

## **CCG355 - CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS QUE INFLUENCIAM O USO (OU NÃO USO) DO ORÇAMENTO EM INDÚSTRIAS CATARINENSES**

### **Autoria**

Mara Vogt

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

Ângela Bilk

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

Marcia Zanievicz da Silva

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

### **Resumo**

O estudo tem por objetivo identificar características organizacionais que influenciam a utilização (ou não) do orçamento em indústrias catarinenses. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de levantamento com abordagem quantitativa e qualitativa. A amostra é composta por 294 indústrias catarinenses, das quais, 257 declararam utilizar o orçamento e 37, que não utilizam. As variáveis analisadas foram ambiente de crise econômica, incerteza ambiental, estratégia, ciclo de vida e tamanho. Como técnica estatísticas empregou-se a análise de frequências e a regressão logística binomial. Conclui-se que as características organizacionais que influenciam a adoção do orçamento são o tamanho da indústria, considerando a receita bruta operacional e a incerteza ambiental. Sendo assim, quanto maiores forem as indústrias catarinenses e quanto mais elevada a percepção de incerteza que os gestores têm em relação ao ambiente, maior será a utilização do Sistema de Controle de Gestão, como é o caso do orçamento. Diante disso, constata-se que no contexto analisado, o orçamento continua sendo uma ferramenta relevante. Por outro lado, as empresas que não utilizam o orçamento, são indústrias de menor porte e, de acordo com as declarações dos respondentes, as razões de não uso decorrem da falta de recursos humanos, tecnológicos e financeiros para sua adoção. Ou seja, no contexto das indústrias catarinenses, as razões de não uso do orçamento se relacionam com fatores contingentes e não por considerar o orçamento como uma ferramenta inadequada para o contexto em que estão inseridas.

## CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS QUE INFLUENCIAM O USO (OU NÃO USO) DO ORÇAMENTO EM INDÚSTRIAS CATARINENSES

### RESUMO

O estudo tem por objetivo identificar características organizacionais que influenciam a utilização (ou não) do orçamento em indústrias catarinenses. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de levantamento com abordagem quantitativa e qualitativa. A amostra é composta por 294 indústrias catarinenses, das quais, 257 declararam utilizar o orçamento e 37, que não utilizam. As variáveis analisadas foram ambiente de crise econômica, incerteza ambiental, estratégia, ciclo de vida e tamanho. Como técnica estatística empregou-se a análise de frequências e a regressão logística binomial. Conclui-se que as características organizacionais que influenciam a adoção do orçamento são o tamanho da indústria, considerando a receita bruta operacional e a incerteza ambiental. Sendo assim, quanto maiores forem as indústrias catarinenses e quanto mais elevada a percepção de incerteza que os gestores têm em relação ao ambiente, maior será a utilização do Sistema de Controle de Gestão, como é o caso do orçamento. Diante disso, constata-se que no contexto analisado, o orçamento continua sendo uma ferramenta relevante. Por outro lado, as empresas que não utilizam o orçamento, são indústrias de menor porte e, de acordo com as declarações dos respondentes, as razões de não uso decorrem da falta de recursos humanos, tecnológicos e financeiros para sua adoção. Ou seja, no contexto das indústrias catarinenses, as razões de não uso do orçamento se relacionam com fatores contingentes e não por considerar o orçamento como uma ferramenta inadequada para o contexto em que estão inseridas.

**Palavras-chave:** Orçamento; Não Orçamento; *Beyond Budgeting*; Sistema de Controle Gerencial; Características Organizacionais.

### 1 INTRODUÇÃO

Durante muitos anos a utilização do orçamento nas organizações impulsiona a gestão a traçar um planejamento futuro, metas e objetivos. Além disso, o orçamento contribui por possibilitar um direcionamento organizacional à prevenção e solução de problemas, à elaboração de políticas futuras e melhoria da tomada de decisões. Deve-se considerar que o orçamento é uma ferramenta gerencial aplicável à diversas áreas da organização (departamentos, fábrica, divisões), bem como, nas atividades organizacionais (vendas, produção, pesquisa, compras) (Hansen, Mowen & Taylor, 2001).

Nesse sentido, Anthony e Govindarajan (2002) consideram que o orçamento é um plano gerencial cuja hipótese implícita é de que, com base em suas informações, os gestores podem tomar decisões positivas para obtenção de metas e resultados. Os autores ainda ressaltam que o orçamento auxilia o planejamento, a coordenação das atividades organizacionais, a definição das responsabilidades dos gestores, a limitação de gastos, a determinação do desempenho organizacional e a avaliação do desempenho dos executivos.

Por mais que diversos estudos indiquem que o orçamento é a ferramenta de gestão mais disseminada entre os pesquisadores e praticantes (por exemplo, Libby e Lindsay (2010) e Østergren e Stensaker (2011)), nos últimos anos sua prática tem sido questionada e abordagens alternativas para controle de gestão como o *Beyond Budgeting*, tem ganho destaque. Nesse sentido, estudos sugerem que as organizações devem abandonar o orçamento tradicional como opção para otimizar os processos de planejamento e controle de desempenho (Østergren & Stensaker, 2011; BBRT, 2017).

Para compreender o conceito de *Beyond Budgeting* é relevante salientar que muitos de seus defensores estão congregados no *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) grupo que surgiu na Europa no final da década de 1990 e constitui-se de um fórum no qual são discutidos

questões como os custos com o processo orçamentário tradicional e sua utilização como instrumento de avaliação de desempenho individual. Tais questionamento remetem à busca de alternativas de planejamento e gestão, que incluem o abandono do orçamento. Sendo assim, de acordo como o BBRT (2017), *Beyond Budgeting* é um modelo de gerenciamento mais adaptável que instiga os gestores a repensarem a forma como administram as organizações em um mundo pós-industrial, para o qual os modelos de gestão inovadores representam a única vantagem competitiva sustentável. Ainda, trata de liberar as pessoas da burocracia e dos sistemas de controle sufocantes, confiando mais nas informações, indo “além do orçamento” tradicional (BBRT, 2017). Resumidamente, *Beyond Budgeting* é visto como uma alternativa aos modelos tradicionais de gerenciamento de desempenho para comando e controle, estes que geralmente eram baseados em mecanismos de controle orçamentário (Lohan, Lang & Conboy, 2010).

Quanto ao uso (ou não uso) do orçamento, é relevante destacar que fatores do ambiente (externo e interno) podem influenciar tal opção. Nesse sentido, estudos têm destacado que características organizacionais como a incerteza ambiental, a postura estratégia, o estágio de ciclo de vida, o tamanho da organização e as incertezas decorrentes de crises econômicas são importantes variáveis que devem ser analisadas no contexto do uso do orçamento nas organizações (Janke, Mahlendorf & Weber, 2014; Becker Messner & Schäffer, 2016).

