



## **Críticas ao Orçamento: a Percepção dos Usuários que Elaboram e Executam o Orçamento Empresarial**

**Suzete Antonieta Lizote**

**UNIVALI**

[lizote@univali.br](mailto:lizote@univali.br)

**Giovanna Gomes Cure**

**UNIVALI**

[giovanna.cure@hotmail.com](mailto:giovanna.cure@hotmail.com)

**Jakeline Aparecida Zagulski**

**UNIVALI**

[jakelinizagulski@gmail.com](mailto:jakelinizagulski@gmail.com)

**Lucyelane Gonçalves da Costa**

**UNIVALI**

[lucyelanecosta@gmail.com](mailto:lucyelanecosta@gmail.com)

### **Resumo**

O orçamento empresarial consiste em uma ferramenta de planejamento e controle das estratégias e também para a mensuração dos resultados. Mesmo sendo um instrumento amplamente utilizado, também é frequentemente alvo de críticas. Diante disso, este estudo procurou verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício. No referencial teórico discorreu-se sobre a elaboração, execução e críticas ao orçamento. Metodologicamente, quanto aos seus objetivos, considera-se uma pesquisa descritiva e de natureza aplicada. Pelos métodos de análise, a abordagem foi quantitativa. A amostra foi composta por 6 empresas industriais do ramo alimentício das cidades de Itajaí e Navegantes do estado de Santa Catarina. Os dados foram levantados por meio de um questionário com perguntas fechadas aplicados aos gestores e colaboradores responsáveis pela elaboração (32 respondentes) e execução (62 respondentes) do orçamento. Os resultados evidenciaram que as críticas ao orçamento, em geral, não são percebidas pelos respondentes, já que o índice de discordância em todos os quesitos foi relativamente alto, alguns alcançando mais de 90%. Cabe ressaltar também, que não foram verificadas variações significativas entre quem elabora e quem executa o orçamento.

**Palavras-chave:** CRÍTICAS AO ORÇAMENTO, PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO EMPRESARIAL.



## 1 INTRODUÇÃO

O orçamento é uma ferramenta de planejamento, execução e controle que tem a função de converter os objetivos estratégicos em metas e valores operacionais. Frezatti (2006) define o orçamento como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Complementam Gomes; Lavarda e Torrens (2012) que ele é uma previsão de períodos futuros que levam ao estabelecimento de objetivos e à medição de desempenho.

Apesar de ser reconhecida como uma ferramenta de grande importância no auxílio à tomada de decisões, o orçamento vem sendo frequentemente alvo de críticas por parte dos gestores e estudiosos que exaltam dificuldades de implantação e execução, por acreditarem que sua aplicação acarreta um modelo de gestão inflexível, que não incentiva o ambiente criativo. Existem estudos que evidenciam que os seus problemas relacionam-se com a maneira que são utilizados (HORNGREN, FOSTER, DATAR, 2000). Outros autores afirmam que os processos orçamentários apresentam falhas (PANDOLFI et al. 2005; LACERDA, ENSSLIN, ENSSLIN, 2011), gerando dúvidas sobre sua real contribuição.

Diante deste contexto, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: As críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício? A fim de responder ao questionamento definiu-se como objetivo geral verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício. Para atingi-lo foram estabelecidos como objetivos específicos: identificar na literatura existente quais são as críticas efetuadas ao orçamento empresarial e verificar se os funcionários as reconhecem.

O estudo busca, como contribuição acadêmica, apresentar uma visão prática em relação à aplicação do orçamento, de forma que possam ser expostas suas limitações. Já em relação às empresas, o benefício da pesquisa está em captar a percepção das pessoas que utilizam este instrumento diariamente, pois a partir dessa informação os gestores poderão adequar a ferramenta à realidade da empresa e ao objetivo da organização como um todo.

