



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PATRICIA TARGINO MARTINS

**PERCEPÇÃO SOBRE CRÍTICAS TRADICIONAIS AO ORÇAMENTO E O
CONTEXTO DA CRISE SANITÁRIA COVID-19: UMA ANÁLISE DA LITERATURA
EMPÍRICA**

**MONTEIRO
2022**

PATRICIA TARGINO MARTINS

**PERCEPÇÃO SOBRE CRÍTICAS TRADICIONAIS AO ORÇAMENTO E O
CONTEXTO DA CRISE SANITÁRIA COVID-19: UMA ANÁLISE DA LITERATURA
EMPÍRICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando à coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Gerencial

Orientador: Prof. Dr. Mamadou Dieng

**MONTEIRO
2022**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

M386p Martins, Patricia Targino.
Percepção sobre críticas tradicionais ao orçamento e o contexto da crise sanitária Covid-19 [manuscrito] : Uma análise da literatura empírica / Patricia Targino Martins. - 2022.
20 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas , 2022.

"Orientação : Prof. Dr. Mamadou Dieng , Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Orçamento. 2. Pandemia da Covid-19. 3. Orçamento empresarial. I. Título

21. ed. CDD 658.154

PATRICIA TARGINO MARTINS

PERCEPÇÃO SOBRE CRÍTICAS TRADICIONAIS AO ORÇAMENTO E O
CONTEXTO DA CRISE SANITÁRIA COVID-19: UMA ANÁLISE DA LITERATURA
EMPÍRICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando à coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Gerencial

Aprovada em: 25/03/2022.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Mamadou Dieng (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. José Humberto Cruz
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Ismael Gomes Barreto
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

À Deus, pelo dom da vida e a minha
família e amigos pelo suporte,
companheirismo, amor e amizade,
DEDICO.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	13
2.1 Análise da literatura empírica sobre críticas ao orçamento.....	14
2.1.1 Análise das críticas convencionais ao orçamento: o estudo de Libby; Lindsay (2010)	16
2.1.2 Percepção sobre orçamento e crise sanitária ocasionada pela Covid-19: o estudo de Belford, Speklé e Widener (2022)	18
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	19
REFERÊNCIAS.....	20

PERCEPÇÃO SOBRE CRÍTICAS TRADICIONAIS AO ORÇAMENTO E O CONTEXTO DA CRISE SANITÁRIA COVID-19: UMA ANÁLISE DA LITERATURA EMPÍRICA

PERCEPTION ABOUT TRADITIONAL BUDGET CRITICISM AND THE CONTEXT OF THE COVID-19 HEALTH CRISIS: AN ANALYSIS OF EMPIRICAL LITERATURE

Patricia Targino Martins*

RESUMO

O objetivo do presente artigo é analisar comparativamente a percepção sobre críticas ao orçamento tradicionalmente presente na literatura empírica com a percepção sobre o orçamento em tempo de crise sanitária da covid-19. Para alcançar esse objetivo, foram identificados dois (2) artigos na literatura empírica diretamente ligados ao tema e consistiram em uma pesquisa de levantamento sobre críticas ao orçamento e orçamento em tempos de crise covid-19. Utilizou-se o método descritivo para analisar comparativamente os estudos de Libby e Lindsay (2010) e Bedford, Speklé e Widener (2022) que focaram os orçamentos na ótica das críticas ao orçamento num contexto de estabilidade e de crise sanitária ocasionada pela covid-19. Os resultados da análise revelaram que quanto às críticas ao orçamento no estudo de Libby e Lindsay (2010), o tempo médio gasto em orçamentos das empresas norte-americanas da amostra é consideravelmente menor do que os críticos sugerem e não parece excessivo. Na maioria das empresas pesquisadas, o processo orçamentário está explicitamente ligado à implementação da estratégia. De fato, o orçamento é relatado pelos entrevistados como um meio importante para a implementação da estratégia e a maioria dos entrevistados relata que desempenha um papel útil ao fazê-lo. Em contrapartida, no estudo de Bedford, Speklé e Widener (2022), as empresas apertam seus controles orçamentários em resposta ao impacto negativo do Covid-19. Por sua vez, o aperto dos controles orçamentários está positivamente associado à exaustão emocional dos funcionários devido ao aumento da percepção de ambiguidade e conflito de papéis.