Por sua vez Hope e Fraser (2003), ao criticarem o uso do orçamento, mencionam que o processo orçamentário é desgastante, custoso, adiciona pouco valor aos usuários, é desconexo com o ambiente competitivo e sua informação econômica facilita o comportamento disfuncional e não ético. Também frisam que em mãos erradas, os contratos acabam proporcionando resultados indesejáveis em todos os níveis da empresa. Por isso, muitas vezes o problema não está relacionado com o processo orçamentário, mas sim, ao seu uso por pessoas incapacitadas. O que chama a atenção é que Hope e Fraser (2003) fazem uma analogia do processo orçamentário com um vírus, por acreditarem que o mesmo traz consequências prejudiciais para a organização. Na mesma direção, Sandalgaard e Bukh (2014) expressam dúvidas sobre o *Beyond Budgeting* e fazem o seguinte questionamento: se os orçamentos são inadequados para o ambiente de negócios, por que ainda são amplamente utilizados atualmente?

Considerando as críticas e dúvidas relacionadas à utilização do orçamento tradicional ou o *Beyond Budgeting*, o estudo busca preencher a lacuna de pesquisa no que tange as características organizacionais que determinam um ou outro tipo de opção por parte das organizações. Decorrente disso o estudo centra atenção na seguinte questão de pesquisa: quais características organizacionais influenciam a utilização (ou não) do orçamento? Com vistas a responder essa questão, tem-se por objetivo identificar características organizacionais que influenciam a utilização (ou não) do orçamento em indústrias catarinenses.

Diversos pesquisadores têm se dedicado ao tema, a exemplo de Hope e Fraser (2003), Hansen, Otle e Stede (2003), Neely, Bourne e Adams (2003), Player (2003), Schäffer e Zyder (2003), De Waal (2004), Frezatti (2005), McVay e Cooke (2006), Rickards (2006), Libby e Lindsay (2007), Libby e Lindsay (2010), Souza e Lavarda (2011), Réka, Ştefan e Daniel (2014), Janke *et al.* (2014) e Becker *et al.* (2016) e Gabriel (2017). Contudo, nenhum realizou uma análise das características das empresas que utilizam o orçamento tradicional, comparativamente àquelas que não utilizam. No contexto brasileiro, Frezatti (2005) por exemplo, realizou um estudo bibliográfico para analisar conceitos clássicos disponíveis, as críticas e as propostas sobre os conceitos de orçamentos para chegar ao *Beyond Budgeting*. Barbosa e Parisi (2006) buscaram coletar o desejo de mudança entre os diretores e gerentes de uma organização para um novo modelo de gestão e pesquisaram haver uma tendência aos princípios do *Beyond Budgeting*. Anos mais tarde, Souza e Lavarda (2011) identificaram a percepção dos gestores de Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas na região Sul do Brasil quanto ao uso do orçamento e o *Beyond Budgeting*. Recentemente, Gabriel (2017)

examina diversos estudos com o intuito de identificar elementos que possam comprovar se o *Beyond Budgeting* pode ser um substituto do orçamento.

Percebe-se que o *Beyond Budgeting* é visto por alguns autores como uma nova abordagem ao orçamento, para outros, um novo modelo de gestão e outros ainda consideram como uma ferramenta. Na revisão de literatura foi possível observar diversas críticas. Por exemplo, Rickards (2006) considera que as premissas relacionadas ao *Beyond Budgeting* não são válidas para todas as empresas. Libby e Lindsay (2007) aduzem que, mesmo havendo críticas ao orçamento tradicional, as mesmas estão longe de serem e se tornarem universais. De acordo com Réka *et al.* (2014), o modelo ainda está em estágio inicial e precisa ser mais investigado. Recentemente Gabriel (2017) ressalta que o *Beyond Budgeting* ainda não se apresenta como um modelo capaz de substituir o orçamento, necessitando de maiores investigações empíricas.

Sendo assim, o estudo justifica-se por observar o uso (ou não uso) do orçamento em um contexto específico. Embora não seja possível afirmar que as empresas investigadas que não usam o orçamento o tenham abandonado, a pesquisa fornece evidências sobre as razões para o seu uso (ou não uso) a partir de fatores que ampliam o entendimento sobre a prática orçamentária nas indústrias catarinenses. A escolha do setor industrial está pautada em Miller e O'Leary (2007), Messner (2016) e Bromwich e Scapens (2016). Miller e O'Leary (2007) além de considerarem importante investigar um único setor econômico, aduziram que o setor industrial tem comportamento distinto, em relação as decisões de orçamento no curto, médio ou longo prazo. Messner (2016) destaca a necessidade de pesquisas relacionadas as práticas adotadas na gestão, especialmente no que se refere ao orçamento, em empresas do setor industrial. Bromwich e Scapens (2016) afirmam que o setor industrial, por receber pouca atenção dos pesquisadores, constitui-se uma oportunidade para estudar os efeitos gerenciais do orçamento.

Ao focalizar uma única região geográfica o estudo minimiza as diferenças culturais existentes entre as diversas regiões brasileiras que podem, em certa medida, influenciar o perfil dos gestores, principalmente nas pequenas e médias empresas. A escolha do Estado de Santa Catarina como amostra justifica-se pela diversificação de seu polo industrial (FIESC, 2016) e por ser o segundo Estado brasileiro cuja indústria detém o maior percentual de participação no Produto Interno Bruto.

Diante do exposto e pautado em estudos anteriores, a pesquisa avança por centrar atenção especificamente para características organizacionais que podem influenciar o uso ou o não uso do orçamento, diferenciando-se em decorrência dos fatores analisados (ambiente, incertezas ambientais, estratégia, ciclo de vida e tamanho). Contribui para a literatura da área ao ampliar o entendimento do porquê determinado fator se aproxima mais de um ou outro (uso/não uso). Além disso, em um contexto de questionamentos sobre a contemporaneidade do orçamento, contribui por apresentar um diagnóstico da preferência dos gestores das indústrias catarinenses. A relevância teórica também decorre da expansão dos achados sobre o orçamento e o *Beyond Budgeting* em empresas brasileiras, especificamente indústrias, estabelecendo características que podem explicar o uso ou não o orçamento em sua gestão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico inicialmente aborda sobre o orçamento e na sequência, discorre-se sobre o *Beyond Budgeting*, incluindo estudos anteriores relacionados com a temática, com vistas a auxiliar a metodologia adotada neste estudo.