O artigo está dividido em cinco seções, iniciando com esta introdução. A seção dois apresenta o referencial teórico sobre o tema. Na sequência a metodologia utilizada. Na quarta seção apresenta-se o resultado e a análise descritiva dos dados. Na última seção, as considerações finais e referências utilizadas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A palavra orçamento no contexto empresarial está relacionada com a previsão de receitas e gastos que a empresa elabora para um determinado período, com o objetivo de se antecipar aos acontecimentos e planejar suas ações futuras (CARNEIRO e MATIAS, 2011). Segundo os autores, ele pode ser considerado uma ferramenta ou um instrumento de planejamento e controle na gestão das organizações. Utilizando-se desse recurso a empresa projeta suas metas econômico-financeiras e define as estratégias para atingir o resultado esperado no período seguinte.

Ao relacionar orçamento e planejamento Sanvicente e Santos (2000, p. 16) definem que planejar é se antecipar aos fatos, de forma a projetar ações que levem ao alcance das metas:



Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período de futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

Já na relação entre orçamento e controle os autores defendem que já não é suficiente que os controles orçamentários acompanhem a execução das atividades e comparem os desempenhos previstos com os realizados. O controle “envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado”.

Para Frezatti (2006), o orçamento é produto do planejamento e se apresenta como uma ferramenta de controle. Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Entretanto, o autor garante que a empresa que mantém uma relação de equilíbrio, focando igualmente tanto no planejamento quanto no controle é a que tem mais chances de amadurecer e desenvolver suas atividades de maneira consistente, já que o controle orçamentário é que dirá se a empresa está mais perto ou não de alcançar o resultado que planejou.

Em resumo, pode-se concluir que a ferramenta orçamentária se apresenta como um plano de execução, no qual são definidas as ações e os métodos que nortearão cada área da empresa, de forma que todos trabalhem para alcançar os objetivos estipulados no planejamento estratégico. A ferramenta também fornece os meios de avaliação e controle, afim determinar se esses objetivos estão sendo alcançados ou não.

### **2.1.1 Planejamento do orçamento**

O planejamento pode ser conceituado como a etapa inicial do processo de gestão, é quando a empresa formula ou reformula as suas estratégias empresariais de acordo com uma visão específica do futuro, baseada nas experiências que teve no passado.

Uma característica importante citada por Welsch (1992) é a administração com participação, essencial para obter um bom desempenho o envolvimento de todas as áreas em todos os processos do planejamento, assim como a comunicação entre os líderes e liderados devem ser indispensável. A falha na comunicação é rotineira e causa transtornos e atrasos, que poderiam ser evitados se houvesse sintonia entre as partes. Com mesma linha de pensamento, Frezatti (2006, p. 66) cita que “[...] existem evidências empíricas de que quanto mais proliferadas as informações gerenciais, maior a chance de questionamento e diminuição de erros”.

Na doutrina de Sá e Moraes, (2005, p. 6), para que o planejamento empresarial seja completo deve apresentar os seguintes fatores: “coerentes, realistas, flexíveis, obter seletividade nas informações coletadas e objetividade”. Para os autores planejar é obter as informações completas com os requisitos citados anteriormente e com elas programar antecipadamente qual a necessidade que a empresa terá no futuro, seja com matéria prima, produtos, mão de obra, receitas, despesas, vendas entre outros fatores, e a partir deste planejamento criar um cenário de previsão e trabalhar para que esses objetivos e metas sejam alcançados.



### 2.1.2 Execução do orçamento

Para que o orçamento empresarial obtenha sucesso é imprescindível que haja um planejamento bem definido é por meio dele que se criam as fases essenciais para acompanhar as metas e atingir os objetivos, tudo que será planejado passara a ser mensurado, seja de maneira qualitativa podendo ser estruturado e um relatório as informações que possam projetar os detalhes do futuro da entidade, de maneira quantitativa expressando em valores e quantidades. A execução do orçamento depende do envolvimento, participação e empenho para o comprimento de todas as áreas da empresa atingindo cada uma de suas operações, pois sem essas participações os resultados serão falhos. A função da administração nos apresenta um ciclo administrativo sendo apresentado por uma sequencia muito utilizada pelas empresas: planejar, organizar, executar e controlar.