Palavras-chave: Orçamento. Críticas. Crise sanitária. Covid-19

ABSTRACT

The objective of this article is to comparatively analyze the perception of criticism of the budget traditionally present in the empirical literature with the perception of the budget in times of the covid-19 health crisis. To achieve this objective, two (2) articles were identified in the empirical literature directly linked to the topic and consisted of a survey research on criticism of the budget and budget in times of covid-19 crisis. The descriptive method was used to comparatively analyze the studies by Libby and Lindsay (2010) and Bedford, Speklé and Widener (2022) who focused on budgets from the perspective of criticism of the budget in a context of stability and the covid-19 health crisis. The results of the analysis revealed that regarding the budget criticism in the study by Libby and Lindsay (2010), the time spent on budgets in the

* Concluinte do Curso de Ciências Contábeis, E-mail: patytargino@hotmail.com

average of the North American companies in the sample is considerably less than the critics suggest and does not seem excessive. In most of the companies surveyed, the budget process is explicitly linked to the implementation of the strategy. Indeed, the budget is reported by respondents as an important means of implementing the strategy and most respondents report that it plays a useful role in doing so. While in the study by Bedford, Speklé and Widener (2022), companies tighten their budget controls in response to the negative impact of Covid-19. In turn, tightening budget controls is positively associated with employee emotional exhaustion due to increased perceptions of ambiguity and role conflict.

Keywords: Budget. Criticisms. Health crisis. Covid-19

1 INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, o orçamento foi considerado como um importante dispositivo do sistema de controle gerencial das organizações (Otley, 1994; Østergren e Stensaker, 2011). A prática orçamentária tem sido normalmente a sustentação da maioria dos mecanismos de controle das organizações, pois é uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos da atividade organizacional em um único sumário coerente (OTLEY, 1999).

Diversas funções são atribuídas ao orçamento, tais como avaliar a performance dos gerentes, motivar os responsáveis operacionais, comunicar entre os diferentes níveis hierárquicos, delinear a estratégia, prever as necessidades financeiras, gerenciar os riscos, coordenar e monitorar as diferentes atividades da organização, alocar os recursos e comunicar-se com o público externo, conforme apontam os estudos de Anthony (1988), Eckholm; Wallin (2000) e Gignon-Marçonnet (2000).

Embora a literatura tenha destacado as mais diversas funções do orçamento no contexto do controle gerencial, fortes críticas foram realizadas em relação à pertinência do orçamento no desempenho de suas funções. Estudiosos como Bunce *et al.* (1995) e Hope; Fraser (1999) têm apontado a incapacidade do orçamento em assumir o número de papéis que lhe são atribuídos teoricamente, especialmente quando a ferramenta é executada em ambientes instáveis e incertos (Berland, 2001). O orçamento tem sido considerado como uma ferramenta do passado (Gurton, 1999) ou um mal necessário (Wallander, 1999) ou ainda, o que Jensen (2001) chamou de obsoleto. Neste contexto, pesquisas realizadas na Europa por Neely *et al.* (2003) e Eckholm e Wallin (2000) apontaram uma crescente insatisfação das empresas com seus sistemas de orçamento.

No entanto, poucas são as empresas que abandonaram realmente os seus sistemas orçamentários, uma vez que as críticas que lhe são atribuídas não são aplicáveis com o mesmo grau de importância em todas as circunstâncias e em todas as empresas. Vários trabalhos mostraram a diversidade de práticas orçamentárias e o efeito das variáveis de contingência nos sistemas e instrumentos de controle (Barret; Fraser, 1977; Bescos *et al.*, 2004). Então, é razoável pensar que, em função de situações contingentes diferentes, também críticas distintas ao orçamento podem ser formuladas. Corroborando com essas pesquisas, Sponem e Lambert (2010) contextualizaram o tema sob o enfoque da ligação entre as práticas, as funções e as críticas formuladas em relação ao orçamento e evidenciam que o termo orçamento agrupa práticas muito diferentes em função das empresas. É, portanto, plausível que a diversidade das práticas conduza a uma apreciação diferente das funções deste instrumento, assim como as críticas que lhe são atribuídas considerando os ambientes diferentes em que as empresas operam.

Nesse sentido, o presente artigo argumenta que as críticas convencionais do orçamento diferem das críticas observadas em circunstâncias de crise, em particular, da crise sanitária covid-19, ambos os contextos observados em estudos recentes.

Portanto, face ao que foi exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: quais são as evidências comparativas da literatura empírica sobre as críticas convencionais atribuídas ao orçamento em relação àquelas constatadas na crise sanitária covid-19? Para tanto, o objetivo geral da pesquisa consistiu em analisar comparativamente os resultados de estudos anteriores sobre críticas tradicionais atribuídos ao orçamento com os achados observados no contexto da crise sanitária

covid 19. E os objetivos específicos são: a) Levantar estudos sobre críticas tradicionais atribuídos ao orçamento e trabalhos recentes sobre orçamento e crise sanitária covid-19, b) Caracterizar as dimensões das críticas observadas nos contextos dos estudos convencionais e da crise sanitária ocasionada pelo coronavírus e c) Analisar comparativamente os resultados de estudos convencionais sobre críticas atribuídas ao orçamento em relação às pesquisas sobre orçamento em contexto de crise sanitária covid-19.