### 2.1 Orçamento

O orçamento é considerado uma ferramenta gerencial importante para auxiliar as organizações na definição e na realização dos objetivos organizacionais, por meio de

planejamento, controle, alocação de recursos, orientação, direcionamento e coordenação das atividades, comunicação de objetivos e avaliação de desempenho gerencial. Além disso, Warren, Reeve e Fess (2006) salientam que o uso do orçamento auxilia o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos para o atingimento dessas metas, bem como, a comparação dos resultados com o planejado. Por meio do orçamento, as organizações conseguem traçar um percurso, formando seus planos para auxiliar a operacionalização das atividades e tomar decisões durante determinado período, visando a redução de resultados negativos e aumento dos positivos (Warren *et al.*, 2006).

Segundo Sivabalan, Booth, Malmi e Brown (2009), o orçamento pode ser considerado um dos controles financeiros formais que representam uma expectativa financeira aos gestores como um todo na organização. Também pode ser utilizado tanto para o monitoramento, quanto para o progresso e desempenho organizacional (Sivabalan *et al.*, 2009). Frezatti (2009) aduz que, por meio do orçamento, as empresas conseguem delimitar a direção pretendida em determinado período, sendo possível obter uma avaliação dos resultados organizacionais obtidos.

Da mesma forma, o orçamento empresarial é visto por Leite, Cherobim, Silva e Bufrem (2008) como um instrumento que contempla metas e objetivos e tende a informar o caminho que a empresa está seguindo. Por isso, o mesmo não deve ser entendido como um instrumento limitador, bem como, controlador de gastos, mas sim, como centralizador de atenção nas operações e finanças, auxiliando na antecipação dos problemas, sinalizando metas e objetivos que precisem de revisão, tudo isso, para contribuir com a tomada de decisões. Os autores ressaltam ainda que para as organizações que desejam se manterem competitivas, é primordial a implementação do orçamento, pois além de ser um instrumento de formalização do planejamento é também, um instrumento de controle. Sendo assim, o mesmo contribuirá para a maximização da riqueza, ou seja, a criação de valor.

Na mesma perspectiva, Laitinen, Lämsiluoto e Salonen (2016) apontam que o orçamento pode ser utilizado de maneira diferenciada, visando melhorar o desempenho organizacional. Além do mais, em períodos nos quais o ambiente sofrer mais oscilações, o orçamento auxilia a gestão no processo decisório reduzindo as incertezas (Hopwood, 2009). Cabe ainda destacar que o orçamento pode sofrer modificações em relação às finalidades para o qual foi estabelecido, devido as alterações ocorridas no ambiente externo e nas práticas e políticas organizacionais (Anthony & Govindarajan, 2002).

No que tange as alterações do ambiente externo, os autores aduzem que àquelas que dizem respeito as atividades econômicas afetam a quantidade de vendas (por exemplo, a demanda esperada para determinados produtos); valor de materiais e serviços terceirizados; níveis salariais; custos de atividade (como *marketing*, administração, pesquisa e desenvolvimento); nos preços de venda (baseados nos custos). Já em relação as alterações das práticas e políticas organizacionais, o orçamento pode sofrer modificações nos custos relacionados a produção (devido a novos equipamentos ou métodos); despesas discricionárias (alteração da carga de trabalho) e da participação da organização no mercado, bem como, na composição de sortimento de vendas (Anthony & Govindarajan, 2002).

Conforme Mucci, Frezatti e Dieng (2016), o orçamento é um dos principais artefatos gerenciais e é utilizado com diferentes finalidades. Contudo, os autores afirmam que estudos têm desconsiderado o fato de que esse artefato pode ser utilizado para diversas funções e ser percebido de maneira diferente pelos gestores em uma mesma organização.

Sabe-se que diversos fatores podem influenciar o uso ou não uso do orçamento. Nesse sentido, Janke *et al.* (2014) examinaram se os efeitos decorrentes da crise econômica europeia afetaram o uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG), analisando para variáveis como: ambiente de crise, incerteza ambiental, estratégia, ciclo de vida e tamanho. Para os autores, o ambiente de crise estimula o uso mais interativo do SCG, ou seja, são utilizadas mais

informações, previsões e orçamentos para tomar decisões mais assertivas. Becker *et al.* (2016), também no contexto da crise econômica europeia, verificam a importância de diferentes funções orçamentárias as quais podem ser afetadas por uma crise econômica. Concluem que, o ambiente de crise demonstra a importância das funções orçamentárias de planejamento e alocação de recursos, por sua vez, o uso do orçamento para avaliação de desempenho tende a diminuir.

No que diz respeito às incertezas ambientais, Chenhall (2003) enfatiza que há diversas incertezas decorrentes do ambiente, as quais exigem maior experiência por parte dos gestores com o uso do orçamento, para saber lidar da melhor forma em cada situação. Para Becker *et al.* (2016), crises certamente aumentam a incerteza econômica em comparação a situação em que não há crise. Isso por que, de acordo com Janke *et al.* (2014), nos momentos em que se têm poucas incertezas, todas as informações necessárias para o desempenho da tarefa estão presumivelmente disponíveis, sendo possível pré-planejar as tarefas. Por outro lado, em situações altamente incertas, as tarefas provavelmente não podem ser pré-planejadas, uma vez que a maioria das informações necessárias serão adquiridas e processadas quando a tarefa for realizada.

Estratégias são meios pelos quais gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais, a cultura, bem como, o SCG (Chenhall, 2003). As estratégias, segundo Porter (1980), podem ser tipificadas em três abordagens genéricas: enfoque, diferenciação e liderança em custos. A estratégia de enfoque consiste em especializar-se em alvos específicos. A estratégia voltada à diferenciação, tem como orientação empresarial, procedimentos padronizados, avaliação descentralizada e orientada para resultados, estrutura e processos flexíveis e atenção dirigida para a inovação. Por sua vez, a liderança em custos tem preferência quando os clientes são mais sensíveis ao preço, com vistas à vantagem competitiva por meio de uma política sustentável de custos baixos. No estudo, centra-se atenção às estratégias de diferenciação e de liderança em custos.

Em relação ao ciclo de vida, seus diferentes estágios demonstram a maneira como as organizações se desenvolvem ao longo dos anos (Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira & Bido, 2010). Conforme Chenhall (2003), os estágios do ciclo de vida de maturidade e declínio são uma preocupação, exigindo novas iniciativas e a alteração das estruturas de custos. Além disso, tais estágios aumentam o risco operacional e requerem maior investimento de capital. Para Chenhall (2003), poucos trabalhos investigaram como os SCG são mais adequados, nos diversos ciclos de vida das empresas.