Segundo Lunkes (2003, p. 40)

Planejar: o orçamento materializa os planos (planeja) sob a forma de valores; Controlar: o orçamento é um meio eficaz de efetuar a continuação dos planos. Ele fornece as medidas para avaliar a performance da empresa. Permite acompanhar a estratégia, verificar seu grau de êxito e, em caso de necessidade, tomar ação corretiva; Executar: a execução do orçamento contribui para assegurar a eficácia da organização e o comando que vai possibilitar a difusão dos planos. Isto serve para coordenar as diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e empregados. Ele serve como avaliação de sua performance e é a base para o sistema de remuneração.

O controle é o principal aliado sem ele não adianta planejar ou executar, é necessário o acompanhamento diário sendo orientado de acordo com os objetivos da empresa desta maneira é possível minimizar as possíveis distorções e as improvisações aumentando as possibilidades do orçado estar de acordo com o executado. Com as informações atualizadas conforme a necessidade da empresa facilita as tomadas de decisões, estabelecendo estratégias para cada caso, analisando o mercado e as alternativas de todos os cenários.

### 2.1.3 Críticas ao processo orçamentário

As críticas direcionadas ao orçamento estão relacionadas à possibilidade de desvios entre o orçado e o realizado, já que a ferramenta baseia-se em estimativas; aos custos gerados pela necessidade de controle e ao possível engessamento dos processos administrativos. Como limitações da ferramenta orçamentária Oliveira, Perez Jr e Silva (2005, p. 126) citam três restrições:

- a) os dados contidos no orçamento são estimados, sujeitos portanto a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa e a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua;
- b) o custo do sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo. É preciso estabelecer um ponto em que o sistema apresente vantagens na relação custo x benefício; e
- c) o orçamento não deve tomar o lugar da Administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores.





Sanvicente e Santos (2000) já apresentavam três pontos de atenção para a ferramenta, sendo que os dois primeiros estão de acordo com os citados por Oliveira, Perez Jr e Silva, e o terceiro ressalta que deve-se observar a filosofia e o modelo de administração da empresa, antes de propor a aplicação do orçamento, uma vez que em instituições excessivamente autoritárias e com dificuldades para delegar responsabilidades, a técnica orçamentária não alcançará seu objetivo.

É comum encontrarmos doutrinas contrárias à prática orçamentária. Alguns autores não acreditam que o orçamento tenha papel importante no planejamento e controle das empresas e desenvolvem seus estudos apresentando críticas pesadas sobre o tema (WELSCH; HILTON e GORDON, 1988; FISCHER, 2002; HOPE e FRASER, 2003)

As opiniões contrárias ao modelo tradicional de processo orçamentário surgem, pois acreditam ser inviável estimar receitas e despesas de maneira realista, e vão além afirmando que o processo orçamentário tira a flexibilidade dos gestores, deixando-os muitas vezes com postura engessada diante de determinadas situações e também adicionam um alto nível de complexidade em algumas áreas da empresa onde julgam que tal entendimento seria desnecessário (LORINI, ANGONESE, 2013).

Fischer (2002, p. 32) considera ainda que: “(1) o orçamento é uma perda de tempo, já que se deixa de planejar o futuro da organização para se discutir seu passado, (2) não encoraja nas pessoas o desempenho e sim a performance do orçamento, (3) a revisão orçamentária demanda tempo e as organizações não conseguem gerenciá-la de forma rápida”. Na mesma linha Hope e Fraser (2003, p. 4) criticam o modelo tradicional de orçamento e mencionam algumas críticas como: “(1) o orçamento requer muito tempo, é dispendioso e adiciona pouco valor aos usuários, (2) é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica, (3) pode encorajar um comportamento antiético, (4) fornece pouco valor à organização”.