Por fim, o presente trabalho se justifica pela relevância do tema críticas ao orçamento tanto no cenário nacional (FREZATTI *et al.*, 2013; MUCCI; FREZATTI, 2017; GUSMÃO; D'ANGELO, 2020) quanto internacional (SPONEM; LAMBERT, 2010; BESCOS, 2003; BERLAND, 2004; HANSEN, OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; LIBBY; LINDSAY, 2007, 2010)

As justificativas desse trabalho perpassam por: (i) falta de estudos comparativos que tratam sobre as críticas ao orçamento; (ii) as pesquisas que existem sobre críticas ao orçamento tratam-no isoladamente e não exploram os ensaios resultantes da análise comparativa entre as críticas tradicionais e àquelas presentes noutros contextos como o da crise sanitária provocada pela covid-19.

Espera-se que esse trabalho possa trazer para a discussão, no contexto da prática orçamentária, o foco em relação às críticas ao orçamento e sua relação com os cenários caracterizados por estabilidade e crise. Espera-se ainda que o trabalho contribua com a teoria e a prática informando as dimensões das críticas ao orçamento que são atenuadas ou acentuadas quando um cenário de estabilidade é comparado com um cenário de crise.

2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial tem sido, provavelmente, um dos artefatos gerenciais mais comuns de serem encontrados nas organizações, podendo ser justificado por sua utilidade para a gestão destas (AHMAD *et al.*, 2003). É possível constatar, devido ao seu uso, que o orçamento é o artefato gerencial mais pesquisado na área de controle gerencial, e essas pesquisas abrangem as perspectivas econômicas, psicológicas e sociológicas – que são tratadas de maneira segregada nos trabalhos, tendo em vista às suas especificidades (COVALESKI *et al.*, 2007). A perspectiva econômica está relacionada à racionalidade econômica do artefato e à otimização dos resultados organizacionais. A perspectiva psicológica estuda o impacto da prática orçamentária sobre o comportamento humano. E por fim, a perspectiva sociológica reflete as interações no contexto social, conflitos de poder, dentre outros (FREZATTI *et al.*, 2008).

O orçamento tem por objetivo fornecer suporte ao processo de planejamento na medida em que traduz as estratégias organizacionais no plano financeiro, de modo a permitir a operacionalização da estratégia. Frezatti (2009) aponta que as etapas operacionais do orçamento tradicional compõem o plano de *marketing*, o plano de produção, suprimentos e estocagem, o plano de investimentos no ativo permanente e o plano de recursos humanos. Já a etapa financeira envolve a projeção das demonstrações financeiras com base nos gastos, investimentos, custos e despesas levantados anteriormente e indiretamente na etapa operacional. Destaca-se ainda que o plano operacional do orçamento deverá ser precedido pelo planejamento estratégico que inclui a missão, visão e os objetivos estratégicos da entidade, dentre outros aspectos. Por conseguinte, a análise de cenários e o

estabelecimento de premissas são etapas que Frezatti (2009) denomina de “lição de casa” do orçamento.

Ahmad *et al.* (2003) realizaram um estudo acerca da utilidade do orçamento em empresas da Malásia replicando um estudo desenvolvido por Guilding *et al.* (1998) no Reino Unido. A pesquisa de Ahmad *et al.* (2003) permeou os aspectos técnicos do orçamento (projeção de vendas, classificação de custos fixos e variáveis, *slack*), os envolvidos no processo (participação de supervisores, gestores) e as ferramentas de medição de desempenho. Esses autores destacam os diversos usos do orçamento nas empresas, incluindo, medição de desempenho, decisão de preços, motivação, controle de custos, e abordam que o orçamento é um elemento que está contido nos Sistemas de Controle Gerenciais. Covaleski *et al.* (2007) adicionam o propósito de planejamento e controle das atividades organizacionais e alocação de recursos como vantagens do artefato.

2.1 Análise da literatura empírica sobre críticas ao orçamento

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

Hansen *et al.* (2003) enfatizam que o orçamento impede a alocação ótima dos recursos da organização, encorajam a tomada de decisão míope, além de impactarem em outros aspectos de maneira disfuncional. De maneira geral, tendo em vista as deficiências da abordagem tradicional do orçamento, eles endereçam duas vertentes. A primeira refere-se à melhoria do processo focada nos problemas de planejamento (*Activity-Based Budgeting Approach – ABB*). Uma abordagem de revitalização do processo a partir do foco operacional, que conjuntamente com um modelo financeiro detalhado iria resultar num orçamento mais transparente e permitir uma alocação mais efetiva dos recursos, tendo em vista as prioridades da organização. O segundo aspecto promove o abandono do orçamento e o foco nos problemas de avaliação de desempenho (*Beyond Budgeting Approach – BBA*) através de uma descentralização da organização. A crítica nesse aspecto se dá na falta de *empowerment* nos mecanismos tradicionais (a existência de metas fixas permite um relaxamento em detrimento de clima que propicie alto nível de desempenho).

