

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

André Felipe Queiroz

Doutorado em Administração pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul - UFMS

Professor no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul - IFMS
Rodovia BR-463, km 14, s/n. Ponta Porã/MS. CEP: 79.909-000
E-mail: andrefelipequeiroz@hotmail.com

Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP
Professora na Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS
Av. Sen. Filinto Müller, nº 1015. Cidade Universitária. Campo Grande/MS - CEP:
79.046-460

E-mail: marciabortolucci@gmail.com

Fábio Henrique Paniagua Mendieta

Mestrado em Integração Latino-Americana pela Universidade Federal de Santa Maria - UFSM

Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul – IFMS
Rodovia BR-463, km 14, s/n. Ponta Porã/MS. CEP: 79.909-000
E-mail: fabio.mendieta@ifms.edu.br

RESUMO

Desde o surgimento das teorias administrativas os gestores se preocupam com as diferentes funções administrativas como o planejamento e o controle. Para tal, diferentes artefatos são utilizados, como métodos de custeio, indicadores financeiros, e também o orçamento. Nesse seguimento, este trabalho tem como objetivo identificar as discussões contemporâneas e os *gaps* teóricos atuais na perspectiva orçamentária do controle gerencial. Foi empregada uma revisão sistemática sobre artigos publicados e revisados por pares, nos últimos sete anos que utilizaram orçamentos e o estudo sobre controle gerencial. Os resultados demonstram que a discussão contemporânea sobre orçamentos e controle gerencial é bem ampla e apresenta diversas demandas para pesquisa e quais são as possibilidades de pesquisas. Este trabalho contribui para a sistematização dos assuntos que necessitam de investigação sobre a temática.

Palavras Chave: Controle Gerencial. Orçamento. Sistema de Controle Gerencial.

Budgets and management control: a survey of contemporary discussions

ABSTRACT

Since the emergence of administrative theories, managers have been concerned with different administrative functions such as planning and control. For this, different artifacts are used, such as costing methods, financial indicators, and also the budget. This work aims to identify contemporary discussions and current theoretical gaps in the budgetary perspective of management control. A systematic review of published and peer-reviewed articles in the last seven years that used budgets and the study on management control was carried out. The results demonstrate that the contemporary discussion about budgets and management control is very broad and presents several demands for research, as well as, what the possibilities for research are. This work contributes to the systematization of subjects that require research on the subject.

Keywords: Management Control. Budget. Management Control System.

Presupuestos y control de gestión: un relevamiento de las discusiones contemporáneas

RESUMEN

Desde el surgimiento de las teorías administrativas, los gerentes se han preocupado por diferentes funciones administrativas como la planificación y el control. Para ello se utilizan diferentes artefactos como métodos de costeo, indicadores financieros y también el presupuesto. Este trabajo tiene como objetivo identificar las discusiones contemporáneas y los vacíos teóricos actuales en la perspectiva presupuestaria del control de gestión. Se utilizó una revisión sistemática de artículos publicados y revisados por pares en los últimos siete años que utilizaron presupuestos y el estudio sobre control de gestión. Los resultados demuestran que la discusión contemporánea sobre presupuestos y control de gestión es muy amplia y presenta varias demandas de investigación y cuáles son las posibilidades de investigación. Este trabajo contribuye a la sistematización de temas que requieren investigación sobre el tema.

Palavras Clave: Control de manejo. Presupuesto. Sistema de Control de Gestión.

1 INTRODUÇÃO

Desde o surgimento da teoria clássica da administração apresentada por Henri Fayol, no ano de 1916 em sua obra intitulada *Administração Industrial e Geral*, os estudiosos se preocupam com as diferentes funções administrativas (Drucker,

160

1981; Barnard, 1979; Simon 1965; Fayol, 1916). Apesar das diferentes perspectivas dos autores, as funções de planejamento e de controle sempre estiveram presentes nas atribuições do gestor.

Atualmente, uma área crescente de pesquisas que verifica como ocorre o controle do que foi planejado dentro das organizações é a área denominada controle gerencial. Conforme Anthony (1965), o controle gerencial é o processo em que os gestores asseguram que os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz para o cumprimento dos objetivos organizacionais. Diversos modelos e artefatos surgiram no âmbito do controle gerencial (Tessier & Otley, 2012; Malmi & Brown, 2008; Merchant & Van der stede, 2007; Otley, 1999; Simons, 1994; Ouchi, 1979; Anthony, 1965). Dentre esses, um artefato de controle gerencial amplamente utilizado nas empresas é o orçamento. O orçamento é um instrumento contábil que auxilia nos processos de planejamento e controle empresarial (Espejo, 2008).

Dessa maneira, ao considerar a relevância do orçamento no controle gerencial, mediante a motivação de incentivar investigações sobre o artefato em questão, surge a seguinte problemática: quais são as demandas atuais que necessitam investigações sobre a aplicação de controle mediante orçamentos? Desse modo, este trabalho tem como objetivo geral identificar as discussões contemporâneas e os *gaps* teóricos atuais na perspectiva orçamentária do controle gerencial. Para tal finalidade, empregou-se uma revisão sistemática sobre artigos publicados e revisados por pares, nos últimos sete anos que utilizaram orçamentos e o estudo sobre controle gerencial. O trabalho traz como contribuição a sistematização de *gaps* teóricos existentes que demandam investigação dos pesquisadores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle gerencial

Grande parte das organizações buscam ampliar o planejamento e o controle financeiro em seus modelos gerenciais, enquanto o planejamento tem foco no futuro, o controle avalia o passado organizacional (Ruliana, Soegiarto, Yudhyani, & Latif, 2015). Controle é o processo de medir e avaliar o desempenho real de cada parte da

organização de uma empresa e, em seguida, implementar ações corretivas, se necessário (Welsch & Finney, 1976). O controle gerencial pode ser conceituado como o processo em que os gestores asseguram que os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz para o cumprimento dos objetivos organizacionais (Anthony, 1965).