Com a mesma percepção crítica, alguns autores garantem que o processo de elaboração do orçamento é um desperdício de tempo e recursos, sem contar que cria um ambiente favorável à práticas antiéticas. Como exemplo, Jensen (2002), afirma que consome um tempo absurdo dos executivos, forçando-os a passar por intermináveis e enfadonhas reuniões e tensas negociações. Encoraja os gerentes a mentir e a enganar -- depreciando objetivos e supervalorizando resultados -- e os penaliza quando dizem a verdade. Converte decisões comerciais em elaborados exercícios na arte de jogar. Transforma colegas de trabalho em concorrentes, criando desconfiança e má-vontade. E deturpa incentivos, motivando pessoas a agir de forma contrária aos interesses da empresa em que trabalham.

Entretanto o autor reitera que o problema não está na ferramenta orçamentária em si e sim no fato de as metas estarem vinculadas à recompensas: “Somente desvinculando do orçamento os bônus - os prêmios devem ser conquistados apenas em razão dos feitos, e não pela habilidade em atingir metas - conseguiremos acabar com o estímulo à enganação”.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa segundo Barros e Lehfeld (2000), é um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e constitui o caminho de conhecimento da realidade ou de descoberta de caminhos parciais. Neste sentido, a metodologia da pesquisa surge para delimitar os caminhos do estudo, de forma que o objetivo estabelecido seja alcançado e as respostas encontradas.



O presente estudo, de acordo com os objetivos propostos, caracteriza-se como descritivo e de natureza aplicada. Beuren (2008) considera que a pesquisa descritiva é de suma importância para a análise de problemas de pesquisa na área contábil, para esclarecer determinadas características e aspectos inerentes a ela. Para Gil (2008), ela observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem a interferência do pesquisador.

Em relação a forma de abordagem do problema considera-se uma pesquisa quantitativa. Para Gil (2008, p. 75), esta metodologia “[...] considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Quanto aos procedimentos é um estudo de campo conduzido por levantamento com uso de questionário. Isto se aplica “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (GIL, 2008, p. 56).

A população foi composta pelas 6 maiores empresas do ramo alimentício das cidades de Itajaí e Navegantes do estado de Santa Catarina. O critério utilizado para definir o tamanho foi o porte da empresa segundo orientações do Sebrae (2015). Assim foram selecionadas 4 empresas de médio porte (de 100 a 499 empregados) e duas de grande porte (acima de 500 empregados).

No que se refere à coleta de dados, foi utilizado um questionário com perguntas fechadas elaboradas com base nas críticas ao orçamento descritas por vários autores, entre os quais destacam-se Welsch; Hilton e Gordon (1988); Hope (2000); Fischer (2002); Fank; Angonese e Lavarda (2011). A amostra resultou em 93 respondentes, sendo 32 que elaboram e 61 que executam o orçamento. Os questionários foram aplicados pessoalmente pelos pesquisadores nos meses de fevereiro e março de 2015 e também via correio eletrônico.

O instrumento estava dividido em dois blocos. O primeiro referente aos dados pessoais dos respondentes, tais como: tempo de serviço; idade, e gênero. O segundo bloco, relativo às críticas ao orçamento esteve composto por 14 asseverações divididas em 4 categorias: tempo; custo; flexibilidade e complexidade. A quantificação foi realizada através de uma escala do tipo Likert de cinco pontos, na qual o valor 1 representará “discordo totalmente” e o 5 “concordo totalmente”. Os dados obtidos foram digitados em *uma planilha eletrônica Excel®*. posteriormente efetuaram-se as análises descritivas com base nas frequências.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Na Tabela 01 apresenta-se o perfil dos respondentes, destacando-se tempo de serviço; idade, e gênero.

Tabela 1 - Tempo de Atuação		
Tempo de atuação	N. Respostas	Percentual (%)
Menos de 5 anos	47	50,54%
De 5 à 10 anos	39	41,94%
Acima de 10 anos	7	7,53%
TOTAL	93	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015).