Neely *et al.* (2001) realizaram um estudo baseado na revisão de 100 livros e artigos acadêmicos, além de entrevistas com executivos de quinze diferentes organizações como *Ford*, *Shell*, dentre outras. Esses autores apontam doze fraquezas acerca da implementação do orçamento empresarial, sendo elas:

- (i) consome tempo e recursos; (ii) compreende barreira para mudança;
- (iii) não possuem foco estratégico e são frequentemente contraditórios; (iv) adicionam pouco valor tendo em vista o dispêndio de tempo; (v) concentram-se na redução de custos e não na criação de valor; (vi) forçam

¹ *Guesswork*

o comando-controle vertical, ou seja, a ênfase é na coerção e não na coordenação; (vii) não refletem a estrutura de rede adotada pelas empresas; (viii) estimula comportamentos perversos; (ix) não são atualizados frequentemente; (x) são baseados em suposições e conjecturas; (xi) reforçam as barreiras departamentais e de compartilhamento de conhecimentos; (xii) fazem as pessoas se sentirem desvalorizadas (NEELY *et al*, 2001, p. 6, tradução nossa).

Hope (2000) também compartilha de grande parte dos problemas destacados por Neely *et al* (2000). Hansen *et al* (2003) enfatizam quanto aos aspectos (i), (iv), (ix) e (x) que os orçamentos convencionais não são capazes de capturar a incerteza inerente a um ambiente de rápidas mudanças. Quanto ao (ii), (iii), (v), (vi) e (vii) destaca o papel mecânico do orçamento ao privilegiar estrutura de comando, tomada de decisões centralizadas e foco na redução de custos. Por fim, em se tratando dos aspectos (vii), (xi) e (xii), menciona o impedimento à tomada de decisões mais eficazes no contexto da empresa (baixo *empowerment*).

O artigo “*Why budgets are bad for business*”, de Stewart (1990), publicado na *Fortune*, trata de opiniões de especialistas na área gerencial acerca dos problemas enfrentados pelas empresas pela aplicação do orçamento empresarial. Grande parte dos pontos tratados nesse artigo já foi incluída no presente trabalho. Mas uma contribuição do artigo Stewart (1990) é que ele traz opiniões de gestores e especialistas do mercado em si.

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

Frezatti *et al* (2008) destaca os problemas do orçamento segregado em três categorias: (i) elementos estruturais; (ii) elementos de gestão; (iii) elementos comportamentais. Os elementos estruturais decorrem da estrutura do processo de gestão da organização, em termos de recursos, envolvendo: a Organização do Processo de Planejamento; Indicadores de Desempenho; e Sistemas de Informações. Já os elementos de gestão decorrem de como a empresa é gerenciada, além de possuir uma dimensão contingencial, variando de entidade para entidade, abrangendo: Grau de Rigidez e Flexibilidade; Grau de Participação; Grau de Realidade; Grau da Força do Passado; Constituição de Reservas; e Avaliação de Desempenho e *Feedback*. Por fim, os elementos comportamentais abrangem as atitudes e ações das pessoas envolvidas no processo de orçamento e seu alinhamento com os objetivos da organização, ou seja, referem-se ao comportamento funcional ou disfuncional das pessoas (FREZATTI *et al*, 2008).

Hansen *et al*. (2003) resumiram várias críticas de orçamentos e/ou pressupostos subjacentes ao uso de orçamentos identificados na literatura acadêmica e prática. As principais críticas foram: (i) o orçamento consome muito tempo gerencial, o que o torna um processo caro e os benefícios podem não valer o custo; (ii) os orçamentos inibem as empresas de se adaptarem às mudanças em tempo hábil devido à sua natureza fixa; (iii) o processo orçamentário é desconectado da estratégia, desregulando-o com as demandas competitivas das empresas; (iv) o uso do orçamento como um contrato de desempenho fixo leva a uma avaliação de desempenho não confiável e promove o jogo orçamentário.

Considerando o impacto que os fatores identificados acima exercem sobre a prática orçamentária ou sobre críticas ao orçamento, para a análise proposta neste estudo serão utilizadas as variáveis contingenciais tais como o ambiente, a estrutura, a tecnologia, a estratégia, o porte e ser listada na bolsa. São abordados cada um dos fatores mencionados acima.

