complementados por sistema regular de comissões e reuniões; pessoal mais novo livre para consultar a administração	Reuniões freqüentes, num contexto de constante consulta, com todos os níveis e partes da empresa	Completamente livres e informais; o processo de comunicação era aberto e fundamental para o conceito de organização
Natureza do envolvimento dos empregados	Envolvimento com responsabilidades associadas com seus cargos particulares; lealdade e obediência são importantes	Envolvimento como próprio cargo, mas reconhecendo a necessidade de flexibilidade no trato com as contingências resultantes da situação total	Envolvimento com as demandas das próprias posições funcionais compatibilizadas com as demandas mais amplas de cooperação e interpretação flexível das funções	Pleno envolvimento com as tarefas centrais da empresa e capacidade de lidar com considerável pressão e incerteza

Estrutura Mecanicista ←-----→ Estrutura Orgânica  
 Fonte: Morgan (1996, p. 54).

Chandler Junior (1962), em seu estudo, relacionou estrutura com estratégia. Esse autor descobriu como as escolhas estratégicas de uma organização influenciam no desenvolvimento de sua estrutura, por meio da análise da evolução

histórica de grandes corporações empresariais americanas: Du Pont, General Motors, Standard Oil Co e Sears Roebuck & Co, nas quais a estrutura se ajustava à estratégia corporativa para atender a demanda do ambiente (CHANDLER JUNIOR, 1962; GOTO, 2013). Segundo o pesquisador, esse processo histórico pode ser dividido em quatro fases distintas:

- a) **Acumulação de recursos:** teve início após a Guerra Civil americana, em um período marcado pela expansão da rede ferroviária. Isso incentivou a migração da população dos campos para a cidade, originando as novas cidades industriais, que criavam demanda por produtos manufaturados. Com a demanda aquecida, a produção de alta escala passou a ser necessária, levando à adoção da estratégia de aquisição de empresas fornecedoras de matéria prima, para gerar economias de escala na produção. Com vistas à economia de escala, predominou o processo de integração vertical; portanto, a estrutura estava ligada a ele (CHANDLER JUNIOR, 1962; GUERRA, 2007);
- b) **Racionalização dos recursos:** após o processo de verticalização, as empresas perceberam que acumularam mais recursos e pessoas do que era necessário para atender a demanda de produtos existentes. A continuação dos resultados estava ligada diretamente a uma redução dos custos, pela sistematização das operações. Foram desenvolvidas então, nessa etapa, as estruturas departamentalizadas e a utilização de artefatos gerenciais, como o orçamento, visando a uma alocação de recursos mais eficiente (CHANDLER JUNIOR, 1962; GUERRA, 2007);
- c) **Crescimento contínuo:** com as estruturas mais eficientes na alocação de recursos, as diferenças de custos entre as empresas ficaram pequenas. Em estando o mercado mais saturado e tendo a vantagem de menores custos de produção. Portanto, ter a estrutura mais eficiente levou as empresas a buscar novos mercados, negócios e nichos de consumidores. A estratégia de diversificação de produtos adotada ocasionou novas mudanças nas estruturas, já que novos departamentos começaram a surgir, como pesquisa e desenvolvimento, engenharia e *marketing*. Teve início a fase das estruturas multifuncionais (CHANDLER JUNIOR, 1962; GUERRA, 2007);

d) **Racionalização no uso dos recursos em expansão:** estando a estratégia de diversificação em pleno andamento, começou-se a questionar se o emprego do recurso era de fato eficiente. Assim, observou-se que as estruturas funcionais não eram mais adequadas para atender às novas e complexas demandas geradas pela entrada de novos produtos. Nesse momento, as estruturas divisionais passaram a ser mais adequadas, isto é, cada linha de produção era administrada por uma “unidade de negócio” ou uma divisão autônoma. Os recursos passaram, então, a ser racionalizados, conforme a avaliação de desempenho de cada uma dessas unidades autônomas (CHANDLER JUNIOR, 1962; GUERRA, 2007).

Nesse estudo, foi concluído que uma estrutura funcional se ajusta à estratégia não diversificada, enquanto a estrutura divisional é mais adequada para a estratégia de diversificação, demandando a gestão da complexidade de produtos e mercados muito diferentes (CHANDLER JUNIOR, 1962; JUNQUEIRA, 2010).

Essa teoria foi revisitada por pesquisas mais recentes, que relacionaram o fator contingencial ambiente com a estrutura organizacional. A conclusão foi que ambientes estáveis requerem estrutura mecanicista, enquanto os mais instáveis, a estrutura orgânica (GUERRA, 2007).

Joan Woodward (1958,1965) estudou o impacto da variável tecnologia nos sistemas administrativos. Alguns pesquisadores atribuem esse trabalho ao início da TC, em 1958. Com o título de *Management and Technology*, Joan analisou um grupo de 100 indústrias inglesas, descobrindo que as variáveis estruturais estavam vinculadas à natureza da tecnologia das empresas pesquisadas. Concluiu que as estruturas organizacionais não se relacionavam com o porte das organizações, mas sim com a tecnologia dos processos produtivos.

A adequação entre a organização e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior. Ambientes que empregam tecnologia de operação simples, com produtos únicos, ou fabricação em pequenos lotes que exijam habilidades manuais e artesanais, levam a uma organização informal ou orgânica (JUNQUEIRA, 2010; WOODWARD, 1977). Ambientes em que a exigência de tecnologia de produção deve ser sofisticada para a produção em massa e a

organização do trabalho deve ser mais formal levam a uma organização mais mecanicista.