No que diz respeito ao tamanho das organizações e sua relação com o uso de SCG, Chenhall (2003) aduz que o aumento do tamanho permite as organizações melhorarem sua eficiência e seu nível de especialização. Quanto maior for a organização, melhor tende a ser sua capacidade de controlar seu ambiente operacional e, quanto mais técnicas de produção, menores serão as incertezas. Ainda para o autor, quanto maior o tamanho da empresa, mais propensas serão ao uso do orçamento e de controles sofisticados.

## **2.2 Beyond Budgeting**

Devido à insatisfação em relação ao orçamento, na década de 1990, diversos executivos organizaram-se com intuito de encontrarem soluções para os problemas decorrentes do uso do orçamento (Hope & Fraser, 2003). Dessa inquietação, segundo Hope e Fraser (2003), surgiu a abordagem que é conhecida hoje como *Beyond Budgeting*. A mesma se propõe a evidenciar um modelo de gestão sem a existência do orçamento anual nas organizações, identificando três principais causas para os problemas relacionados ao uso do orçamento: processo longo, o qual envolve o tempo de muitos executivos; a defasagem entre o orçamento e o ambiente competitivo e; a manipulação de números os quais teriam atingido níveis inaceitáveis.

Por mais que o orçamento é visto como a “espinha dorsal da gestão empresarial” (Schäffer & Zyder, 2003), há diversas críticas ao sistema orçamentário tradicional apresentada por autores como Hansen *et al.* (2003), Neely *et al.* (2003), Schäffer e Zyder (2003), Player (2003), Rickards (2006). Isso por que, os autores consideram que o orçamento tradicional não é suficiente para um ambiente que muda constantemente, devido ao fato de ser um modelo burocrático, suscetível a interesses diversos, seu processo de elaboração e controle ser oneroso, tender a focalizar a redução de custos ao invés de criação de valor, centrar atenção para a tomada de decisão e não para as iniciativas. Além disso, o orçamento pode ser influenciado por jogos de interesses, política e negociações intermináveis, reuniões tensas, cujos gestores tendem a reduzir suas metas e inflar seus resultados (Neely *et al.*, 2003). Por sua vez, Player (2003) constatou que 80 a 90% das empresas apresentavam insatisfação com seus processos de planejamento e orçamento e que, diretores financeiros indicaram que a reforma orçamentária seria a principal prioridade. Para Rickards (2006), os orçamentos tradicionais ignoram a turbulência dos mercados e levam à um comportamento antiético de gestão.

Por mais que o *Beyond Budgeting* tenho surgido como uma tentativa de melhoria, Schäffer e Zyder (2003) consideram que, em seu estágio atual, o mesmo não é capaz de suprir as deficiências do orçamento tradicional, ou seja, não resolve a maioria dos problemas expostos a partir das críticas levantadas. Ainda, não seria uma técnica compatível com a maioria das empresas e a questão que surge é: será que o *Beyond Budgeting* não é apenas uma nova “campanha publicitária” de gestão? (Schäffer & Zyder, 2003).

Entretanto, o *Beyond Budgeting* apresenta benefícios relacionados ao fato de usar padrões de orçamento relativo, ao invés de fixo e a reconstrução do sistema orçamentário a partir de uma base sofisticada (Hansen *et al.*, 2003; De Waal, 2005). Player (2003) ressalta que é necessário ir além do orçamento tradicional e transformar o desempenho potencial de uma organização, dando poder e liberdade às pessoas que estão no comando. Outros benefícios do *Beyond Budgeting* apontados por De Waal (2005) são: gerentes habilitados, resultados dinâmicos, organização do sistema, coordenação do mercado, sistemas antecipatórios, informações rápidas e distribuídas, recompensas, dentre outros.

Barbosa Filho e Parisi (2006) se inspiraram no BBRT para a realização de um estudo de caso, no qual, sugerem o abandono do orçamento. Sendo assim, verificaram que realmente os diretores e gerentes da empresa analisada, tem tendência em adotar os princípios do *Beyond Budgeting*. A partir dessa mesma visão, McVay e Cooke (2006) verificaram que a partir da utilização de *Beyond Budgeting*, as empresas além de reduzirem custos, aumentavam seu o desempenho empresarial e centravam atenção à criação de valor aos clientes.

Com uma visão um pouco mais abrangente e uma perspectiva diferenciada, Rickards (2006) realizou seu estudo sobre a inquietação acerca do *Beyond Budgeting* ser vantajoso ou desvantajoso. Diante disso, examinou o *Better Budgeting*, o *Advanced Budgeting* e o *Beyond Budgeting*, para identificar qual dos três poderia resolver os problemas relacionados ao orçamento tradicional. O autor analisou empresas que estavam em diferentes estágios de utilização do *Beyond Budgeting* e averiguou que existem fragilidades como o fato de haver um público-alvo pequeno de potenciais utilizadores, as premissas não são válidas para todas as empresas, é difícil gerir sem orçamentos, tem-se ainda o medo e resistência à mudança, bem como, a falta de evidências empíricas sobre seu uso.

Nesse mesmo sentido, Libby e Lindsay (2007) realizaram um estudo nos Estados Unidos com intuito de averiguar se as empresas estariam dispostas a abandonar o orçamento. A partir de questionários, verificaram que a metade dos executivos concordam que o orçamento é indispensável. Quase 30% concordava e o mesmo percentual discordava que os orçamentos consomem muito tempo. Além disso, mais da metade concordavam que o orçamento demora para detectar problemas e 65% que não é confiável para mensurar o desempenho. Pouco mais

da metade dos respondentes discordava que é desatualizado e 76% discordavam que falta rigor no processo. Por fim, 70% concordavam que o mesmo agrega valor à empresa. Sendo assim, por mais que hajam críticas ao orçamento tradicional, as mesmas estão longe de serem e se tornarem universais. Para a maioria dos respondentes não é possível gerir os negócios sem orçamento. Além do mais, ao invés dos executivos optarem por utilizar o *Beyond Budgeting*, declararam preferir melhorar o processo de orçamento já utilizado. Alguns anos mais tarde, Libby e Lindsay (2010) desenvolveram uma nova pesquisa e verificaram que 79% dos gestores usam o orçamento para controle e apenas 1% dos que usam planejam abandoná-lo, visto que, a maioria entende que o mesmo agrega valor para a empresa. Por fim, concluem que o orçamento continua desempenhando um papel fundamental nas empresas e, a maioria não tem planos de abandoná-lo.