De acordo com os dados acima, verifica-se que a maioria dos respondentes atuam nas organizações estudadas a menos de 5 anos. Observa-se também que apenas 7,53% da amostra atua a mais de 10 anos.

Na sequência, na Tabela 02 exibe-se a faixa etária dos pesquisados.

Tabela 2 - Faixa Etária

Faixa etária	N. Respostas	Percentual (%)
Entre 19 e 31 anos	49	52,69%
Entre 32 e 44 anos	40	43,01%
Mais de 44 anos	4	4,30%
TOTAL	93	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme observado na Tabela 02 a faixa etária predominante é de respondentes entre 19 e 44 anos idade, ou seja, somadas as duas faixas etárias iniciais (19 a 31 anos e 32 a 44 anos), tem-se 95,70% dos respondentes.

Por fim, analisou-se a amostra em relação ao gênero. Nesse quesito e percebe-se uma predominância do gênero masculino, representando 60% dos respondentes da pesquisa.

Em síntese, conclui-se que a amostra é composta predominantemente por homens, jovens e com menos de 5 anos de atuação na mesma empresa.

#### 4.2 PERCEPÇÃO DAS CRÍTICAS REALIZADAS AO ORÇAMENTO

Após apresentar o perfil dos respondentes, o passo seguinte foi apresentar a percepção dos respondentes quanto às críticas realizadas ao orçamento. Os resultados são apresentados conforme descrito nos procedimentos metodológicos. Para tanto, as respostas foram analisadas de acordo com as categorias tempo; custo; flexibilidade e complexidade.

A primeira categoria analisada referiu-se ao tempo utilizado na elaboração e execução do orçamento. Os resultados detalhados por pergunta do questionário se exibe no Quadro 01.

Quadro 01 – Tempo de elaboração e execução do orçamento

Afirmações	TEMPO											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) A elaboração do orçamento requer um tempo muito grande por parte da coordenação de cada área responsável	17	28	4	17	0	0	3	10	8	6	32	61
2) O orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o passado sendo que o importante é discutir o futuro.	19	49	13	10	0	1	0	1	0	0	32	61
3) A revisão do orçamento demanda tempo e a empresa não o gerencia de forma rápida.	6	11	25	20	1	3	0	26	0	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme demonstrado no Quadro 01, onde foram expostas críticas orçamentárias em relação ao tempo que a elaboração e execução do orçamento demanda, observa-se que a maioria dos respondentes, discordam totalmente ou parcialmente das afirmativas, pois a média dos resultados ficou em 87,49% e 73,76% para os que elaboram e executam o orçamento, respectivamente.

Destaca-se a segunda questão que se questiona se o orçamento é perda de tempo, onde os que elaboram discordaram em sua totalidade e os respondentes que executam, 96,72% discordam desta afirmativa. Os resultados da análise demonstram claramente que os usuários da ferramenta orçamentária discordam de Jensen (2002), pois este afirma que o orçamento consome um tempo absurdo dos executivos, forçando-os a passar por intermináveis e enfadonhas reuniões e tensas negociações.

No Quadro 02 se expõem os resultados por questão da dimensão referente aos custos que envolvem a elaboração e execução do orçamento.



Quadro 02 – Custos na elaboração e execução do orçamento

Afirmações	CUSTO											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários	24	48	6	7	1	1	1	3	0	2	32	61
2) O orçamento tem foco na redução de custos e não na criação de valor.	13	16	15	24	2	3	0	12	2	6	32	61
3) Através do orçamento é difícil, senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista.	6	35	25	19	1	2	0	4	0	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

No segundo quesito foram apresentadas 3 afirmativas referentes ao custo, mencionando o orçamento como sendo dispendioso e desconectado dos resultados. As respostas dos que concordam totalmente e parcialmente foram expressivas em todas as questões, pois a média das respostas foi 92,71% e 81,41% para os que elaboram e os que executam o orçamento, respectivamente. Pode concluir então que a percepção das pessoas que utilizam a ferramenta no dia a dia diverge da opinião de Hope e Fraser (2003), quando este afirma que o orçamento é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica.