Lawrence e Lorsch (1969) abordaram duas questões principais. A primeira é que diferentes organizações são necessárias para lidar com diferentes tipos de mercado e de tecnologia. A segunda é que organizações que operam em ambientes incertos e turbulentos precisam atingir um grau elevado de diferenciação interna em relação a outras, que atuam em ambientes menos complexos e estáveis (LAWRENCE; LORSCH, 1969; MORGAN, 1996).

Os autores objetivaram a entender a relação entre a estrutura organizacional, sob as dimensões de diferenciação e integração, nos diferentes tipos de organizações que atuam em diferentes mercados e em diferentes condições tecnológicas (GOTO, 2013; LAWRENCE; LORSCH, 1969). Buscaram encontrar as características estruturais mais adequadas, para operar em ambientes diferentes. Nesse caso, as características ambientais funcionavam como variáveis independentes, e as organizacionais como variáveis dependentes.

A dimensão denominada diferenciação aparece quando a organização lida com problemas em ambientes externos diversos, segmentados e especializados. É o processo que decompõe o sistema organizacional em subsistemas, e cada um desses tem a tendência de desenvolver determinados atributos particulares, objetivando a atender a demanda do mercado (isto é, ambiente externo) (GOTO, 2013; LAWRENCE; LORSCH, 1969). A diferenciação está relacionada com os resultados de como as subunidades agem para atingir as metas da companhia. Esse mecanismo envolve a descentralização de autoridade.

A dimensão integração aparece quando, na empresa, para atingir os objetivos ou ser viável, é necessário haver colaboração conjunta de qualidade de todos os departamentos envolvidos, com vistas a atender a demanda do ambiente. Quanto mais complexos os problemas, mais meios de integração são necessários. O ambiente é configurado como um conjunto de subambientes específicos: mercado (tratado pelo *marketing*); técnico-econômico (tratado pela função de produção) e científico (pesquisa e desenvolvimento) (CARAVANTES; PANO; KLOECKNER, 2005; GOTO, 2013; LAWRENCE; LORSCH, 1969). O mecanismo para a obtenção da integração envolve regras, procedimentos operacionais e comitês.

Lawrence e Lorsch (1969) mostraram que as empresas bem sucedidas atingem graus apropriados de diferenciação e integração, aprimorando a TC. Ademais, compararam empresas de alto desempenho (lucratividade e inovações) com empresas de baixo desempenho, concluindo que quanto mais incerto o ambiente, maior o grau de diferenciação entre elas. Os melhores resultados foram conseguidos pelas mais competentes na utilização dos meios de integração. Assim, seu sucesso está ligado a mecanismos que garantam que todas as partes contribuam para o atingimento do objetivo comum (LAWRENCE; LORSCH, 1969).

Perrow (1976) estudou a tecnologia como um fator contingente da estrutura organizacional, sob uma perspectiva sociológica. Conforme esse autor, a melhor maneira de distinguir duas organizações diferentes é segundo sua tecnologia empregada, que pode ser de rotina ou não. Se a tecnologia pode utilizar uma rotina, então, é possível estabelecer alto grau de estruturação e burocratização (estrutura mais mecanicista). Todavia, se não existe rotina na tecnologia, a organização deve prescindir das vantagens da produção em grande volume e de uma estrutura definida e elaborada, para ter uma estrutura mais orgânica ou menos burocratizada.

Algumas empresas não conseguem equilibrar tecnologia e estrutura em assuntos relacionados à designação de pessoal, à organização e ao controle, e por isso, se veem em dificuldades. Perrow (1976) classificou as empresas em termos de suas tecnologias de três tipos: de produção unitária ou pequena escala, de grande escala ou produção em massa e, por fim, de processamento contínuo. Concluiu que as empresas se distinguem de acordo com o tipo de trabalho que executam, diferenciando sua própria estrutura.

Quanto ao ambiente, o autor afirmou que a organização é moldada pelo próprio ambiente em que está inserida, que pode ser uma ameaça e um recurso. Os mecanismos existentes para atuar no ambiente de competição podem ser examinados a seguir, no trabalho de Thompson (1967).

Segundo esse autor, o ambiente e a tecnologia são os principais fatores contingenciais que influenciam a estrutura organizacional. O autor afirmou que a incerteza é o maior desafio para a racionalidade nas empresas, que têm a tecnologia e o ambiente como suas fontes primárias. Em relação à forma como elas organizam sua produção, ele as classificou em três níveis:

- a) **Interdependência reunida:** quando uma unidade de negócios deixa de apoiar a outra, a organização como um todo pode ser prejudicada, caso cada uma delas não desempenhe seu papel corretamente;
- b) **Interdependência sequencial:** quando uma parte é dependente da outra;
- c) **Interdependência recíproca:** quando a produção de cada uma passa a ser entrada para as outras.

Qualquer empresa possui pelo menos uma dessas modalidades de interdependência (GUERRA, 2007).

De acordo com Chenhall (2003), baixos níveis de interdependência estão associados ao orçamento, aos procedimentos de operação e aos relatórios estatísticos, esses últimos utilizados para o planejamento e a coordenação informal, aplicada em situações altamente interdependente. Em situações mais complexas (interdependência recíproca), existe menos ênfase no orçamento, e a interação entre superior e subordinado torna-se mais frequente.

#### 2.2.4 OUTROS TRABALHOS RELACIONADOS À TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A seguir, será apresentada uma revisão da literatura dos trabalhos publicados que conectam fatores contingências e sistemas de controle de gestão contábil, sempre que possível, contextualizando com o tema orçamento.