Os controles podem ser categorizados de várias maneiras, não somente pela perspectiva financeira. Anthony (1965) classificava os controles gerenciais em formais e informais. Ouchi (1977) em controles de produção e de comportamento. Em seguida, o autor reclassificou seu trabalho em controles burocráticos, de mercado e de clãs (Ouchi, 1979). Hopwood (1974) classifica os controles em administrativos e sociais. Merchant (1985) em controles de resultados, de ação e de pessoal. Posteriormente o controle gerencial passou a ser considerado por diversos autores como um sistema que integra vários subsistemas de controles, adotando a nomenclatura de Sistema de Controle Gerencial (SCG) (Tessier & Otley, 2012; Malmi & Brown, 2008; Merchant & Van der stede, 2007; Otley, 1999; Simons, 1994). Um exemplo, é o trabalho de Simons (1995), considerado seminal no campo do controle gerencial, o autor desenvolve quatro alavancas teóricas, como subsistemas fundamentais para o sistema controle gerencial, sendo esses, o sistema de crenças, o sistema de controles interativos, o sistema de restrição e o sistema de controle de diagnóstico.

Dessa forma, o controle gerencial passou a ser considerado um conjunto de atividades-chave para todo o aparelhamento de um negócio, pois auxilia no foco de cada atividade designada para aumentar a capacidade de sobrevivência em ambientes incertos (Otley, 1994). Para auxiliar o controle gerencial, diversas abordagens e ferramentas, comumente nomeadas como artefatos de controle gerencial são utilizadas pelos gestores. O *Institute of Management Accountants* (IMA) efetuou um levantamento dos principais artefatos utilizados em controle gerencial, para citar alguns: BSC (*Balanced ScoreCard*); EVA (*Economic Value Added*); MVA (*Market Value Added*); Gestão baseada em atividade; Custeio por ciclo de vida; Custeio Kaizen; Custeio meta; Centro de responsabilidades; Custo padrão, Custeio ABC; Custeio RKW; Custeio por absorção; Custeio variável; e o Orçamento (Soutes & De Zen, 2005).

2.2 Orçamento

O orçamento materializa o planejamento e o controle dos resultados na administração de empresas privadas, órgãos do governo, instituições de caridade e quaisquer outros empreendimentos coletivos (Welsch & Finney, 1976). Apesar do orçamento ser utilizado pelo setor público e privado, é possível identificar na literatura a divisão do tema orçamentário em dois grandes grupos: o orçamento público, com maior foco na adequação do orçamento às leis orçamentárias de determinado país, e o orçamento empresarial que estuda as formas de orçamentos e avalia a efetividade e adequabilidade de sua utilização (Leite, 2008).

Na busca de assertividade gerencial as organizações procuram planejar suas ações e monitorar a execução do que foi planejado. O orçamento empresarial, pode ser definido como um instrumento gerencial que contempla formalmente as metas e objetivos, funcionando como meio para comunicar de onde e para onde a empresa está caminhando (Leite, 2008). O orçamento é um instrumento contábil que auxilia nos processos de planejamento e controle empresarial (Espejo, 2008). O orçamento é um elo entre o planejamento e o controle (Horngren, Sundem, & Stratton, 2004).

O orçamento possui diversas classificações e metodologias: orçamento base-zero (não considera fatos históricos na elaboração de um novo orçamento); orçamento incremental ou ajustado (considera os fatos históricos na elaboração de um novo orçamento); orçamento participativo (considera a opinião dos indivíduos afetados pelo artefato); orçamento contínuo (é atualizado temporalmente de forma que nunca se encerra); orçamento estático (admite um único cenário projetado); orçamento flexível (admite diversos cenários na projeção); orçamento por atividade (metodologia que considera cada atividade organizacional); *Beyond Budgeting* (processos alternativos, dinâmicos e descentralizados); dentre outros (Carvalho, 2010; Frezatti, 2005; Hansen; Mowen, 2003; Atkinson & du Chenoy Castro, 2000). É possível constatar que os diferentes modelos de orçamento e as diversas perspectivas sobre o controle gerencial permitem uma ampla abordagem teórica para pesquisas referentes ao uso orçamentário no controle gerencial das organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foi efetuada uma revisão sistemática no repositório *Web of Science* buscando artigos publicados nos últimos sete anos, considerando julho de 2014 até junho de 2021, que contenham os termos ‘Orçamento’ combinados com o termo ‘Controle Gerencial’ no idioma inglês e português. Foram verificados termos presentes em qualquer tópico no artigo. Conforme Kitchenham (2004), a revisão sistemática é um meio de identificar, avaliar e interpretar toda a pesquisa disponível relevante para uma questão de pesquisa específica, ou área temática ou fenômeno de interesse. Ainda segunda a autora, a revisão sistemática é indicada para identificar eventuais lacunas na pesquisa atual, a fim de sugerir áreas para futuras investigações.