Østergren e Stensaker (2011) examinaram o *Beyond Budgeting* a partir de um estudo de caso em uma empresa de grande porte do setor petróleo e energia da Noruega. Os autores inferem que a primeira regra para a empresa agir na ausência de orçamentos, é ter metas com enfoque mais estratégicas e baseadas em grandes ambições, se concentrando na criação de valor. Segunda regra, é dar maior atenção à imagem da empresa perante as demais, visto que o orçamento acabou sendo considerado uma espécie de jogo. Já a terceira regra diz respeito ao foco em alocação dinâmica de recursos, para obter recursos financeiros.

A partir de uma pesquisa exploratória com gestores de IES localizadas na região Sul do Brasil, Souza e Lavarda (2011) buscaram identificar a percepção dos mesmos em relação ao uso do orçamento. Concluíram que as críticas feitas ao orçamento tradicional não se aplicam às IES estudadas e, que a opção pelo modelo *Beyond Budgeting* não traria mudanças para as instituições. Por sua vez, no estudo de caso realizado por Sandalgaard e Bukh (2014), os autores investigaram as razões que levam uma empresa a utilizar o *Beyond Budgeting* e, concluíram que o *Beyond Budgeting* pode ser difícil de substituir metas de orçamento fixo, por avaliações de desempenho relativas. Sendo assim, destacam que o *Beyond Budgeting* não é uma solução padrão e, não é igualmente adequado para todos os tipos de organizações (Sandalgaard & Bukh, 2014).

Réka *et al.* (2014) buscaram a partir de uma revisão da literatura, discutir como o orçamento evoluiu para seu estágio atual, chegando ao *Beyond Budgeting*, analisando os motivos pelos quais o orçamento tradicional tem sofrido tantas críticas. Para os autores, o *Beyond Budgeting* acontece a partir de mudanças básicas, necessitando de uma forma descentralizada de gestão. O que acontece é que em muitos casos, as organizações não estão prontas para essas mudanças. Nesse caso, métodos alternativos de orçamento como o *Beyond Budgeting* ganharam popularidade. Os autores destacaram ainda que, por mais que existam vantagens para o uso do *Beyond Budgeting*, esse modelo ainda se apresenta em estágio inicial de desenvolvimento e precisa ser melhor investigado, para que haja um avanço real na Contabilidade Gerencial. Por fim, o estudo de Gabriel (2017) revisou a literatura acadêmica sobre *Beyond Budgeting* com o intuito de identificar elementos que possam comprovar se o *Beyond Budgeting* poderia ser considerado um substituto do orçamento tradicional. Baseado em uma seleção de artigos entre os anos de 2000 a 2016 o autor conclui que o *Beyond Budgeting* ainda não se apresenta como um modelo capaz de substituir o orçamento, sendo que há poucas evidências relacionadas à sua implementação.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar características organizacionais que influenciam a utilização (ou não) do orçamento em indústrias catarinenses, realizou-se um estudo de levantamento com abordagem quantitativa e qualitativa. A população da pesquisa compreendeu 296 indústrias catarinenses, das quais, 259 responderam que utilizam o orçamento e 37 afirmaram não utilizar o orçamento. Para obter contato com tais indústrias, adquiriu-se um catálogo com informações de

aproximadamente 6.400 indústrias catarinenses. O referido catálogo é comercializado pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC) e contém 3.097 endereços eletrônicos. Devido a muitos endereços estarem incorretos, a taxa de respondentes foi baixa. Dessa forma, na sequência optou-se por encaminhar o questionário via LinkedIn<sup>®</sup>, no qual, a busca por respondentes foi realizada a partir das seguintes palavras-chave: “Santa Catarina”, “Indústria” e perfis: “Gestor”, “Diretor administrativo”, “Diretor financeiro”, “Gerente”, “Contador”, “Controller”, “Coordenador”, “Presidente” e “Supervisor”. Do total recebido, dois questionários foram considerados inválidos, pois não atendiam o proposto da pesquisa. Sendo assim, a amostra final foi composta por 294 respondentes, destes, 257 que utilizam o orçamento e 37 que não utilizam. Vale ressaltar que a coleta de dados foi do período de maio de 2017 a junho de 2017.

O instrumento de pesquisa foi adaptado de Becker *et al.* (2016), e como forma de medição, adotou-se a escala intervalar de 0 a 10 pontos. Optou-se por esta escala pois, a mesma toma por base dois extremos de verificação, sendo uma medida adequada para ordenar percepções, o que possibilita medir a intensidade de manifestação de cada variável (Costa, 2011). Tendo em vista que o questionário estava na língua inglesa, procedeu-se a tradução para o português, esse procedimento foi realizado por um profissional especialista na área. Para validar o questionário, realizou-se um pré-teste com pesquisadores com experiência profissional na área e/ou, familiaridade com a área gerencial. Além disso, o pré-teste foi realizado com profissionais que apresentavam características semelhantes aos da área foco da pesquisa, com o intuito de ser uma linguagem compreensível para os respondentes. Este questionário foi composto por 50 questões, aplicado por meio do Google Docs e enviado por e-mail. A Tabela 1 apresenta as variáveis do estudo, indicando a categorização e estudos correlatos que adotaram tais variáveis.

**Tabela 1**

Variáveis da pesquisa e categorização

Variáveis	Categorização	Autores
Ambiente de Crise (AC)	Percepção da crise econômica	Gordon e Narayanan (1984); Janke <i>et al.</i> (2014); Becker <i>et al.</i> (2016).
Incerteza Ambiental (IA)	Incerteza Ambiental	Gordon e Narayanan (1984); Chenhall (2003); Janke <i>et al.</i> (2014); Becker <i>et al.</i> (2016).
Estratégia (EST)	Custo	Porter (1980); Chenhall (2003); Janke <i>et al.</i> (2014); Becker <i>et al.</i> (2016).
	Diferenciação	
Ciclo de Vida (CV)	Nascimento	Miller e Friense (1984); Chenhall (2003); Davila e Foster (2007); Janke <i>et al.</i> (2014); Becker <i>et al.</i> (2016).
	Crescimento	
	Maturidade	
	Renascimento	
	Declínio	
Tamanho (TAM)	Receita Operacional Bruta	Chenhall (2003); Janke <i>et al.</i> (2014); Becker <i>et al.</i> (2016); BNDES (2017).