O trabalho de Khandwalla (1973) pode ser considerado o primeiro a relacionar a TC com controle gerencial. Ele identificou que o desempenho das organizações está relacionado a vários fatores contingenciais, que impactam em conjunto com a estrutura organizacional. Empresas de tamanhos diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de controle, e a sofisticação desse controle está diretamente ligada ao seu ambiente de competição (JUNQUEIRA, 2010).

As ferramentas que as empresa usam para trabalhar com os ambientes de alto grau de complexidade incluem mecanismos para redução das incertezas, como descentralização, divisionalização, diferenciação das subunidades organizacionais e integração com comitês, regras e política (GOTO, 2013).

Merchant (1984) objetivou a testar empiricamente se as diferenças de abordagens departamentais para o orçamento estão sistematicamente relacionadas às diferenças de tecnologia de produção, fator de mercado e características organizacionais.

Os resultados desse estudo sugeriram que o orçamento está correlacionado positivamente (maior importância para as reuniões de orçamento, existência de um padrão de comunicação formal e maior participação dos gestores nas atividades do orçamento) com o tamanho do departamento, a diferenciação funcional e o grau de automação do processo de produção.

Todavia, o autor concluiu que o orçamento é muito pouco correlacionado com o estágio de ciclo de vida do produto ou com a força de posicionamento de mercado da organização (amostra da pesquisa coletada na indústria eletrônica no departamento de produção).

Lex Donaldson propôs a moderna TC, denominada *Neo-Contingency Theory* (JUNQUEIRA, 2010) ou TC Estrutural. Esse novo paradigma estabeleceu que o fato de haver um alinhamento das características organizacionais com as contingências leva à alta performance das organizações; portanto, faz com que elas busquem esse alinhamento.

No *design* das organizações de alto desempenho, a estrutura deve estar alinhada às contingências-chaves, como a incerteza, a estratégia e o tamanho (LUO; DONALDSON, 2013). Quando ocorrem mudanças nas contingências, as organizações são motivadas a evitar a perda do alinhamento, adotando novas características organizacionais, alinhadas aos novos níveis de contingência. Assim, as organizações tornam-se moldadas pelas contingências (DONALDSON, 2001).

As mudanças tecnológicas e de mercado no ambiente da organização afetam sua estrutura. A estrutura mecanicista é alinhada ao ambiente estável, pois uma abordagem hierárquica é eficiente para operações de rotina. A estrutura orgânica se alinha a um ambiente instável, porque a abordagem de participação é exigida para inovação (DONALDSON, 2001).

A TC Estrutural abrange três conjuntos de atributos: os estruturais (refere-se aos aspectos da gestão que o gestor pode escolher ou alterar, por exemplo, manter uma estrutura centralizada ou descentralizada), de contexto ambiental (relaciona-se

às características da organização, como a quantidade de mão de obra ou o tipo de tecnologia empregada na produção) e de desempenho (resultados que a organização alcança com seus aspectos ambientais e estruturais, por exemplo, faturamento, fluxo de caixa, qualidade de produtos e serviços) (DONALDSON, 2001). Todos esses elementos constituem a base da teoria proposta por Lex Donaldson, a *Structural Adaptation to Regain Fit* (SARFIT).

Chenhall (2003) reuniu e analisou vários trabalhos publicados sobre a abordagem contingencial do sistema de controle gerencial. O autor observou que o ambiente externo é uma variável contextual poderosa e que a questão da incerteza é a mais amplamente pesquisada. Ressaltou que quanto mais turbulento e hostil for o ambiente externo, maior é a confiabilidade em controle formais e a ênfase nos orçamentos formais.

O ambiente externo está relacionado aos aspectos econômicos e sociais (CHENHALL, 2003; GOTO, 2013). A estrutura organizacional está relacionada à especificação formal das diferentes funções dos membros da organização, ou às tarefas dos grupos, para que eles possam realizar as atividades da organização. A configuração da estrutura influencia a eficiência do trabalho, a motivação dos empregados, o fluxo das informações e o sistema de controle, e isso pode ajudar no perfil futuro das organizações (CHENHALL, 2003; GOTO, 2013).

A relação da incerteza do ambiente com o orçamento apresenta evidências de combinações de controles orçamentais tradicionais e outros mais interpessoais e flexíveis. Existe uma associação com ênfase em orçamentos para avaliação e necessidade de explicação de desvios, alta participação e interações interpessoais entre superiores e subordinados. O ambiente hostil está associado à forte ênfase nas reuniões de orçamento, e quando combinado com competição intensa, leva a uma confiança maior nos controles formais.

Com relação à tecnologia, a literatura organizacional a classifica em três tipos: a da complexidade, da incerteza da tarefa e da interdependência (CHENHALL, 2003):

- a) **Complexidade**, que se refere à padronização do trabalho com a produção em grandes lotes (fábricas altamente automatizadas); processos de pequenos lotes aumentam o nível de complexidade;

- b) **A incerteza da tarefa**, que se refere à variabilidade na tarefa e à possibilidade de ela ser analisada pelo seu método de execução, ou de não ser analisável pelo conhecimento do processo de transformação e previsibilidade na medição dos resultados;
- c) **A interdependência**, que se refere ao nível de dependência, interna à organização, existente entre unidades de negócios ou departamentos para realizar as tarefas necessárias. Se existir a interdependência, aumenta o nível de dificuldade de coordenação entre as unidades ou os departamentos.