Muitos trabalhos anteriores utilizaram a teoria contingencial como pano de fundo para mostrar como as características do sistema orçamentário e as suas formas de uso dependiam dos fatores contingenciais como tamanho da empresa, grau de incerteza do ambiente, tecnologia e estratégia delineada (Gordon; Miller, 1976; Gordon, *et al.*, 1978; Otley, 1980; Fisher, 1995, 1998).

2.1.1 Análise das críticas convencionais ao orçamento: o estudo de Libby; Lindsay (2010)

Para Libby e Lindsay (2010), os orçamentos têm historicamente desempenhado um papel fundamental no controle de gestão; no entanto, recentemente tornaram-se objeto de considerável crítica e debate. Alguns argumentam que os problemas com a orçamentação derivam da forma como os orçamentos são usados (Horngren *et al.*, 2004), enquanto outros argumentam que os processos orçamentais são fundamentalmente falhos (Hope e Fraser, 2003a). Hansen *et al.* (2003), entre outros, pediram um exame sistemático dessas questões com base em evidências empíricas.

Os autores supracitados apresentaram os resultados de duas pesquisas de organizações norte-americanas de médio a grande porte para (i) atualizar a literatura sobre as práticas orçamentárias norte-americanas, (ii) coletar evidências empíricas para avaliar as críticas e (iii) começar a identificar tendências ou padrões fortes na prática orçamentária para informar futuras pesquisas acadêmicas. No geral, verificou-se que para a maioria das empresas os orçamentos continuam a ser usados para fins de controle e são percebidos como valor agregado. Além disso, embora existam problemas com orçamentos, as organizações estão adaptando seu uso para dar conta desses problemas, em vez de abandoná-los completamente.

O quadro 1 apresenta os principais resultados referentes ao estudo de Libby e Lindsay (2010) sobre as críticas percebidas por uma amostra norte-americana e canadense. As críticas abordadas foram (1) os orçamentos consomem muito para sua preparação; (2) os orçamentos impedem a adaptação; (3) os orçamentos são raramente vinculados à estratégia e (4) o uso de meta orçamentária fixa em contrato de desempenho.

Quadro 1 - Principais críticas ao orçamento no estudo de Libby e Lindsay (2010)

Críticas ao orçamento	Resultados
“Os orçamentos levam muito tempo para serem preparados”	O tempo gasto em orçamentos na média das empresas norte-americanas da amostra é consideravelmente menor do que os críticos sugerem e não parece excessivo.
“Os orçamentos impedem a adaptabilidade” <ul style="list-style-type: none"> • Previsibilidade do ambiente externo; • Confiança no orçamento para se adaptar em relação a outras abordagens; • Eficácia do orçamento na adaptação à mudança; • É um pouco fácil obter novos recursos fora do 	A maioria das empresas da amostra não opera em ambientes despreparados, mas sim em ambientes programáveis a ponto de os orçamentos ficarem rapidamente desatualizados, embora um bom número de empresas enfrente ambientes imprevisíveis. No entanto, muitas empresas utilizam processos adaptativos para