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Ressalta-se que para a variável estratégia, utilizou-se somente os extremos da tipologia de Porter (1980), que são custos e diferenciação. Além destas variáveis apresentadas na Tabela 1, foi questionado o cargo dos respondentes e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de cada empresa, bem como, havia uma questão aberta sobre as razões para o uso, ou não do orçamento na empresa. Posteriormente, os dados foram tabulados em planilhas eletrônicas (Excel). Para a análise dos dados, inicialmente realizou-se a caracterização dos respondentes por meio de análise de frequência. Após, visando responder ao problema de pesquisa e atingir o objetivo, utilizou-se a técnica de regressão logística binomial a partir do software estatístico SPSS<sup>®</sup>.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

A seguir, a análise dos dados foi dividida em duas seções, uma que corresponde ao perfil dos respondentes e das indústrias analisadas, apresentado pela frequência absoluta e relativa e na outra seção, evidencia-se a regressão logística binomial.

### 4.1 Perfil das indústrias catarinenses

Em relação ao perfil das indústrias catarinenses, questionou-se o cargo que ocupavam no momento da realização da pesquisa. Na Tabela 2 são apresentadas as respostas.

**Tabela 2**  
Cargo dos respondentes

Cargo	Orçamento		Não Orçamento		Total	
	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Presidente	24	9,34%	4	10,81%	28	9,52%
Diretor administrativo	25	9,73%	2	5,41%	27	9,18%
Diretor financeiro	15	5,84%	2	5,41%	17	5,78%
Gerente	85	33,07%	18	48,65%	103	35,03%
Contador	10	3,89%	0	0%	10	3,40%
Controller	12	4,67%	0	0%	12	4,08%
Supervisor	12	4,67%	1	2,70%	13	4,42%
Coordenador	34	13,23%	6	16,22%	40	13,61%
Outros	40	15,56%	4	10,81%	44	14,97%
<b>Total</b>	<b>257</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>294</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nota-se que em relação ao cargo, há uma similaridade, pois a maioria dos respondentes (35,03%) são gerentes, tanto os que se utilizam do orçamento, quanto aqueles que não utilizam o mesmo. Contudo, há uma diferença no que tange ao cargo de contador e *controller*, visto que, os mesmos atuavam somente em indústrias que utilizam orçamento. Tal fato, pode estar relacionado com o porte da empresa, variável a ser analisada na sequência. A partir da Tabela 3, apresentam-se a caracterização das empresas em relação ao tamanho.

**Tabela 3**  
Tamanho das indústrias

Tamanho	Orçamento		Não Orçamento		Total	
	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Menor ou igual a R\$ 360 mil	43	16,67%	13	35,14%	56	19,05%
Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões	61	23,64%	14	37,84%	75	25,51%
Maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	123	47,67%	10	27,03%	133	45,24%
Maior que R\$ 300 milhões	30	12,02%	0	0%	30	10,20%
<b>TOTAL</b>	<b>257</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>294</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

É possível perceber que em relação ao tamanho das empresas, as que utilizam orçamento são em sua maioria de maior porte (medido pelo faturamento), ou seja, possuem uma receita operacional bruta maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões, representando 47,67%, sendo estas as indústrias de médio porte. Já as que não utilizam orçamento, possuem

na maioria (37,84%) receita operacional bruta maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões, ou seja, são indústrias de pequeno porte. Ainda, 35,14% das que não utilizam orçamento são consideradas microempresas, por terem uma receita operacional bruta menor ou igual a R\$ 360 mil. E ainda, os dados revelam que todas as empresas com faturamento acima de R\$ 300 milhões declararam usar o orçamento.

Alguns dos respondentes expressaram o motivo de não utilizarem o orçamento. Dessa forma, as respostas que corroboram com estes achados são: i) o fato de ser uma empresa pequena e não apresentar a necessidade de ter essa forma de controle; ii) ser uma empresa familiar e os proprietários tomarem as decisões, sendo uma destas decisões, a falta de interesse em ferramentas de gestão, como no caso, o orçamento.

Na Tabela 4 apresenta-se a classificação segundo o código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) das indústrias catarinenses investigadas, contudo, apresenta-se somente os cinco CNAEs com maior frequência relativa (%).

**Tabela 4**  
Classificação no CNAE

Classificação no CNAE		Total	
		Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Orçamento	Fabricação de produtos têxteis	36	13,95%
	Fabricação de produtos de borracha e de material plástico	32	12,40%
	Fabricação de produtos diversos	22	8,53%
	Metalurgia	21	8,14%
	Fabricação de máquinas e equipamentos	20	7,75%
Não Orçamento	Fabricação de produtos têxteis	9	24,32%
	Fabricação de produtos alimentícios	6	16,22%
	Confecção de artigos do vestuário e acessórios	3	8,11%
	Fabricação de produtos químicos	3	8,11%
	Fabricação de produtos de borracha e de material plástico	3	8,11%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Verifica-se que as indústrias que utilizam o orçamento e as que não utilizam apresentaram três classificações diferentes. Nota-se que indústrias que possuem o CNAE com a descrição: “Fabricação de produtos têxteis” (13,95%; 24,32%) e “Fabricação de produtos de borracha e de material plástico” (12,4%; 8,11%) ficaram entre as que mais se utilizam de orçamento, bem como, as que não utilizam o orçamento. Isso pois, na Tabela 4 são apresentadas só os cinco CNAEs com maior percentual.

Na Tabela 5 sumarizam-se as respostas em relação a estratégia das indústrias que utilizam o orçamento e que não utilizam o mesmo, ressaltando que, no estudo, centrou-se atenção somente nas estratégias de diferenciação e liderança em custos.

**Tabela 5**  
Estratégia das indústrias

Estratégia	Orçamento		Não Orçamento		Total	
	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Custo	89	34,50%	24	64,86%	113	38,44%
Diferenciação	168	65,50%	13	35,14%	181	61,56%
<b>Total</b>	<b>257</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>294</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

No que tange a estratégia, os resultados surpreendem. Isso por que, percebe-se que a maioria dos respondentes das empresas que adotam o orçamento (65,5%), veem como a melhor estratégia, a diferenciação. Em relação as que não usam o orçamento, a maioria das empresas utiliza a estratégia de custo (64,86%), isto é, buscam a redução dos custos para competir, como um mecanismo de defesa eficaz, fato que também pode ser explicado, em certa medida, pelo tamanho, haja vista que, as que mais tendem a não utilizarem orçamento são de menor porte. Um dos respondentes, que não utiliza orçamento na indústria em que atua, descreveu que “a indústria utiliza uma média de mercado para determinar o custo, pois há uma grande gama de concorrentes na cidade e região”, o que também contribuir para explicar o fato de utilizarem a estratégia de custos.