Outras descobertas que envolveram fatores contingenciais com orçamentos, apontadas por Chenhall (2003), estão apresentadas a seguir:

- a) Ambientes de alta incerteza estão associados à ênfase no orçamento para avaliação, o que requer a justificativa das variâncias, maior participação e interações interpessoais;
- b) Força da posição de mercado e estágio de ciclo de vida de produto não estão associados à ênfase na utilização do orçamento;
- c) Tecnologia caracterizada por mais processos padronizados e automatizados está associada ao alto uso do orçamento e ao alto controle orçamentário. O inverso também é válido;
- d) Altas folgas orçamentárias aparecem quando a imprevisibilidade é alta dentro do processo;
- e) Grandes organizações com tecnologia sofisticada e alta diversificação estão associadas a mais formalidades do orçamento;
- f) Estratégias caracterizadas por conservadorismo, posicionamento de defesa e liderança de custo estão mais associadas ao rígido controle de orçamento.

Conforme Bescos et al. (2003), apesar de o orçamento estar sob críticas e levando algumas empresas até a migrarem para "*beyond budgeting*", as pesquisas indicam que ele ainda é o foco principal em quase todas as grandes empresas. Os autores abordaram diretamente a relação entre a crítica ao orçamento a fatores

contingenciais, para compreender as críticas levantadas contra o orçamento, por meio de uma análise aprofundada das condições em que elas são formuladas.

Vários estudos têm mostrado que a utilização de técnicas de gestão contábil depende de um número de variáveis de contingência (CHENHALL, 2003; ESPEJO, 2008; GERVAIS; THENET, 1998; JUNQUEIRA, 2010; KANDWALLA, 1973; SHARMA, 2002). Assim, pode-se pensar que, dependendo de diferentes circunstâncias, diferentes declarações de críticas serão expressas. Os pontos principais do trabalho de Bescos et al. (2003) estão resumidos adiante:

- a) quando o tamanho da empresa aumenta, aumentam os problemas de controle, comunicação e coordenação. Conseqüentemente, ela tende a descentralizar a tomada de decisões, criar um sistema de controle administrativo mais formal, envolvendo atividades de estruturação, e usar sistemas padronizados de avaliação de desempenho. É possível considerar que quando o tamanho da empresa aumenta, o orçamento é mais bem aceito e está sujeito a menos críticas;
- b) os autores avaliaram a estratégia segundo a tipologia de Porter (1986), ou seja, estratégia, liderança em custo e diferenciação de nicho. Concluíram que os orçamentos, como artefatos de apoio da gestão, dependem do tipo de estratégia escolhida. Portanto, as críticas ao orçamento são influenciadas pelo tipo de estratégia adotada pela empresa. Em particular, aquelas que buscam uma estratégia de diferenciação ou de nichos provavelmente sofrem mais com a rigidez do orçamento;
- c) nas empresas que seguem uma estratégia de baixo custo e volume, em geral, o orçamento é menos criticado. Aquelas que buscam uma estratégia de preços baixos e controle rigoroso dos seus custos estão menos aderentes a uma série de críticas. Em contrapartida, naquelas que buscam uma estratégia de inovação e flexibilidade em seu produto, a crítica ao orçamento é de muita rigidez. Nessas, o orçamento tende a ser muito voltado ao passado;
- c) o grau de incerteza foi uma das primeiras e principais variáveis de contingência escolhidas para explicar o ambiente em que a organização

está inserida. Os autores constataram que a incerteza influencia a maneira com que são utilizados os orçamentos e, provavelmente, como eles são percebidos;

- d) em um ambiente turbulento, o orçamento não pode ser usado como uma ferramenta para a implementação dos objetivos estáveis, mas sim, como análise e simulação para prever e/ou explorar o ambiente em mudança, facilitando a expressão de competências locais e o surgimento de estratégias adaptadas (GERVAIS; THENET 1998). Esse resultado confirma as críticas observadas na literatura sobre a inadequação dos procedimentos orçamentais tradicionais para um ambiente cada vez mais instável. Ademais, justifica a proposta de novas abordagens com base em períodos mais curtos de tempo. Se a incerteza do ambiente aumentar, os orçamentos serão usados de forma mais significativa para avaliar o desempenho;
- e) com relação às críticas ao orçamento, descobriram que, em empresas maiores, os orçamentos são significativamente menos expostos às críticas sobre sua orientação de curto prazo e o caráter de ritual anual;
- f) para as empresas listadas em bolsa de valores, as críticas aumentam, especialmente as do tipo: tempo excessivo que deve ser dedicado a eles, incerteza das previsões nas quais estão baseados e a conduta voltada ao passado que eles induzem. Dessa forma, as empresas com ações em bolsa estão sujeitas a maior pressão dos mercados financeiros, que procuram uma ferramenta confiável para derivar suas estimativas.

No Quadro 7, segue um resumo dos trabalhos de abordagem contingencial apresentados nesta fundamentação teórica:

## QUADRO 7 - TRABALHOS SOBRE A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Pesquisador	Ano	Relações	Influência	Destaques
Burns e Stalker	1962	Ambiente e Estrutura.	Ambiente influencia estrutura	Estruturas mecanicistas e orgânicas.
Alfred D. Chandler	1962	Estrutura e Estratégia.	Estratégia influencia estrutura	Estratégia varia com o uso dos recursos na fase de acumulação, racionalização, crescimento, expansão
Joan Woodward	1958 / 1965	Tecnologia e estrutura.	Tecnologia influencia estrutura.	Estudos iniciais da Teoria da Contingência.
Lawrence e Lorsch	1967	Ambiente e estrutura	Ambiente influencia estrutura.	Criou conceito de diferenciação e integração das estruturas.
Charles Perrow	1967	Tecnologia e estrutura.	Tecnologia influencia estrutura.	As organizações variam de acordo com o nível de conhecimento dos problemas e processos administrativos.
Thompson, J. D.	1967	Ambiente, tecnologia e estrutura.	Ambiente e tecnologia influencia a estrutura.	Criou conceito de interdependência para organização da produção.
Khandwalla, P.	1973	Desempenho das empresas, fatores contingenciais e sistemas de controle.	Fatores contingenciais influenciam no sistema de controle das empresas.	Foi o primeiro trabalho que relacionou fatores contingenciais e sistemas de controle
Kenneth A. Merchant	1984	Abordagem do orçamento e diferenças de tecnologia de produção, fatores de mercado e características da organização.	Tamanho do departamento, diferenças funcionais e grau de automação da produção influencia na abordagem do orçamento.	Ciclo de vida do produto e posicionamento de mercado influenciam muito pouco no uso do orçamento.
Lex Donaldson	2001	Contingência e estrutura organizacional; estrutura, contingências e desempenho organizacional.	Contingências influenciam na estrutura; o ajuste entre estrutura e contingências influenciam no desempenho organizacional.	Criação da Teoria da readaptação estrutural para adquirir adaptação ( <i>structural adaptation to regain fit</i> ) (SARFIT).
Bescos	2003	Fatores contingenciais e orçamento.	1) Tamanho influencia nos problemas de controle, comunicação e coordenação 2) Estratégia influencia nas críticas 3) Incerteza influencia na utilização do orçamento.	Em empresas maiores, os orçamentos são significativamente menos expostos às críticas sobre sua orientação de curto prazo e o caráter de ritual anual.

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 2.3 CONSTRUCTOS DA PESQUISA

A seguir, serão descritos os constructos envolvidos na pesquisa, que representam os fatores contingenciais e as críticas ao orçamento elaboradas com base nos trabalhos citados na revisão da literatura.

### 2.3.1 AMBIENTE

O aspecto mais estudado do ambiente é a incerteza. Muitas pesquisas que envolveram *design* de organizações trataram do efeito da incerteza na estrutura da organização (BURNS; STALKER, 1961; GALBRAITH, 2002; LAWRENCE; LORSCH, 1969; SHARMA, 2002).

Existem diversas escalas de mensuração do constructo ambiente, e falta consenso sobre qual é a mais adequada. Segundo Chenhall (2003), são atribuídos para a mensuração da incerteza aspectos como: intensidade de competição, o dinamismo, a natureza imprevisível do ambiente e dos elementos de mudança. Considera-se, ainda, a falta de informação dos fatores ambientais, a falta de habilidade de se atribuir a probabilidade de como o ambiente afetará o sucesso e o fracasso da empresa, e a falta de conhecimento das perdas levadas a uma organização, no caso de uma decisão incorreta (CHENHALL; MORRIS, 1986).

Bescos et al. (2003) utilizaram a incerteza ambiental avaliada pelo dinamismo (grau de estabilidade) e pela sua heterogeneidade (grau de diferenciação). Descobriram que, quando a incerteza ambiental aumenta, os orçamentos são usados de forma mais significativa para avaliar desempenho. Os autores se valeram, como escala de mensuração, da dificuldade de previsão e de um número de itens associados ao ambiente como previsão de demandas e ações da concorrência.

Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010) estudaram as forças ambientais que influenciam no desempenho das organizações. Trata-se de uma abordagem que amplia as dimensões da incerteza. Guerra (2007) observou que, com o tempo, novas dimensões passaram a compor o constructo ambiente. Mintzberg, Ahlstrand, Lampel (2010) definiram ambiente segundo quatro dimensões:

- a) **Estabilidade:** o ambiente pode variar de estável a dinâmico. Vários fatores podem transformá-lo em dinâmico, como políticas governamentais, mudanças inesperadas na demanda dos clientes, entrada de novos competidores, mudanças de tecnologias de produtos, etc. Quanto mais mudanças imprevistas acontecerem no ambiente sem que se possa reconhecer um padrão definido para elas, mais dinâmico ele será;
- b) **Complexidade:** o ambiente de uma organização pode variar de simples a complexo, isto é, de ambientes que necessitam de produtos e serviços simples que exigem conhecimentos científicos simples, para aqueles que exigem produtos e serviços complexos, com conhecimentos científicos complexos para sua produção;
- c) **Diversidade de Mercado:** os mercados podem variar de integrados a diversificados. O mercado de um único produto para um único cliente é o integrado, e o de vários produtos para vários clientes, o diversificado;
- d) **Hostilidade:** o ambiente deve variar de favorável a hostil. A hostilidade é influenciada pela concorrência (rivalidade entre as empresas existentes), pelas relações com sindicatos, pela disponibilidade de recursos, entre outras. Por exemplo, quanto maior a concorrência disputando o mesmo mercado, mais hostil é o ambiente.

Sharma (2002) também ampliou as dimensões da escala para mensurar o ambiente, adotando aspectos como turbulência, previsibilidade, intensidade e complexidade.

Neste estudo, adotou-se a escala para mensuração do ambiente baseada nas dimensões apontadas por Mintzberg, Ahlstrand, Lampel (2010). Entende-se que haverá uma ampliação de conhecimento científico sobre essas dimensões, já que, conforme Chenhall (2003), a maioria dos trabalhos enfatiza apenas a questão da estabilidade.

### 2.3.2 TECNOLOGIA

A tecnologia tem muito significado no comportamento da organização, pois demonstra como ela opera seus processos, materiais, pessoas, softwares e conhecimento (CHENHALL, 2003; WOODWARD, 1977).

Quando as empresas eram agrupadas de acordo com suas técnicas de produção e complexidade do sistema de produção, percebia-se que as de maior sucesso de cada grupo seguiam práticas de gestão similares. Assim, a tecnologia utilizada pode ser avaliada considerando pequenos lotes e unidades de produção, grandes lotes e produção em massa e processos ou produção contínua (WOODWARD, 1977).