Inicialmente um total de 127 trabalhos foram encontrados no levantamento inicial. Em seguida, aplicou-se um filtro próprio da base *Web of Science* para considerar apenas trabalhos classificados nas áreas de: *management*, *business finance*, *agriculture multidisciplinar*, *economics* ou *public administration*. Também foi aplicado filtro para considerar apenas ‘artigos’. Por fim, apenas os artigos de “acesso aberto” foram filtrados. O resultado foi de 18 artigos. Posteriormente à aplicação dos filtros na base *Web of Science*, efetuou-se o *download* de um arquivo no formato *Bibtex* que contém as informações dos arquivos selecionados. Um *software (Start)* foi utilizado para auxiliar a análise. Os 18 artigos foram submetidos a uma apreciação de pontuação pelo *software*, a parametrização considerou peso de 3 pontos para palavras presentes na palavras-chave do artigo, 2 pontos para palavras contidas no título e 1 ponto para palavras contidas no *abstract*. Esse procedimento permitiu uma classificação dos artigos, que estão apresentados no Quadro 1, onde o primeiro é o trabalho com maior pontuação.

Diante disso, os critérios de inclusão aplicados foram: trabalhos presentes no *Web of Science*, com os termos “*budget*” e “*management control*”, no idioma inglês ou português. Já os critérios de exclusão adotados foram: o trabalho não ser classificado como artigo, não estar nos filtros descritos acima, não ser acesso aberto, tratar-se de documentos duplicados e não pontuar no *score* aplicado no *software*. Dezoito artigos foram baixados para a análise dos autores. A análise considerou resumir os objetivos da pesquisa, identificar o tipo de trabalho

(qualitativo, quantitativo ou misto), identificar a técnica empregada na análise do artigo, quais foram os achados e quais são as lacunas apresentadas sobre a temática. Cada artigo foi analisado duas vezes, uma vez por cada pesquisador, após as análises foram confrontados os resultados para apuração de qualquer divergência analítica.

Por fim, os resultados foram sistematizados no Quadro 1, na qual são apresentados a posição baseada na pontuação encontrada no *software* Start, o título, os autores, o ano da publicação, o resumo dos objetivos do trabalho, o tipo do trabalho, a principal técnica empregada na análise, os achados e, por fim, as lacunas sobre a temática. Na sequência da pesquisa está o Quadro 1 e posteriormente são demonstrados os resultados e discussões.

	TÍTULO DO ARTIGO	AUTORES	ANO	RESUMO DO TRABALHO	TIPO DE PESQUISA	TÉCNICA UTILIZADA	ACHADOS E CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS	LACUNAS TEÓRICAS E GAPS
1º	<i>Combining Categories of Management Control Tools for High Performance of Start-ups</i>	Carraro; Menezes e Brito	2019	O objetivo deste estudo é examinar possíveis combinações de ferramentas de controle de gestão que podem levar a um alto desempenho em <i>startups</i> . Foram realizadas entrevistas pessoais com empreendedores de 45 <i>startups</i> implantados em Parques Tecnológicos de Centros Universitários em Portugal.	Qualitativa	Entrevistas Fuzzy Qualitative Comparative Analysis (QCA)	Para atingir alto desempenho, são necessários controles de gestão para Clientes, Estratégia, Sistemas de Informação, Desempenho, Riscos e Orçamento. As categorias Cliente e Orçamento apresentaram maior consistência no atendimento à condição proposta. Além disso, os resultados geraram duas combinações de condicionantes para o alto desempenho do lucro líquido.	Para estudos posteriores deve-se investigar práticas de controle de gestão em <i>startups</i> em outros países em desenvolvimento com ambientes diferentes, pois o sistema de financiamento provavelmente terá um impacto significativo. Outra sugestão é replicar o estudo após um período de dois anos e desenvolver o monitoramento da gestão de <i>startups</i> em diferentes parques tecnológicos.

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

								Outra questão importante está relacionada à cultura empreendedora, flexibilidade e inovação, uma vez que o controle excessivo pode ter um efeito negativo, pesquisas adicionais são necessárias sobre o impacto do controle de gestão na capacidade inovadora.
2º	<i>Beyond Budgeting – A Fair Alternative for Management Control? Examining the Relationships between Beyond</i>	Olaf; Agniesszka; Thomas	2019	O Sistemas de Controle de Gestão (MCS) tem um impacto significativo na estrutura social de uma organização. Essa influência é discutida na literatura há décadas. Mas não houve alternativa holística para o MCS relacionado ao orçamento até o desenvolvimento do <i>Beyond</i>	Quantitativo	Regressão por PLS (<i>Partial Least Squares</i>)	Os resultados sugerem que a aplicação do BB pode aprimorar as percepções de justiça informacional e interpessoal e, portanto, ser benéfica para as organizações baseadas no conhecimento.	Este estudo se concentra em apenas duas características principais do BB, podem haver mais características de MCS que podem ser percebidas como características centrais do BB por seus

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

<p><i>Budgeting and Organizational Justice Perceptions</i></p>	<p><i>Budgeting</i> (BB). Embora os proponentes do BB afirmem que o BB capacita as organizações a se tornarem mais adaptáveis, eficientes e justas e é capaz de reduzir comportamentos antiéticos, o BB não tem sido adotado por um número considerável de organizações. Um dos motivos para essa postura conservadora das organizações pode ser a falta de um arcabouço que possibilite avaliar as possíveis vantagens do BB para uma determinada organização. A pesquisa sugere avaliar o MCS em termos de seu impacto nas percepções de justiça organizacional.</p>	<p>proponentes e aplicadores. Além disso, pesquisou-se funcionários de bancos cooperativos na Alemanha que ainda não aplicaram o conceito BB, uma comparação com casos existentes de BB pode lançar luz sobre o impacto nas percepções de justiça organizacional. Também foi concentrado apenas em duas das quatro dimensões da justiça organizacional. Portanto, pode ser interessante estender esse foco a todas as quatro dimensões da</p>
--	--	---