Para outros respondentes, a não utilização se deve à indústria ser presidida pelos proprietários e outro complementa que “a empresa possui o mesmo formato de quatro décadas anteriores, sem atualização e preocupação com a inovação por parte dos responsáveis”. Outros pontos elencados foram a ausência de comprometimento dos gestores e de orientação à resultados; resistência por parte dos acionistas; falta de controles, de pessoas, de planejamento estratégico; pouca profissionalização na área; cultura e ainda a preocupação de apenas atender o fisco, sem ter tempo hábil para estudar e se especializar em controles específicos como o orçamento. O resultado corrobora com Becker *et al.* (2016) visto que, segundo os achados dos autores, empresas que se utilizam do orçamento apresentam maior preocupação com a estratégia e buscam maior diferenciação. Conforme a Tabela 6, identifica-se as respostas em relação ao ciclo de vida das indústrias catarinenses.

**Tabela 6**

Ciclo de vida nas indústrias

Ciclo de Vida	Orçamento		Não Orçamento		Total	
	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Nascimento	78	30,23%	12	32,43%	90	30,61%
Crescimento	78	30,23%	10	27,03%	88	29,93%
Maturidade	32	12,40%	1	2,70%	33	11,22%
Renascimento	29	11,24%	2	5,41%	31	10,54%
Declínio	40	15,89%	12	32,43%	52	17,69%
<b>Total</b>	<b>257</b>	<b>100%</b>	<b>37</b>	<b>100%</b>	<b>294</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Ao analisar o ciclo de vida das indústrias catarinenses percebe-se que tanto as indústrias que utilizam o orçamento, quanto aquelas que não utilizam, estão com maior concentração nas fases de nascimento e de crescimento. Sendo assim, são indústrias que estão buscando marcar seu espaço para se tornarem viáveis, buscando introduzir novos nichos. Percebe-se que um terço das indústrias que não utilizam o orçamento estão na fase do nascimento (32,43%) e declínio (32,43%). A fase de declínio é caracterizada por Miller e Friesen (1984) pela estagnação no mercado, queda da rentabilidade, falta de inovações, bem como, desafios constantes.

Este resultado pode ser explicado a partir das observações dos respondentes que não utilizam o orçamento, pois alguns destacaram que são indústrias ainda em início de operação; o processo é burocrático; estão em fase de implantação, reestruturação da empresa.

#### 4.2 Características Organizacionais

A partir da Tabela 7 apresentam-se os coeficientes estimados do modelo binominal, obtido a partir da regressão logística. Classificou-se como o grupo que adota o não orçamento (0) e àquele que utiliza o orçamento (1).

**Tabela 7**

Coeficientes estimados do modelo binominal

Modelo	B	Erro Padrão	Sig.
<b>Constante</b>	-0,664	1,424	0,641
Ambiente de Crise (AC)	-0,019	0,014	0,197
Incerteza Ambiental (IA)	0,059	0,014	0,000***
Estratégia (EST)	-0,010	0,007	0,144
Ciclo de Vida (CV)	-0,097	0,124	0,437
Tamanho (TAM)	0,453	0,201	0,024**
Qui-quadrado (df)		26,92 (5)	
<b>Sig.</b>		<b>0,000</b>	
Nagelkerke		0,165	

\*\*\*Significante ao nível de 1%.

\*\* Significante ao nível de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que o modelo foi significativo ao nível de 5% com capacidade de explicação de 16,5% das variações registradas na variável dependente. Os resultados revelam que apenas as variáveis incerteza ambiental e tamanho apresentaram relação com o uso do orçamento, tendo em vista que a relação foi positiva. Percebe-se que a incerteza ambiental foi significativa ao nível de 1% e o tamanho ao nível de 5%. Sendo assim, entende-se que quanto maior for a percepção de incerteza que os gestores possuem em relação ao ambiental e quanto maior o tamanho da empresa, maior tenderá a ser a opção pela utilização do orçamento.

Este resultado vai ao encontro dos achados de Chenhal (2003), este que afirma que o tamanho interfere na complexidade das operações e requer o uso ferramentas gerenciais. Isso porquê, conforme Merchant (2007), a partir do momento que as organizações vão crescendo, o gestor necessita lidar com um volume maior de informações, sendo imprescindível a utilização de um controle de gestão diferenciado e eficiente.

Corroborando também com os achados de Jokipii (2010), que verificou que uma maior incerteza percebida no ambiente, influencia diretamente a necessidade de maiores controles internos. Da mesma forma, coadunam com os resultados de Gosselin (2011), que verificaram que quando a incerteza for alta, os controles também deverão ser mais eficazes, influenciando nos sistemas de controle gerencial, como no caso do presente estudo, no orçamento. Jangga, Ali, Ismail e Sahari (2015) consideram que o nível de incerteza é um termômetro para a organização, considerando que as mesmas devem ser trabalhadas constantemente objetivando sua redução. Também Schechter e Asher (2012) destacam que para lidar com a incerteza são imprescindíveis as informações internas que auxiliam a tomada de decisões, visando a vantagem competitiva, bem como, o alcance das metas para a continuidade.

Diante dos achados constata-se que as indústrias catarinenses adotam ou desejam adotar o orçamento como uma ferramenta gerencial. Tais achados são similares aos observados por Libby e Lindsay (2007) e Libby e Lindsay (2010) permitindo expandir as inferências para um contexto diferente, assim como, contrariam as pesquisas que defendem o abandono do orçamento. Embora autores como Hope e Fraser (2003) critiquem orçamento e o considerem desconexo com o ambiente competitivo, no contexto analisado os achados são divergentes. Constatou-se que todas as empresas de grande porte utilizam o orçamento; que as de menor porte tendem a não utilizar o orçamento e; que quanto maior a percepção que os gestores possuem em relação às incertezas provenientes do ambiente, maior será opção pelo uso do orçamento. Ademais, decorrente das respostas qualitativas, infere-se que o não uso do orçamento está relacionado, principalmente, com a centralização do poder (pelo proprietário), a falta de recursos, o fato da empresa estar iniciando no mercado e ser pequena ao ponto de não ser julgado necessário sua utilização.

Os resultados podem ser explicados por Chenhall (2003), que enfatiza que as incertezas ambientais exigem mais experiência por parte dos gestores, a partir do uso do orçamento, para saber lidar da melhor forma em cada situação. Já o tamanho, Chenhall (2003) destaca que maiores empresas tendem a ter mais poder no controle de seu ambiente e, quanto mais técnicas e controle, menores serão as incertezas. Sendo assim, quanto maior o tamanho da empresa, maior a possibilidade de utilização de orçamento (Chenhall, 2003).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação ao perfil dos respondentes das indústrias catarinenses, os resultados demonstram que a maioria dos respondentes são gerentes, tanto os que atuam em empresas que usam orçamento, quanto naquelas que não usam. Nota-se ainda que as maiores indústrias, em sua maioria, se utilizam mais de orçamento comparativamente as menores, sendo que não houve participação de respondentes que atuam em indústria com receita operacional bruta acima de R\$ 300 milhões que não utiliza o orçamento. Tais achados são relevantes, pois sugerem que, para o contexto analisado, quanto maior o volume de faturamento, independentemente de outras variáveis, maior será a utilização do orçamento. Indica também que nenhuma indústria de grande porte adotou o *Beyond Budgeting*.