<p>processo orçamentário para lidar com as mudanças do mercado;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existem processos de aprovação “acelerada” para garantir que os recursos estejam disponíveis em tempo hábil para iniciativas importantes não incorporadas no orçamento aprovado; • Os orçamentos são fixados e nenhuma alteração é feita neles: (i) em uma base ad hoc; (ii) quando o próximo orçamento contínuo for preparado. 	<p>mitigar essa preocupação (por exemplo, processos acelerados para obter novos recursos). Além disso, os orçamentos são revisados com muito mais frequência do que o esperado. Isso pode explicar o resultado de que uma porcentagem tão pequena de empresas amostradas neste estudo avalia rigidamente o desempenho de um gerente em relação ao orçamento fixo.</p>
<p>“Os orçamentos são raramente vinculados à estratégia”</p>	<p>Na maioria das empresas pesquisadas, o processo orçamentário está explicitamente ligado à implementação da estratégia. De fato, o orçamento é relatado pelos entrevistados como um meio importante para a implementação da estratégia e a maioria dos entrevistados relata que desempenha um papel útil ao fazê-lo.</p>
<p>“Uso de desempenho fixo”</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ênfase na meta orçamentária baixa; • Ênfase na meta orçamentária alta; • Desempenho financeiro real rigidamente comparado ao orçamento; • Meta orçamentária ajustada subjetivamente no final do ano; • Tanto a meta orçamentária quanto outros fatores subjetivos usados; • Meta orçamentária ajustada para variações de orçamento incontrolláveis; • Meta de orçamento ajustada no final do ano usando fórmula no início do ano. 	<p>O uso do contrato de desempenho fixo é muito menos prevalente do que o sugerido pelo BBRT ou pela literatura <i>Reliance on Accounting Performance Measures</i> (RAPM). Na verdade, nossos dados sugerem que ele é usado apenas em uma porcentagem muito pequena de empresas (5 e 9% das empresas no Canadá e nos EUA, respectivamente).</p> <p>Considerações subjetivas ou subsídios para não-eventos controláveis são frequentemente observados em empresas que usam o orçamento para avaliar o desempenho. Os superiores parecem ser mais sofisticados do que é reconhecido nos livros didáticos e em alguns trabalhos acadêmicos anteriores.</p> <p>A maioria das empresas de amostra não opera em ambientes despreparados, ambientes programáveis a ponto de os orçamentos ficarem rapidamente desatualizados, embora um bom número de empresas enfrente ambientes imprevisíveis. No entanto, muitas empresas utilizam processos adaptativos para mitigar essa preocupação (por exemplo, processos acelerados para obter novos recursos). Além disso, os orçamentos são revisados com muito mais frequência do que o esperado. Isso pode explicar o resultado de que uma porcentagem tão pequena de empresas amostradas neste estudo avalia rigidamente o desempenho de um gerente em relação ao orçamento fixo.</p> <p>Finalmente, os comportamentos de jogo orçamentários são um problema em nossas empresas da amostra em ambos os países, embora pareça mais pronunciado nas empresas dos EUA amostradas.</p>

Fonte: Elaborada pela autora, 2022.

De acordo com o estudo de Libby e Lindsay (2010), os resultados sugerem que os sistemas orçamentários continuam a desempenhar um papel fundamental

nos sistemas de controle das empresas e que a maioria das empresas não tem planos de abandonar essa prática, embora muitas estejam planejando tomar medidas para melhorar seus sistemas orçamentários a fim de superar alguns dos problemas e críticas comuns. Além disso, dadas essas descobertas, e em apoio adicional a elas, não é surpreendente que a empresa média em nossa amostra classifique seu sistema orçamentário como fornecendo valor bom ou melhor. Dito isso, 18 e 13% das empresas canadenses e norte-americanas, respectivamente, relatam pouco ou nenhum valor ou valor negativo de seus sistemas orçamentários (uma pontuação abaixo de 60), e aproximadamente 20% das empresas respondentes em ambos os países não usam orçamentos para controle. Assim, existem algumas empresas que podem ser receptivas à mensagem além do Orçamento. Além disso, com base em nossos achados, parece que muitas, mas não todas, das suposições e críticas subjacentes ao argumento de Hope e Fraser são excessivamente generalizadas em termos de sua aplicabilidade à empresa média.

Em particular, este estudo descobriu que o uso do contrato de desempenho fixo é muito menos prevalente do que o sugerido pelo BBRT ou pela literatura *Reliance on Accounting Performance Measures* (RAPM). Na verdade, nossos dados sugerem que este é usado apenas em uma porcentagem muito pequena de empresas (5 e 9% das empresas no Canadá e nos EUA, respectivamente).

Foi identificado que considerações subjetivas ou subsídios para não-eventos controláveis são frequentemente observados em empresas que usam o orçamento para avaliar o desempenho. Os superiores parecem ser mais sofisticados do que é reconhecido nos livros didáticos e em alguns trabalhos acadêmicos anteriores.

Quanto ao tempo gasto em orçamentos, a média das empresas norte-americanas da amostra é consideravelmente menor do que os críticos sugerem e não parece excessivo. A maioria das empresas de amostra não operam em ambientes despreparados, ambientes programáveis a ponto dos orçamentos ficarem rapidamente desatualizados, embora um bom número de empresas enfrente ambientes imprevisíveis. No entanto, muitas empresas utilizam processos adaptativos para mitigar essa preocupação, como, por exemplo, processos acelerados para obter novos recursos. Além disso, os orçamentos são revisados com muito mais frequência do que o esperado. Isso pode explicar o resultado de que uma porcentagem tão pequena de empresas amostradas neste estudo avalia rigidamente o desempenho de um gerente em relação ao orçamento fixo.

Destaca-se ainda que na maioria das empresas pesquisadas, o processo orçamentário está explicitamente ligado à implementação da estratégia. De fato, o orçamento é relatado pelos entrevistados como um meio importante para a implementação da estratégia e a maioria dos entrevistados relata que desempenha um papel útil ao fazê-lo.

Finalmente, os comportamentos de jogos orçamentários estão presentes em empresas pertencentes ao *corpus* da amostra em ambos os países, embora pareça mais pronunciado nas empresas dos EUA amostradas.