Salienta-se que na afirmação 2 pode-se notar que cerca de 29,51% dos respondentes que executam o orçamento concordam parcialmente ou totalmente que o mesmo está voltado simplesmente para a redução de custos da empresas. O resultado demonstra que a afirmação de Oliveira, Perez Jr e Silva (2005), é reconhecido, já que este ressalta que o custo do sistema orçamentário aumenta muito de acordo com a sofisticação do processo, sendo assim é necessário estabelecer um ponto de equilíbrio, onde o sistema apresente vantagens na relação entre o custo e o benefício gerado.

No Quadro 03 se detalha a distribuição das respostas sobre flexibilidade do orçamento.

Quadro 03 – Flexibilidade do orçamento

Afirmações	FLEXIBILIDADE											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento tira a flexibilidade dos gestores/coordenadores, colocando-os numa camisa de força.	14	18	5	26	11	8	2	9	0	0	32	61
2) O processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas e sufoca iniciativas.	24	28	5	14	1	3	2	14	0	2	32	61
3) As ações da empresa ficam centralizadas no sistema orçamentário.	7	23	14	21	1	1	9	16	1	0	32	61
4) O orçamento é desconectado do ambiente de informação competitivo e econômico.	12	13	7	23	1	8	2	16	10	1	32	61
5) O orçamento mantém o planejamento e a execução separados, ao invés de aproximá-los.	16	35	13	18	1	5	1	2	1	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

O contexto que explora a flexibilidade do orçamento obteve-se o maior índice de distinção entre as respostas. Comparando com os demais requisitos, onde mais de 90% dos respondentes discordam das afirmativas, no quesito de flexibilidade as respostas das questões 1 e 4 obtiveram os índices mais baixos dos respondentes que elaboram o orçamento com 59,38%. Já para os que executam, as questões 2 e 4 alcançaram 68,85% e 59,02% respectivamente. Nota-se, desta forma que 40,62% dos que executam e em média 63,93% dos que elaboram acreditam que o orçamento é uma ferramenta que restringe a flexibilidade no ambiente empresarial, indo ao encontro do mencionado por Lorini e Angonese (2013), quando afirmam que o processo orçamentário tira a flexibilidade dos gestores, deixando-os muitas vezes com postura engessada diante de determinadas situações.

Por fim, no último tópico, as afirmações estão relacionadas ao alto grau de complexidade que as rotinas do processo orçamentário impõem às organizações. No Quadro 04 se expõem os resultados desta categoria.

Quadro 04 – Complexidade na elaboração e execução do orçamento

Afirmações	COMPLEXIDADE											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na organização.	26	42	3	7	1	8	1	4	1	0	32	61
2) Em substituição ao orçamento, um sistema informal é melhor e funciona bem.	14	26	15	19	2	5	1	9	0	2	32	61
3) O orçamento cria todos os tipos de problemas comportamentais, encorajando nas pessoas o comportamento antiético.	25	46	6	7	0	3	0	5	1	0	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Os resultados da pesquisa demonstram que também nesta categoria, em média 92,81% (elaboram) e 80,33% (executam) discordam da complexidade na elaboração e execução do orçamento. Os resultados desta pesquisa diferem das colocações de Fischer (2002), o qual menciona que o orçamento pode encorajar um comportamento antiético e por Jensen (2002) que garante que o sistema encoraja os gerentes a mentir e a enganar - depreciando objetivos e supervalorizando resultados -- e os penaliza quando dizem a verdade.

Lorini e Angonese (2013) defendem que o processo adiciona um alto nível de complexidade em algumas áreas da empresa onde julgam que tais procedimentos seriam desnecessários. O resultado deste estudo aponta que 91,88% dos respondentes discordam dessa afirmação.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sempre reconhecido como uma ferramenta de grande importância no auxílio à tomada de decisões, uma vez que expressa em números o planejamento empresarial, o orçamento vem sendo frequentemente alvo de críticas por parte de estudiosos, que exaltam suas dificuldades de implantação e execução.