Em boa parte da literatura organizacional, a tecnologia aparece avaliada nas dimensões de manufatura e Tecnologia da Informação (TI). As dimensões de manufatura podem ser classificadas em três grupos: da complexidade, da incerteza da tarefa e da interdependência (JUNQUEIRA, 2010).

Miller e Roth (2008) estudaram a avaliação da capacidade de competição com base nas tarefas de fabricação (manufatura). São envolvidas as questões de competição de como competir em preço, projeto flexível, volume flexível, entre outras. O desempenho da tecnologia de fabricação proposta por esses pesquisadores é medido pelos indicadores de *lead time* de fabricação, preparação de linha, quantidade de empregados, personalização de linha, busca da qualidade, número de reclamações e percentual de novos produtos disponibilizados.

Como a informação é a matéria prima básica do orçamento, optou-se por determinar o grau de utilização da TI para as empresas pesquisadas (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010).

### 2.3.3 ESTRATÉGIA

A estratégia, dentro da abordagem contingencial, incentiva o estudo mais detalhado dos ambientes em que as organizações estão inseridas, passando a olhá-las como um sistema aberto. Por outro lado, a estratégia pode ser considerada como

uma forma de neutralizar as variações ambientais, mitigando suas consequências (GUERRA, 2007).

Conceitualmente, pode-se entender estratégia como sendo, segundo Johnson, Scholes e Whittington (2007), a direção e o escopo de uma organização no longo prazo. Nesse contexto, ela obtém vantagem competitiva em um ambiente em constante mudança, por meio da configuração de seus recursos e competências, visando a atender às expectativas dos *stakeholders*.

Chandler (1962) conceituou estratégia como sendo a determinação de metas organizacionais, objetivos básicos, de longo prazo e adoção de ações e alocação de recursos necessários para atingir os objetivos.

As medidas usadas para a mensuração do constructo estratégia sofrem muitas críticas, devido à mistura de elementos do ambiente com atributos organizacionais (CHENHALL, 2003). Por meio de uma revisão na literatura, várias tipologias de abordagens estratégicas foram observadas.

As tipologias mais utilizadas foram as estratégias genéricas (baixo custo, diferenciação e foco) de Porter (1986) (CHENHALL, 2003). Mintzberg (1988) criticou as estratégias genéricas existentes, afirmando serem muito simplistas e de escopo reduzido. Por isso, propôs uma tipologia de estratégias genéricas, com foco na diferenciação (diferenciação de preço, imagem, suporte, qualidade, design e não diferenciação).

Em pesquisa com executivos de empresas de manufatura, Kotha e Vadlamani (1995) afirmaram que a tipologia de Mintzberg parece mais adequada aos ambientes atuais das empresas do que a de Porter (1986) (a de Mintzberg tem seis constructos de estratégias genéricas, enquanto a de Porter, somente três).

Existem ainda outras tipologias que se propõem a classificar o tipo de estratégia praticada por uma organização (DIEHL; GONÇALO, 2005):

**a) Miles e Snow (1978):** descreveram uma estratégia de posicionamento e classificaram como **defensor** (domínio estável; linha de produto reduzida; compete por baixo custo ou qualidade alta; eficiência superior e estrutura centralizada); **prospector** (domínio turbulento; produtos novos, buscando continuamente oportunidades de mercado; ambiente incerto e estrutura flexível); **analista** (híbrido, produtos tradicionais; só

entra no mercado depois de constatar sua viabilidade) e **reator** (falta de estratégia coerente; estrutura imprópria ao propósito; perde oportunidades e é malsucedido);

- b) **Govindarajan e Gupta (1985)**: com foco na missão estratégica, classificaram como **construir** (aumentar participação de mercado; capacidade de investimentos, baixa participação relativa no mercado; alto crescimento da indústria); **manter** (manter sua participação no mercado; melhorias de qualidade e campanhas de *marketing* são muito importantes para o sucesso; alta participação relativa do mercado e indústrias maduras) e **colher** (maximização de ganhos a curto prazo; investimentos diminuídos rapidamente; alta participação relativa no mercado; indústrias declinantes);
- c) **Barney (1991)**: com foco na visão, baseados em recursos, classificaram como **capital físico** (incluem tecnologia utilizada, instalações e equipamentos em uma organização, sua localização geográfica e o acesso a matérias primas); **capital humano** (incluem o treinamento, a experiência, a inteligência, as relações e as visões individuais dos trabalhadores da organização); **capital organizacional** (incluem estrutura formal da organização, seus sistemas de planejamento, controle e coordenação, suas relações informais existentes entre os diferentes grupos e entre a organização e o ambiente);
- d) **Miller e Roth (1994)**: com foco na estratégia de grupo de empresas de manufatura, classificaram como **caretakers** (baixa ênfase ao desenvolvimento das capacidades competitivas; preparam-se para um mínimo padrão de competição; o preço é a capacidade competitiva dominante); **marketeers** (predominar a busca para obtenção de grupos de distribuição; orientar para o mercado; oferecer uma linha de produtos e ser responsável pelas mudanças das demandas; conformidade com a qualidade, entregas e performance de produtos) e **innovators** (diferenciam-se pela relativa ênfase em fazer mudanças nos projetos e introduzir rapidamente novos produtos no mercado);

e) **Chenhall e Langfield-Smith (1998)**: propuseram uma estratégia genérica de **diferenciação** (com foco em qualidade de produto; características exclusivas; lançamento e mudanças de design; entrega rápida; pós-venda; disponibilidade de produtos; diversidade de *mix* e volume; produtos customizados e confiabilidade na entrega) e de **custo** (baixo custo de produção e preço baixo). As organizações podem fazer uso de todas as estratégias em graus diferentes (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (2001), na maioria das organizações, o orçamento tem pouca relação com a estratégia. Assim, os gestores estão mais preocupados com os problemas operacionais de curto prazo, não com a implementação estratégica de longo prazo.