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

								justiça organizacional.
3º	<i>Managerial characteristics and budget use in festival organizations</i>	Knardal; Bjonetak	2020	<p>Os festivais são uma parte importante da cultura popular e aumentaram de popularidade nas últimas décadas. No entanto, permanecem relativamente inexplorados na literatura contábil, e o entendimento do uso de ferramentas de controle gerencial neste contexto é baixo. Este estudo tem como objetivo investigar a utilização de orçamentos em festivais.</p> <p>Com base na teoria dos escalões superiores, investiga como características individuais e observáveis dos gestores de festivais estão associadas a variações no uso de</p>	Quantitativa	Análise Fatorial	<p>Os resultados sugerem que os orçamentos do festival são particularmente importantes no processo de planejamento e coordenação, mas usados com menos frequência para avaliações ex post. Os resultados também indicam uma associação positiva entre uma formação educacional em negócios e o uso de orçamentos para a maioria dos fins, com exceção de avaliação de desempenho e recompensa.</p>	<p>Replicações deste estudo em amostras maiores deveriam ser efetuadas.</p> <p>A pesquisa foi efetuada na Noruega e poderia ser comparada com outros países.</p> <p>Pesquisas futuras devem explorar o uso de orçamentos e outras ferramentas contábeis em contextos de festivais, mas também no campo da cultura popular em geral.</p> <p>Pesquisas futuras devem investigar mais a fundo o papel das</p>

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				orçamentos. O estudo é baseado em uma pesquisa com 61 gerentes de festivais de 40 festivais.				características gerenciais na adoção e uso de sistemas de controle gerencial. Estudos futuros podem desenvolver uma melhor compreensão da mistura de características individuais nas equipes de alta administração. Uma outra questão que permanece: é como os gerentes com experiências diferentes interagem no processo de tomada de decisão?
4º	<i>Digitization of the budgeting process: determinants of the use of business</i>	Bergmann; Bruck; Knauer; Schwering	2020	Uma vez que o uso de analítica de negócios promete automação de processos de negócios e economia de tempo, o processo de orçamento parece predestinado	Quantitativo	SEM	Com base em uma pesquisa com empresas alemãs, conforme previsto, constata-se que a sofisticação da infraestrutura de dados está positivamente associada ao	O estudo cobre apenas um curto período de tempo que não permite o exame dos efeitos intertemporais do aumento do uso de

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

<p><i>analytics and its effect on satisfaction with the budgeting process</i></p>	<p>para a integração de métodos analíticos. Portanto, este estudo examina os determinantes do uso da analítica de negócios no processo orçamentário e seu efeito na satisfação com o processo orçamentário. Especificamente, enfoca-se em um determinante técnico (sofisticação da infraestrutura de dados) e a importância das duas principais funções do orçamento (o planejamento e a avaliação), que podem afetar o grau de disseminação do uso de métodos analíticos.</p>	<p>uso de analítica de negócios no processo orçamentário. Além disso, quanto mais uma empresa enfatiza a função de planejamento, maior é a extensão em que a análise de negócios é usada no processo de orçamento. Em contraste, não se encontrou nenhuma associação entre a função de avaliação e o uso de analítica de negócios no processo de orçamento. Por fim, descobriu-se que o uso da análise de negócios está positivamente associado à satisfação com o processo de orçamento. Portanto, o uso de análises de negócios pode ajudar a superar a insatisfação com os sistemas tradicionais de orçamento.</p>	<p>analítica de negócios no processo orçamentário, assim novas pesquisas deveriam estudar os efeitos. O estudo poderia ser efetuado em outros países. A pesquisa estuda a satisfação percebida com o processo orçamentário, não podendo fazer inferências sobre a precisão das previsões. No entanto, a precisão é apenas um resultado possível da analítica de negócios no processo de orçamento porque a analítica de negócios também pode fornecer</p>
---	--	---	---

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

5º	<i>Description of the budget control types in modern conditions of public finance management</i>	Melnichuk	2016	<p>O artigo destaca a essência do controle orçamentário e propõe uma nova classificação. Distinguiu seus seguintes tipos: programado, não programado, anterior, atual, próximo, estadual, municipal, especializado, departamental, público, externo, interno, sólido, seletivo, abrangente, efetivo, ineficaz, centralizado, descentralizado, legislativo, realizável, além disso, ativo, passivo, disponível, projetado, intermediário, final, misto. O objetivo do artigo é fornecer um critério de classificação do desenvolvimento do controle orçamentário, levando em consideração o papel e as funções do controle na gestão das finanças públicas.</p>	Qualitativo	<p>Trata-se de um ensaio teórico, conforme a própria autora: “os seguintes métodos foram usados no processo de escrita: <i>cognição, indução, dedução, análise e síntese.</i>”</p>	<p>Os principais direcionamentos da implementação do controle orçamentário podem considerar os seguintes aspectos: monitorar o cumprimento dos procedimentos de elaboração, revisão e aprovação dos orçamentos estaduais e municipais; a implementação das receitas e despesas do orçamento a nível nacional e local controle; detecção de roubo de fundos públicos, bem como seu uso indevido; precisão do controle contábil; aumentar a base de receita da detecção do orçamento do estado; medidas preventivas de combate à corrupção e ao suborno no setor público. A abordagem da autora em relação aos critérios de</p>	<p>Pesquisas futuras podem corroborar/refutar a nova proposta de classificação dos tipos de controle orçamentário, classificação que é atualmente diferente do que a literatura apresenta.</p>
----	--	-----------	------	--	-------------	--	---	--

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

							classificação dos tipos de controle orçamentário, ao contrário dos existentes, considera o controle orçamentário como um complexo em todas as suas manifestações. Permite implementar o controle orçamental na totalidade e em todas as fases do processo orçamental. Aumentando significativamente sua eficiência e eficácia.	
6º	<i>Operating budgets as the management control.</i>	Ruliana; Soegiarto; Yudhyani; Nazarudin Latif	2015	A PDAM (empresa que atende às necessidades de água da região na região de Sengatta, Kutai Oriental) possui um planejamento financeiro para o futuro que é resumido em um orçamento. O objetivo do estudo é analisar os desvios orçamentários operacionais em	Quantitativo	Estudo de caso ANOVA	Os resultados da variância demonstram que existem desvios entre o orçado e o realizado da empresa PDAM em 2011, 2012 e 2013. A apuração possibilitou verificar as causas operacionais específicas (detalhadas no artigo) que causaram as	Pesquisas futuras podem modelar os desvios ocorridos na empresa e propor um modelo teórico para testar a divergência entre orçado e realizado.