Como resultado da análise pelo CNAE das indústrias catarinenses, conclui-se que a atividade industrial não se apresenta como uma característica que diferencia as empresas quanto ao uso (ou não) do orçamento. No que se refere ao posicionamento estratégico, embora o estudo tenha se limitado a analisar duas das tipologias de Porter, constatou-se que a estratégia de liderança em custos tende a enfatizar o não uso do orçamento, enquanto que a estratégia de diferenciação prioriza seu uso. Tais resultados divergem de estudos anteriores e requerem novas pesquisas.

Ainda, os resultados revelam que quanto maior for a incerteza ambiental percebida pelos gestores e o tamanho da indústria catarinense, maior a necessidade de utilizar o orçamento. Diante dos resultados encontrados, pode-se concluir que as características organizacionais que influenciam a adoção do orçamento são o tamanho da indústria, considerando a receita bruta operacional e a incerteza ambiental. Decorrente disso, conclui-se que o orçamento continua sendo uma ferramenta relevante para o contexto gerencial das indústrias catarinenses.

Por outro lado, as empresas que não utilizam o orçamento tendem a serem indústrias menores e, de acordo com os resultados, pode-se concluir que as mesmas que não usavam o orçamento, tanto por conta do tamanho, quanto decorrente de questões operacionais, como por exemplo, falta de recursos humanos, tecnológicos e financeiros. Diversos entrevistados relataram que gostariam de utilizar, que sentiam a necessidade e importância de se ter um orçamento na indústria.

Dentre as limitações do estudo destaca-se a limitação geográfica e o uso de apenas duas tipologias estratégicas. Novos estudos podem ampliar o universo de pesquisa, incorporar novos instrumentos de tipificação da estratégia, ampliar o setor e comparar os resultados entre os setores.

## REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas.
- Barbosa Filho, F., & Parisi, C. (2006). Análise da aderência ao modelo beyond budgeting round table: o caso Sadia SA. *Revista Universo Contábil*, 2(1), 26-42.
- BBRT. (2017). *Beyond Budgeting: The Adaptive Management Model*. Recuperado em 19 outubro, 2017, de <http://www.bbrt.org>.
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., & Thaten, M. (2016). Budgeting in times of economic crisis. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489-1517.

- BNDES. (2017). *Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social*. Recuperado em 07 julho, 2017, em <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/quem-pode-ser-cliente>.
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Costa, F. D. (2011). Mensuração e desenvolvimento de escalas: aplicações em administração. *Rio de Janeiro: Ciência Moderna*.
- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907-937.
- De Waal, A. A. (2005). Is your organization ready for beyond budgeting?. *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56-67.
- FIESC. (2017). *Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina*. Recuperado em 25 outubro, 2017, em <http://www.fiescnet.com.br/guiawebsc/>.
- Frezatti, F. (2005). Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?. *RAE-revista de administração de empresas*, 45(2), 23-33.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Nascimento, A. R., Junqueira, E. R., & Bido, D. S. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), 383-399.
- Gabriel, J. R. B. (2017). *Beyond Budgeting: Uma Alternativa Viável ao Orçamento? Análise da Literatura Estrangeira*. Anais do Congresso ANPCONT, Belo Horizonte, MG, Brasil, 11.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society*, 9(1), 33-47.
- Gosselin, M. (2011). Contextual factors affecting the deployment of innovative performance measurement systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(3), 260-277.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Taylor, R. B. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Tradução de Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. (1. ed.) São Paulo: Thomson Learning.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business Press.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 797-802.
- Jangga, R., Ali, N. M., Ismail, M., & Sahari, N. (2015). Effect of environmental uncertainty and supply chain flexibility towards supply chain innovation: An exploratory study. *Procedia Economics and Finance*, 31, 262-268.
- Janke, R., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), 251-270.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.

- Laitinen, E. K., Lämsiluoto, A., & Salonen, S. (2016). Interactive budgeting, product innovation, and firm performance: empirical evidence from Finnish firms. *Journal of Management Control*, 27(4), 293-322.
- Leite, R. M., Cherobim, A. P. M. S., Nunes Silva, H. D. F., & Santiago Bufrem, L. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 19(47), 56-72.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2007). Beyond budgeting or better budgeting?. *Strategic Finance*, 89(2), 46-51.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Lohan, G., Lang, M., & Conboy, K. (2010). *Having a Customer Focus in Agile Software Development*. Anais do International Conference on Information Systems Development. 19.
- McVay, G. J., & Cooke, D. J. (2006). Beyond Budgeting in an IDS: the Park Nicollet experience: is the traditional budgeting process worth all the time and effort that it requires?" There's a better way," was the conclusion of one large Midwestern integrated delivery system. *Healthcare Financial Management*, 60(10), 100-107.
- Messner, M. (2016). Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Management Accounting Research*, 31, 103-111.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1986). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: Two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, 3(1), 1-25.
- Miller, P., & O'leary, T. (2007). Mediating instruments and making markets: Capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 701-734.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or Beyond Budgeting?. *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Player, S. (2003). Why some organizations go "Beyond Budgeting". *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14(3), 3-9.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques for analyzing industries and competition*. New York, 300, 28.
- Réka, C. I., Ştefan, P., & Daniel, C. V. (2014). *Traditional budgeting versus Beyond Budgeting: a literature review*. Anais do University of Oradea, Economic Science Series, 23.
- Rickards, R. C. (2006). Beyond Budgeting: boon or boondoggle. *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62-76.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2014). Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409-423.
- Schäffer, U., & Zyder, M. (2003). Beyond Budgeting—ein neuer Management Hype?. *Controlling und Management*, 47(1), 101-110.
- Schechter, C., & Asher, N. (2012). Principals' sense of uncertainty and organizational learning mechanisms. *International Journal of Educational Management*, 26(2), 138-152.
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871.
- Souza, R. P. S., & Lavarda, C. E. F. (2011). Avaliação do Beyond Budgeting como Ferramenta de Planejamento e Controle na Visão dos Gestores de IES. *Contextus-Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 9(2), p-69-78.
- Warren, C. S., Reeve, C. S., & Fess, P.E. (2006). *Contabilidade Gerencial*. Tradução de André O. D. Castro. (6. Ed.), São Paulo: Thomson Learning.