Com a presente pesquisa buscou-se identificar se as críticas existentes ao orçamento empresarial são percebidas pelos usuários que se utilizam desse sistema como método de planejamento e controle em seu dia a dia. Como resposta à pergunta da pesquisa, os resultados apontam que as opiniões expostas pelos autores, em geral, não são percebidas pelos usuários, já que o índice de discordância em todos os quesitos foi relativamente alto, alguns quesitos alcançando mais de 90%. Cabe ressaltar também que não foi percebida variação significativa entre os resultados de quem elabora o orçamento e de quem o executa.

Outras pesquisas foram desenvolvidas em relação à percepção das críticas ao orçamento empresarial e aplicadas em diversos campos, dentre as quais se destacam Frezzati, et al. (2008); Fank; Angonesi e Lavarda (2011); Lorini e Angonesi (2013). Os resultados convergem com os encontrados neste estudo, ou seja, mostraram que, entre os respondentes, as críticas em sua maioria não foram reconhecidas.

Diante disso, é possível inferir que o orçamento continua se apresentando como uma ferramenta essencial para o planejamento e controle nas organizações, pois segundo Zambon e Fassina (2014, p. 54) “As críticas ao orçamento tradicional devem ser observadas e tidas como limitações da ferramenta e não como justificativas para o abandono da prática nas organizações”.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar a concordância ou não às críticas ao orçamento em outros segmentos, incluindo também as práticas orçamentárias adotadas e sua relação com o desempenho organizacional.

## REFERÊNCIAS

- BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia**: um guia para a iniciação científica. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 2000.
- BEUREN, I. M., *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. **Orçamento empresarial**: teoria, práticas e novas técnicas. São Paulo: Atlas, 2011.
- FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. v. 14, n.1, p. 82-93, 2011.
- FREZZATI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.
- FREZZATTI, F. et al. **Críticas ao orçamento**: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **ASAA- Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010.





GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, G.; LAVARDA, C. E. F.; TORRENS, E. W. Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. **REGE**, v. 19, n. 1. p. 107-123, 2012.

HOPE, J. Beyond budgeting: pathways to the emerging model. **Balanced Scorecard Report**. Harvard Business School Publishing, p. 3-5, 2000.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. **Harvard Business School Press**, 2003.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JENSEN, M. C. **O orçamento não funciona**. Vamos consertá-lo. Exame. ed. 764, 11/04/2002. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/0764/noticias/o-orcamento-nao-funciona-vamos-conserta-lo-m0052112>. Acesso em: 19 maio 2015.

LACERDA, T. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Contribuições à gestão estratégica de organizações quando analisados na visão de seu desempenho. **Org-Revista Eletrônica Gestão Organizacional**, v. 2, n. 9, 2011.

LORINI, L. N.; ANGONESE, R. Avaliação das críticas ao orçamento empresarial: abordagem em uma indústria do segmento de agronegócios. **In: XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul - Contabilidade, instrumento para o desenvolvimento sustentável**, 2013, Bento Gonçalves. XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2013.

LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese (Doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2003.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PANDOLFI JR, L.; NAKAMURA, W. T.; MARTIN, D. M. L.; CARVALHO FILHO, A. F.; FORTE, D. Estudo empírico sobre a relação entre a adoção de orçamento empresarial e o desempenho financeiro das empresas. **In: Anais do Congresso Internacional de Custos**, Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas. 2000.

SEBRAE. Critérios de classificação de empresas: **EI - ME – EPP**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154> Acesso em: 04 abr. 2015.

WELSCH, G. A.; HILTON, R.; GORDON, P. **Budgeting: Profit Planning and Control**. New Jersey: Prentice-Hall, 1988.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

ZAMBON, E. P.; FASSINA, P. H. **Orçamento empresarial: uma análise em estudos internacionais**. Revista Científica Fazer, v. 1, n. 3, p. 42-56, 2014.