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				relação à realização operacional na PDAM e analisar os desvios operacionais para melhorar o controle de gestão.			divergências. Dessa forma, os autores indicam que é dever do controle de gestão resolver as causas do desvio dos da PDAM.	
7º	<i>Traditional budgeting during financial crisis.</i>	Lorain; Domonte; Peláez	2015	Este estudo examina a evolução das práticas orçamentárias no ambiente espanhol de crise econômica. A fim de analisar se as empresas ainda estão mantendo seu processo orçamentário e se, no momento, estão enfrentando mais dificuldades em prever indicadores precisos, dois questionários similares foram abordados em dois períodos, primeiro em 2008, no início da crise financeira e, em segundo lugar, em 2013, após cinco anos de tendência	Qualitativo	Entrevistas em profundidade.	A pesquisa indica que 97% dos entrevistados ainda estão usando um processo orçamentário tradicional, sendo este resultado semelhante ao encontrado em 2008. No entanto, 2013 mostrou que a confiança na informação prevista está sendo cada vez mais questionada. Além disso, o estudo revelou que os entrevistados estão trazendo mais flexibilidade a seus processos, sendo capazes de modificar os objetivos depois que o orçamento é aprovado e obter novos recursos fora do	A pesquisa traz como limitação o fato de que os resultados dependem de um pequeno número de entrevistados. Dessa forma, a aplicação de uma <i>survey</i> em empresas que utilizam orçamentos em tempos de crise econômica poderia corroborar/refutar os resultados da pesquisa.

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				decrecente.			processo orçamentário. Pode-se argumentar que as empresas que operam em um ambiente estável não sentem a necessidade de modificar seu processo inicial, ao passo que as organizações confrontadas com o ambiente turbulento precisam ajustar seus planos de ação para atingir os objetivos atuais.	
8ª	<i>Accounts of the future A multiple-case study of scenarios in planning and management control processes.</i>	Palermo	2018	O artigo analisa a projeção de cenários para o gerenciamento e controle organizacional em 3 empresas de energia na Itália. O trabalho tem como objetivo analisar o desenho e uso de cenários nos processos de planejamento e controle gerencial.	Qualitativo	Multi-Casos Triangulação de dados – observação/ entrevistas/ análise documental.	O artigo esclarece três estilos de <i>design</i> e uso de cenários. No primeiro (chamado de "reativo"), os cenários fornecem um meio para os atores corporativos analisarem o desempenho passado à luz do desempenho esperado no futuro. No segundo ("proativo"), os cenários contribuem para visualizar diferentes estados futuros do mundo. No terceiro	Promover mais pesquisas sobre novas práticas em ciclos de controle de planejamento e gerenciamento. Ainda não está claro o que aconteceria se as organizações precisassem mudar para outra meta sob uma abordagem de

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

								estilo orçamentário de "flexibilidade disciplinada".
9º	<i>Contingency variables and predominant management control systems in a supermarket network in Brazil.</i>	Dallabona; Nardelli; Venzon Fernandes	2019	<p>A Teoria da Contingência propõe que as estruturas organizacionais e os processos eficientes dependem do contexto da organização, o que sugere que variáveis contingenciais, como o tamanho, ambiente, estrutura e outras, influenciam o desempenho e a utilização dos Sistemas de Controle Gerencial.</p> <p>Assim, a pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos líderes em relação às variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede</p>	Quantitativo	Análise de Consenso	<p>Houve predominância da variável contingencial tecnologia, seguida da incerteza ambiental. Os gestores dos supermercados precisam estar atentos a novas tendências, a fim de agilizarem processos e diminuir custos para serem capazes de fidelizar e atrair novos clientes. Os Sistemas de Controle Gerencial predominantes foram os controles formais. Esses sistemas englobam o orçamento tradicional e métodos de custeio que auxiliam na tomada de decisões.</p>	<p>Um fator limitador foi a importância dos fatores humanos como a liderança e a forma que os gestores tomam as decisões, uma vez que correspondem a uma parcela pequena da população organizacional. Recomenda-se a análise de estilos de liderança que possam interferir na escolha e utilização de sistemas gerenciais, bem como a análise de outras variáveis contingenciais</p>

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				de supermercados do Brasil.			Por considerar que a Teoria da Contingência existe no contexto da mudança ambiental evolucionária, as organizações eficazes são aquelas capazes de adaptarem-se as variáveis ambientais.	que possam influenciar a gestão organizacional, como a cultura organizacional. Também indica-se a pesquisa em outro segmento, como empresas familiares, com intuito de identificar se essas também possuem descentralização de tarefas, uma vez que os donos tendem a centralizar as informações e a tomada de decisões.
10º	<i>The use of the budget as a management tool to strategy formulation and control: a case</i>	Araújo de Melo; Silva; Nicolau; Lima	2017	As organizações do agronegócio precisam buscar mecanismos de controle gerencial para a tender a complexidade de suas demandas. Este estudo tem	Quantitativo	Estudo de caso – questionários estruturados - Estatística	Os resultados da pesquisa demonstraram que o orçamento se constitui um instrumento de auxílio na formulação da estratégia empresarial do negócio, mas	Uma vez que os resultados não podem ser generalizados por se tratar de um estudo de caso em empresa