Eles justificam afirmando que os orçamentos foram lançados em uma época em que a grande preocupação dos gestores era saber como iriam aumentar a capacidade de produção e gerenciar as operações para controlar custos. O orçamento ajudava os gestores nesse processo. Nos dias atuais, o posicionamento estratégico e o gerenciamento das proposições de valor diferentes são as altas prioridades.

As oportunidades para a criação de valor estão migrando da gestão de ativos tangíveis para a gestão estratégica dos intangíveis, baseadas no conhecimento que explora os ativos intangíveis da organização, tais como: relacionamento com os clientes, produtos e serviços inovadores, TI e banco de dados, capacidades, habilidades e motivação dos empregados.

Conforme os autores, o *Balanced Scorecard* (BSC) é um sistema de gestão estratégica, que contempla o gerenciamento dos ativos intangíveis. Está baseado em cinco princípios que focalizam a organização na estratégia: 1) Traduzir a estratégia em termos operacionais; 2) Alinhar a organização à estratégia; 3) Transformar a estratégia em tarefa de todos; 4) Converter a estratégia em processo contínuo; e 5) Mobilizar a mudança pela liderança executiva. Esse sistema de gestão estratégica demonstra a existência de um esforço em integrar a estratégia na rotina das organizações, incluindo o orçamento empresarial.

Nesta pesquisa, optou-se por conceituar o constructo estratégia como sendo o grau de ligação existente entre estratégia e orçamento empresarial, entendendo

que, após a análise de algumas críticas dirigidas ao orçamento, essa questão se mostrou importante e altamente contextualizada com o tema.

Para reforçar essa decisão, constatou-se que a falta de ligação da estratégia com o orçamento é uma das críticas feitas ao orçamento, evidenciadas em Libby e Lindsay (2010). Nesse estudo, 48% dos respondentes da *survey* aplicada demonstraram concordância com o fato de as estratégias praticadas por suas empresas não estarem ligadas ao orçamento.

#### 2.3.4 ESTRUTURA

Estrutura é um esquema formal, representativo da relação de autoridade e responsabilidade dos participantes; isto é, a divisão do trabalho entre os cargos definidos e a hierarquia predefinida. Inclui também o comportamento formal das pessoas e a publicação do manual de normas e procedimentos (COSTA; SOUZA; FELL, 2012). A escolha da estrutura na perspectiva contingencial visa a encontrar a estrutura alinhada aos níveis de incerteza do ambiente, a estratégia e a tecnologia da organização (CHENHALL, 2003).

Elas podem ser mecanicistas e orgânicas, de acordo com o ambiente em que as empresas atuam. Tais características definem seu arranjo estrutural para a divisão do trabalho, das decisões, do fluxo de informações, entre outros (BURNS; STALKER, 1961). A extensão de atuação dos gestores é definida pela questão da necessidade de diferenciação e integração da estrutura (LAWRENCE; LORSH, 1969).

Neste trabalho, o nível de delegação de autoridade aos gestores em áreas-chaves de decisão da organização foi adotado, como desenvolvimento de produto, contratação e demissão de pessoal, seleção de investimentos, alocação orçamentária e decisões de preços. A forma escolhida identifica indiretamente se a estrutura é mecanicista ou orgânica e se existe centralização de decisões. Cabe lembrar que esse último aspecto está ligado diretamente a uma das críticas dirigidas ao orçamento (ESPEJO, 2008; SHARMA, 2002).

### 2.3.5 TAMANHO

A sugestão de Merchant (1984) como medida de tamanho foi a quantidade de empregados *full time* na organização e o grau de diferenciação funcional. São medidos quando da averiguação das responsabilidades de cada pessoa no departamento, em cada uma das áreas que envolvem a manufatura (distribuídas entre compras, controle de estoque e configuração da linha de produção), visando a medir a especialização e a descentralização da empresa. Fischer (1995) utilizou como medida de tamanho a quantidade de empregados *full time* e o faturamento observado, como outra opção.

De acordo com Chenhall (2003), há várias formas de se medir o tamanho da organização, como o lucro, o volume de vendas, os ativos, a participação no mercado, etc. A adoção da quantidade de funcionário evita os vieses originados dos resultados financeiros, obtidos de um tratamento contábil diferente entre as empresas, facilitando as comparações entre elas.

Para este estudo, foi adotada como forma de mensuração do tamanho a quantidade de funcionários *full time* (BESCOS et al., 2003; CHENHALL, 2003; JUSOH, 2010; KORNACKER et al., 2011).

### 2.3.6 CRÍTICAS

O constructo “críticas” foi constituído com base nas 27 críticas obtidas na revisão da literatura. No Quadro 8, seguem as críticas e as referências teóricas:

**QUADRO 8 - CRÍTICAS AO ORÇAMENTO**

LIGAÇÃO COM PESSOAS	
O orçamento cria tensão nos empregados	Argyris (1952,1953) apud Sponem e Lampert (2010)
O orçamento gera stress nos empregados	Argyris (1952,1953) apud Sponem e Lampert (2010)
O orçamento faz com que os empregados se sintam subvalorizados	Neely (2001)