2.1.2 Percepção sobre orçamento e crise sanitária ocasionada pela Covid-19: o estudo de Belford, Speklé e Widener (2022)

Pesquisas anteriores mostraram que as práticas de controle de gestão mudam em resposta a crises globais, mas temos pouca compreensão das consequências comportamentais dessas mudanças. Bedford, Speklé e Widener

(2022) exploraram os efeitos comportamentais decorrentes de mudanças induzidas por crises nas práticas de controle de gestão e os fatores que intensificam ou diminuem esses efeitos. Usando dados de pesquisa de gerentes de unidades de negócios na Holanda, os resultados mostram que as empresas apertam seus controles orçamentários em resposta ao impacto negativo do Covid-19. Por sua vez, o aperto dos controles orçamentários está positivamente associado à exaustão emocional dos funcionários devido ao aumento da percepção de ambiguidade e conflito de papéis.

Além disso, descobriu-se que o efeito de controles orçamentários mais rígidos sobre a ambiguidade de papéis é mitigado quando os gerentes percebem que os controles orçamentários são usados de maneira facilitadora antes da crise, mas intensificados com o aumento da confiança na alta administração. Esses resultados sugerem que, se as empresas usarem seus orçamentos para ajudar os gerentes a adquirir uma compreensão mais profunda de suas tarefas e responsabilidades, elas serão mais capazes de responder a um choque negativo e ao consequente aperto dos controles orçamentários, o que ajuda a mitigar a resposta comportamental indesejada de aumento do papel ambiguidade e exaustão emocional. Nossas descobertas também sugerem que a confiança, que geralmente é benéfica para as organizações, tem um lado 'escuro', pois os gerentes se esforçam mais para retribuir a confiança que têm em seus gerentes seniores, o que exacerba o efeito de controles orçamentários mais rígidos na ambiguidade de papéis e, por sua vez, exaustão emocional.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme mencionado anteriormente, o objetivo do presente artigo consistiu em analisar comparativamente a percepção sobre críticas ao orçamento tradicionalmente presente na literatura empírica com a percepção sobre o orçamento em tempo de crise sanitária da covid-19. Para alcançar esse objetivo, foram identificados dois (2) artigos na literatura empírica diretamente ligados ao tema e consistiram numa pesquisa de levantamento sobre críticas ao orçamento nos dois contextos, a saber: os tempos de estabilidade e de crise.

Os resultados da análise revelaram que quanto às críticas ao orçamento no estudo de Libby e Lindsay (2010), o tempo gasto em orçamentos na média das empresas norte-americanas da amostra é consideravelmente menor do que os críticos sugerem e não parece excessivo. Na maioria das empresas pesquisadas, o processo orçamentário está explicitamente ligado à implementação da estratégia. De fato, o orçamento é relatado pelos entrevistados como um meio importante para a implementação da estratégia e a maioria dos entrevistados relata que desempenha um papel útil ao fazê-lo. Enquanto no estudo de Bedford, Speklé e Widener (2022), as empresas apertam seus controles orçamentários em resposta ao impacto negativo do Covid-19. Por sua vez, o aperto dos controles orçamentários está positivamente associado à exaustão emocional dos funcionários devido ao aumento da percepção de ambiguidade e conflito de papéis.

Como limitações do estudo, destaca-se que a análise dos dois artigos e o escopo do tema. Recomenda-se que futuras pesquisas possam aprofundar o tema do ponto de vista da análise comparativa das críticas ao orçamento em momento de estabilidade e de crise. Além disso, faz-se necessário a realização de estudos empíricos para captar a percepção dos profissionais da área de controladoria e

finanças sobre as críticas ao orçamento nesses dois momentos abordados no estudo.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, Nova Iorque, v. 24, n. 3, p. 189-204, abr. 1999.

AHMAD, N. N. N.; SULAIMAN, M.; ALWI, N. M. Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 9, p. 717-724, dez. 2003.

ANTHONY, R.N. **The management control function**. Boston: The Harvard Business School Press, 1988.

BARRETT, E.M.; FRASER, L.B. Conflicting Roles in Budgeting for Operations. **Harvard Business Review**, p. 137-146, jul.-ago.1977.

BEDFORD, David S.; SPEKLÉ, Roland F.; WIDENER, Sally K. Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the Covid-19 pandemic. **Accounting, Organizations and Society**, p. 1-32, 2022.

BERLAND, N. La gestion sans budget: Évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. **Finance, Contrôle, Stratégie**, v. 7, n. 4, p. 37-58, 2004.