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

	<i>study in the company of Paraíba agroindustrial sector.</i>			por objetivo verificar a influência do instrumento orçamentário no processo gerencial de formulação de estratégias e controle das atividades em empresas do setor do agronegócio brasileiro. A pesquisa se aplica através de um estudo de caso em empresa de médio porte do agronegócio do Estado da Paraíba.		descritiva.	possui limitações em relação ao controle organizacional, demonstrando que os gestores se mostram descrentes quanto sua eficácia.	específica, os autores sugerem estudos do comportamento de outras empresas do ramo pesquisado frente ao orçamento como ferramenta de desempenho e gestão para o processamento estratégico, de modo que se comparem os resultados.
11º	<i>Institutionalization inhibitory factors at a university hospital.</i>	Caliman; Caetano; Frassi; Castro	2016	A pesquisa teve como objetivo investigar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em um hospital universitário em Vitória - ES. Na análise dos dados foi analisado o processo orçamentário nos planos	Qualitativo	Estudo de caso – Triangulação observação/entrevistas/análise documental – Análise de conteúdo.	Como conclusão, foram verificados 27 fatores inibidores, tais como: cultura de controle, rigidez e impessoalidade. Foi verificado, também, que o orçamento, no hospital analisado, ainda não foi institucionalizado como ferramenta de controle	Investigar o impacto das relações políticas, assim como o resultado de suas coalizões para o processo orçamentário em si, sob a perspectiva da Teoria Contingencial. Por se tratar de um estudo de caso único,

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				teórico e real.			gerencial.	seria interessante um estudo mais abrangente, em mais hospitais-escolas federais no Brasil, para que as conclusões possam ser ainda mais significativas em relação ao todo.
12º	<i>Impact of adopting the Innovation Management Support Center Program on management control practices.</i>	Lopes; Dos Santos; Beuren	2016	O trabalho analisa os artefatos de controle gerencial em 12 empresas brasileira que adotaram o programa de núcleos de apoio a gestão e inovação. O estudo objetiva identificar os reflexos da adoção do Programa de Núcleos de Apoio à Gestão da Inovação (NAGI) nas práticas de controle gerencial.	Quantitativo	Estatística descritiva.	Os resultados mostram que as empresas passaram a utilizar com maior intensidade os artefatos investigados, destacando-se a avaliação de desempenho, o planejamento estratégico, a margem de contribuição, simulações e o orçamento. Constatou-se que as empresas passaram a utilizar as demonstrações contábeis na tomada de decisão e o planejamento	Realizar um estudo longitudinal em empresas que aderiram ao Programa, para compreender e analisar as iniciativas de inovações promovidas ao longo do tempo e as modificações ocorridas nas práticas de controle gerencial. Pode-se ainda investigar as mudanças

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

							<p>estratégico tornou-se uma prática de controle gerencial adotada de forma homogênea. Os níveis de mudanças ocorridos nas práticas de controle gerencial com a introdução de inovações nas organizações coadunam com os observados por Sulaiman e Mitchel (2005), em especial nas práticas de planejamento, controle e custeio.</p>	<p>de controle gerencial com outras iniciativas governamentais que possuem o propósito de fomentar a inovação. Além disso, investigar a relação de tipos de inovação com determinados instrumentos gerenciais.</p>
13º	<p><i>Tensions in managerial attention in a company in crisis: How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers</i></p>	<p>Bourmistrov; Kaarboe</p>	2017	<p>O controle gerencial pode ser estudado por meio da perspectiva de sistemas de controle. O objetivo deste artigo é entender como, em uma situação de crise, os Sistemas de Contabilidade Gerencial podem criar tensões em atenção às informações entre os gerentes de linha e de topo.</p>	Qualitativo	Entrevistas	<p>As descobertas demonstram como a mudança para um Sistemas de Contabilidade Gerencial introduzido para lidar com a crise não conseguiu integrar a atenção dos gerentes de linha e de topo em relação aos problemas comuns. O aperto do controle orçamentário foi uma resposta esperada em tal situação. No entanto, essa</p>	<p>Os autores argumentaram que pouca pesquisa foi conduzida até o momento em relação aos quais os gerentes da informação focalizam sua atenção nas organizações em condições de dificuldades</p>

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

						<p>mudança produziu um resultado oposto - a atenção à informação articulada pelos gerentes de linha e de topo tornou-se ainda mais desintegrada. Isso era visível em termos de diferentes interpretações tanto das razões quanto da estratégia de como sair da crise - isso é o que se chama de “tensão na atenção”.</p>	<p>financeiras. Uma visão baseada em atenção, juntamente com a psicologia organizacional, poderia conduzir mais pesquisas para entender essa área.</p>
14º	<p><i>Innovation capability configuration and its influence on the relationship between perceived innovation requirement and organizational</i></p>	<p>Su; Cheng; Chung; Chen</p>	2018	<p>O objetivo do artigo é explorar se a folga orçamentária de uma empresa de TI, a qualidade da informação do sistema de informação, inovação de processo e inovação de produto interagem para formar coletivamente uma capacidade de inovação, denominada “configuração de capacidade de inovação (ICC)” e se o ICC efetua mediação sobre a</p>	Quantitativo	<p>Modelagem de Equações Estruturais.</p> <p>Os resultados mostraram que a folga orçamentária, a qualidade das informações de SI, a inovação de processos e a inovação de produtos estão significativamente relacionadas ao ICC, no qual informações de alta qualidade e baixo nível de folga orçamentária são os principais fatores que sustentam a capacidade de inovação. Além disso, o ICC</p>	<p>Os autores indicam algumas sugestões de pesquisas futuras. Primeiro, porque todos os itens de medição das variáveis de pesquisa foram respondidos pelo julgamento subjetivo de um único gerente. Sugere-se que estudos futuros considerem</p>