Continua

<b>DESALINHAMENTO</b>	
O orçamento não é alinhado com as estratégias das empresas	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento não é alinhado com as exigências competitivas	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento dificulta as empresas a se adaptar às mudanças em tempo hábil	Libby e Lindsay (2010)
<b>PODER E RIGIDEZ</b>	
O orçamento é uma barreira para a criatividade	Bescos et al. (2003)
O orçamento é uma barreira para a inovação	Bescos et al. (2003)
O orçamento reforça a centralização das decisões ao invés da participação	Hope e Fraser (2003)
O orçamento fortalece o comando e o controle vertical ao invés do compartilhamento das decisões horizontais (relativo ao organograma)	Neely (2001)
<b>ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO</b>	
O orçamento por ser feito pelos subordinados e seus superiores não geram informações imparciais	Jensen (2003)
O orçamento está mais preocupado com a redução de custo do que na criação de valor	Bescos et al. (2003)
O orçamento tem um formalismo de execução pesado	Bescos et al. (2003)
O orçamento tem um formalismo de execução excessivo	Bescos et al. (2003)
O orçamento é baseado em previsões altamente incertas	Bescos et al. (2003)
O orçamento é feito com base em dados passados (do ano anterior)	Bescos et al. (2003)
O orçamento representa apenas um ritual anual nas empresas	Bescos et al. (2003), Sponem e Lampert (2010)
O orçamento consome muito tempo dos gestores e subordinados	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento tem um processo de elaboração de baixa relação custo / benefício	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento dá foco excessivo nas metas financeiras de curto prazo	Bescos et al. (2003)

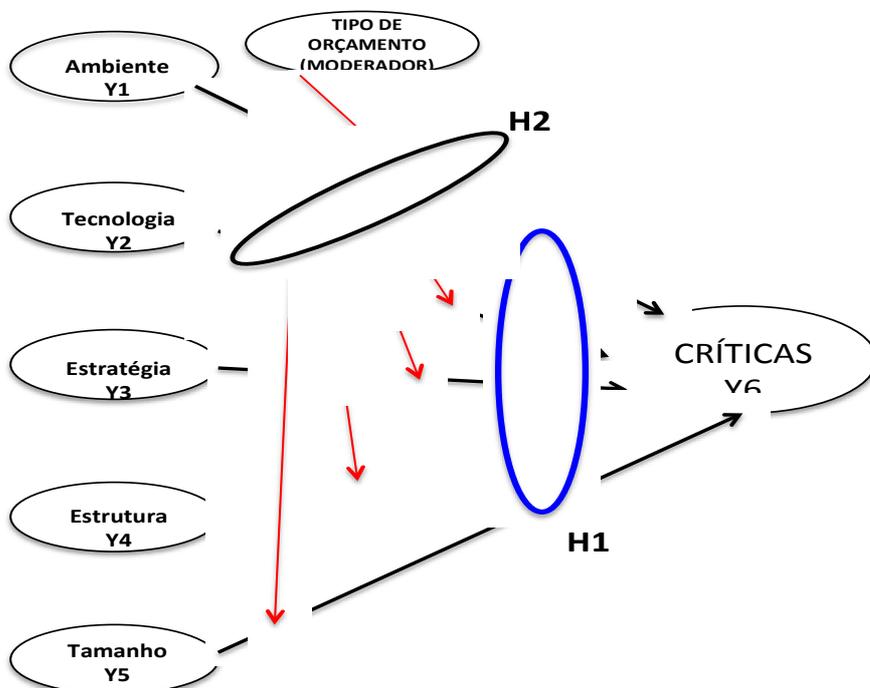
Continua

<b>ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO</b>	
O orçamento por ser feito pelos subordinados e seus superiores não geram informações imparciais	Jensen (2003)
O orçamento está mais preocupado com a redução de custo do que na criação de valor	Bescos et al. (2003)
O orçamento tem um formalismo de execução pesado	Bescos et al. (2003)
O orçamento tem um formalismo de execução excessivo	Bescos et al. (2003)
O orçamento é baseado em previsões altamente incertas	Bescos et al. (2003)
O orçamento é feito com base em dados passados (do ano anterior)	Bescos et al. (2003)
O orçamento representa apenas um ritual anual nas empresas	Bescos et al. (2003), Sponem e Lampert (2010)
O orçamento consome muito tempo dos gestores e subordinados	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento tem um processo de elaboração de baixa relação custo / benefício	Libby e Lindsay (2010)
O orçamento dá foco excessivo nas metas financeiras de curto prazo	Bescos et al. (2003)
<b>AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO</b>	
O orçamento favorece a construção das "folgas orçamentárias" que muitas vezes atendem aos interesses individuais de premiações e promoções	Hansen e Van der Stede (2004)
O orçamento não avalia corretamente o desempenho dos empregados e dos negócios	Hope e Fraser (2003)
<b>O processo orçamentário como ele é nos dias atuais, reforça o aparecimento de muitas críticas.</b>	<b>Hope e Fraser (2003)</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

## 2.4 MODELO DE RELACIONAMENTO ENTRE AS VARIÁVEIS

FIGURA 3 - HIPÓTESES A SEREM TESTADAS



Fonte: Elaborado pelo autor

Na Figura 3, segue o modelo de relacionamento entre as variáveis envolvidas na pesquisa, apontando as hipóteses que deverão ser testadas:

**H1: Os gestores organizacionais percebem como consideráveis as relações entre os fatores contingenciais e as críticas dirigidas à adoção e ao uso do orçamento.**

**H2: Os tipos de orçamento moderam as relações entre os fatores contingencias (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e tamanho) e as críticas à adoção e ao uso de orçamento.**

A teoria que dá suporte a essas hipóteses está apontada na fundamentação teórica desta pesquisa. No entanto, mais adiante, no tópico que trata da teoria e hipótese da pesquisa, será feita uma abordagem com os pontos principais da teoria que serviu de base para enunciar a hipótese.