BESCOS, P. *et al.* Critiques du budget: une approche contingente. **Comptabilité Contrôle Audit**, França, v. 10, n. 1, p. 165-185, abr. 2011.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J.; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations & Society**, Nova Iorque, v. 32, n. 7, p. 789-820, 2007. doi:10.1016/j.aos.2006.09.010

BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research**, v. 33, n. 2, p. 101-129, 1975.

BUNCE, P.; FRASER, R.; WOODCOCK, L. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. **Management Accounting Research**, v. 6, n.3, p. 253-265, set. 1995.

BURCHELL, S. *et al.* The roles of accounting in organizations and Society. **Accounting, Organizations and Society**, Nova Iorque, v. 5, n. 1, p. 5-27, 1980.

BURNS, T.; STALKER, G.M. **The management of innovation**. Oxford University Press, 1961.

CAPLOW, T. Organizational size. **Administration Science Quarterly**, Nova Iorque, v.1, n. 9, p. 484-505, 1957.

CHANDLER, A. D. Strategy and structure: chapters in the History of the Industrial Enterprise. **The M.I.T. Press**, Massachusetts 1962.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

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

DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.R. et al. Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais.** São Paulo: Atlas, 1999.

EKHOLM, B. G.; WALLIN, J. Is the annual budget really dead? **European Accounting Review**, v. 9, n. 4, p. 519-539, 2000.

ESPEJO, M. M. S. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial uma abordagem multivariada.** 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 14, p. 24-53, 1995.

FISHER, J. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. **Behavioral Research in Accounting**, Michigan, v. 10, p. 47-64, 1998.

FORD, Jeffrey D.; SLOCUM, J. W. Jr. Size, Technology, Environment and Structure of Organizations. **The Academy of Management Review**, Nova Iorque, v. 2, n. 4, p. 561-575, 1977.

FREZATTI, F. *et al.* Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise?. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p.190-216, 2010.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial – planejamento e controle empresarial.** São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, Fábio et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2013.

GALBRAITH, J. **Designing complex organizations.** USA: Addison Wesley Publishing Company, 1973.

GIGNON-MARCONNET, L. (2000), Quels rôles pour la gestion budgétaire?. **Association Francophone de Comptabilité**, v. 1, n. 9, p. 53-78, mai. 2003.

GORDON, L. A.; LARCKER, D. F.; TUGGLE, F. D. Strategic Design Process And the Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkages. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 3, p. 203-213, 1978.

GORDON, L.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting Organization & Society**, v. 1, n. 1, p. 59–69, 1976.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação (Mestrado) –, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUSMÃO, G.; D'ANGELO, M. J. **Os efeitos das críticas e do sistema de incentivos na relevância e utilidade do orçamento empresarial**. In: Congresso ANPCONT, XIV, 2020, Foz do Iguaçu. **Anais**. [...] Foz do Iguaçu, 2020. p. 1-17. Disponível em: https://www.anpcont.org.br/pdf/2020_CCG395.pdf. Acesso em 01 mar. 2022.

HALL, R. H. **Organizações: estrutura e processos**. 3.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1984.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of management accounting research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

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

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004. doi:10.1016/j.mar.2004.08.001

HAWLEY, A. H. **Human ecology a theory of community structure**. New York: Ronald Press, 1968.

HOPE, J. Beyond budgeting: pathways to the emerging model: balanced Scorecard Report. **Harvard Business School Publishing**, 2000.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting: building a new management model for the information age, **Management Accounting**, v. 77, n.1, p. 16-21, jan. 1999.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Quality Strategy, Strategic Control Systems, And Organizational Performance. **Accounting, Organizations & Society**, v. 22, n. 3, p. 293-314, 1997.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

- LAWRENCE, P. R.; LORSCH. **Organization and environment**. Boston: Harvard Business School, 1967.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or better budgeting?. **Strategic Finance**, v. 89, n. 2, p. 46, ago. 2007.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 56-75, 2010.
- MERCHANT, K. A. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations & Society**, v. 9, n. 3, p. 291-307, 1984.
- MUCCI, D. M.; FREZATTI, F. De que forma os gestores percebem as críticas ao orçamento empresarial?. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 4, p. 127-154, 2017.
- NEELY, A.; SUTCLIFF, M. R.; HEYNS, H. R. **Driving value through strategic planning and budgeting**. New York: Accenture, 2001.
- ØSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, 149-181, jan. 2011. doi:10.1080/09638180903487842
- OTLEY, D. Performance management: a framework for management system research. **Management Accounting Research**, v.10, n.4, p.363-383, 1999.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 4, p. 413-428, 1980.
- OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v.5, p.289-299, 1994.
- SPONEM, S.; LAMBERT, C. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. **Comptabilité Contrôle Audit**, v. 16, n. 1, p. 159-194, 2010.