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

<p><i>performance: Evidence from IT manufacturing companies.</i></p>	<p>relação entre a exigência de inovação percebida e o desempenho organizacional.</p>	<p>tem um efeito de mediação total, ou seja, o requisito de inovação percebida influencia positivamente o ICC, o que, por sua vez, melhora o desempenho organizacional.</p>	<p>diferentes fontes de sujeitos, como gestores e seus superiores, para pesquisar. Sugere-se que estudos futuros possam incluir dados qualitativos como entrevistas com gestores de empresas e comparar com este estudo para enriquecer o conteúdo da pesquisa, ou realizar um estudo longitudinal para melhor compreender as relações causais entre as variáveis da pesquisa.</p>
--	---	---	--

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

15º	<i>Development of mechanisms of public-private partnership in the sphere of nature management in conditions of decentralization</i>	Mishenina; Yarova; Mishenina	2017	A parceria público-privada na esfera da gestão da natureza tem sido considerada como um sistema completo de formas organizacionais e econômicas de métodos econômicos e ferramentas de gestão de parcerias entre governo (incluindo comunidades locais) e estruturas de negócios com relação ao uso e reprodução de estado (municipal) capital natural que propicia a coordenação dos interesses ambientais, sociais e econômicos dos negócios através de uma distribuição equilibrada e responsável das esferas de gestão, controle, riscos e resultados entre os parceiros de negócios no sistema de gestão da natureza no longo prazo e plataforma	Qualitativo	Ensaio teórico.	Em termos de mudanças institucionais na direção da descentralização do poder, reformas do governo local, que causam a participação efetiva das comunidades locais na implementação da economia da natureza e redistribuição dos recursos naturais, o desenvolvimento de mecanismos de parceria público-privada é atualizado. A propriedade estatal (municipal) de recursos naturais e a falta de financiamento orçamentário-estimado de objetos de infraestrutura econômico-ambiental e ambientalmente orientados, problemas socioambientais e econômicos da economia de natureza regional levam ao uso de uma ampla gama de formas e	Os autores defendem que pesquisas adicionais sobre esta questão devem ser direcionadas para a especificação e detalhamento dos mecanismos de parceria público-privada, levando em conta a especificidade das organizações e projetos ambientais, capital natural e objetivos estratégicos da economia da natureza em condições de descentralização.
-----	---	------------------------------	------	--	-------------	-----------------	---	---

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				<p>estratégica.</p> <p>O objetivo do artigo é aprofundar os fundamentos teóricos e conceituais a partir das perspectivas de formação dos mecanismos organizacionais e econômicos da parceria público-privada (PPP) no sistema de economia de natureza empresarial em condições de descentralização.</p>			<p>mecanismos existentes de Parceria privada. O desenvolvimento da PPP na economia da natureza (gestão da natureza) é um fundamento necessário da sustentabilidade ecológica e econômica das comunidades territoriais.</p>	
16º	<p><i>The individual and joint effects of process control and process-based rewards on new product performance and job satisfaction.</i></p>	<p>Carbonell; Rodríguez-Escudero</p>	2016	<p>Uma questão importante que os gerentes de inovação enfrentam é como exercitar o controle gerencial adequado sobre as equipes de desenvolvimento de novos produtos (NPD), a fim de garantir que as metas do projeto sejam atingidas. O estudo avança em pesquisas sobre esse assunto analisando os efeitos individuais e</p>	Quantitativo	<p>Modelagem de Equações Estruturais.</p>	<p>Os resultados revelam que o controle do processo e as recompensas baseadas em processos podem ter efeitos positivos ou negativos, dependendo do tipo de resultado de desempenho considerado. Assim, o controle do processo é benéfico para a qualidade do novo produto, mas prejudica a aderência ao orçamento, a aderência ao</p>	<p>O estudo não capturou explicitamente os efeitos do controle do processo e das recompensas baseadas no processo em algumas variáveis intervenientes importantes, como justiça processual e distributiva, comunicação da</p>

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

				<p>conjuntos do controle de processos e recompensas baseadas em processos sobre satisfação no trabalho e quatro medidas de desempenho de novos produtos.</p>		<p>cronograma e a satisfação no trabalho da equipe. Curiosamente, os resultados sugerem efeitos opostos para recompensas baseadas em processos. Os resultados sugerem que as empresas devem combinar apenas recompensas baseadas em processo e controle de processo quando seu objetivo é desenvolver novos produtos com alta qualidade.</p>	<p>equipe, coordenação da equipe e autonomia da equipe. É importante que estudos futuros incluam essas variáveis para que possa obter uma melhor compreensão dos mecanismos primários pelos quais o controle do processo e as recompensas baseadas em processos influenciam os resultados de desempenho do produto. A inclusão dessas variáveis reduz o risco de erros inferenciais. Pesquisas futuras poderiam explorar os efeitos moderadores de</p>
--	--	--	--	--	--	--	--

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

								várias características do projeto e do ambiente, como risco de projetos e intensidade competitiva, nas relações entre controle de processos, recompensas baseadas em processos e resultados de desempenho. O uso de um índice multiponto mais refinado de recompensas baseadas em processos melhoraria a compreensão do efeito das recompensas baseadas em processos nos resultados de
--	--	--	--	--	--	--	--	--

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

								desempenho de novos produtos.
17º	<i>Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic.</i>	Petera; Soljaková	2020	O objetivo deste artigo é investigar o grau de uso de técnicas de contabilidade de gestão estratégica (SMA) e os principais fatores que afetam isso na República Tcheca.	Quantitativa	Regressão e Correlação.	As técnicas de SMA mais intensamente usadas são planejamento estratégico e orçamento, contabilidade do cliente e custo-alvo. Os menos usados são sistemas integrados de medição de desempenho, precificação estratégica e custeio baseado em atividades. Os entrevistados indicaram que esperam um aumento no uso de todas as técnicas de SMA nos próximos 3 anos. A análise de regressão confirma que a implementação da estratégia de diferenciação (em oposição à estratégia de liderança de	Ainda não existe uma lista definitiva de todas as técnicas possíveis de SMA. Em segundo lugar, uma Revisão poderia buscar e categorizar essas técnicas. A pesquisa considerou apenas empresas tchecas, outros países poderiam ser investigados. Seria interessante investigar porque existem diferenças das técnicas SMA, possivelmente usando

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

							<p>custo) tem uma influência estatisticamente significativa e positiva no uso de SMA.</p>	<p>a metodologia de múltiplos estudos de caso. Da mesma forma, a questão de "como" em relação ao uso de técnicas de SMA pode fornecer informações úteis.</p> <p>A seleção cuidadosa de fatores contingentes adicionais podem aumentar as implicações teóricas e práticas da pesquisa, por exemplo, estrutura de capital para controle de capital estrangeiro, que pode estar conectado com <i>know-how</i> adicional em relação às técnicas de SMA.</p>
--	--	--	--	--	--	--	---	---

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas

Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

18º	<i>Psychology in management accounting and control research: an overview of the recent literature.</i>	Wibbeke; Lachmann.	2020	Os pesquisadores de contabilidade e controle gerencial (MAC) empregaram por décadas um conjunto diversificado de disciplinas de origem para prever e examinar o comportamento, e a psicologia está entre as mais frequentemente utilizadas. Embora a literatura confirme que as teorias psicológicas são altamente relevantes para a pesquisa em MAC, o conhecimento existente neste campo permanece fragmentado. Dado esse pano de fundo, examinou-se a pesquisa recente do MAC por meio de uma revisão sistemática dos diferentes subcampos da psicologia para investigar o desenvolvimento dessa linha de pesquisa.	Qualitativa	Análise de conteúdo.	A pesquisa fornece uma visão geral detalhada do uso de teorias psicológicas na literatura recente e identificamos ligações entre teorias específicas e tópicos MAC. Descobriu-se que a quantidade e proporção da pesquisa MAC baseada em psicologia e a diversidade de subcampos da psicologia aumentam durante nosso período de investigação, especialmente entre 2015 e o primeiro semestre de 2019. No geral, a maioria dos estudos aborda tópicos de avaliação e medição de desempenho e psicologia social os conceitos são os mais frequentemente aplicados. No entanto, encontrou-se diferenças consideráveis na aplicação de	Como os critérios de seleção e o próprio processo de seleção são projetados para incluir apenas uma fração das pesquisas recentes do MAC, artigos potencialmente relevantes que não atendam aos critérios propostos são excluídos a priori, assim a escolha por si não é exaustiva e pode ser ajustada por revisões futuras. Pesquisas futuras podem complementar esse trabalho com revisões mais específicas, potencialmente focando, por exemplo,
-----	--	--------------------	------	--	-------------	----------------------	---	---

Orçamentos e controle gerencial: um levantamento sobre discussões contemporâneas
Andre Felipe Queiroz, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Fábio Henrique Mendieta

							teorias psicológicas em diferentes tópicos do MAC.	em estudos experimentais que empregam conceitos sociais ou cognitivos.
--	--	--	--	--	--	--	--	--

Quadro 1: Revisão sistemática sobre orçamentos e controle gerencial.

Fonte: Elaborado pelos autores.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Dos métodos e procedimentos

O controle gerencial e os orçamentos são utilizados em diversas pesquisas com diferentes focos. Nos últimos sete anos os trabalhos qualitativos estavam sendo predominantes nessa área, entretanto, nos últimos três anos as pesquisas quantitativas estão dominando as abordagens sobre a temática, conforme é possível observar no trabalho de Vogt, Bilk e da Silva (2022) que utilizou análise de frequências e a regressão logística binomial para verificar a influência das características organizacionais na adoção de orçamentos em indústrias. Contudo, nos estudos quantitativos é possível observar a divergência em relação ao nível de análise. As pesquisas se dividem em análises descritivas simples, que apenas apresentam a caracterização dos dados; e em análises multivariadas, com destaque para a Modelagem de Equações Estruturais (SEM), que buscam capturar as relações e correlações entre diferentes constructos.

Para as abordagens qualitativas, o estudo de caso é recorrente nas pesquisas sobre o controle gerencial, um possível motivo é a dificuldade em acessar as informações internas das organizações. Para contornar esse problema, os pesquisadores estão utilizando como técnica a triangulação de dados, combinando a observação, com entrevistas e análise documental.

Apenas um estudo apresentou a combinação entre as abordagens qualitativa e quantitativa, demonstrando uma possibilidade da mescla de diferentes técnicas para a área de controle gerencial. Ao utilizar as abordagens conjuntas, o pesquisador poderia possuir maior clareza sobre o objeto de estudo/teoria.

4.2 Dos *gaps* teóricos

Diversos *gaps* e lacunas teóricas apontam para futuras pesquisas. Sobre a classificação orçamentária, apesar da extensa classificação de orçamentos que a literatura apresenta, a possibilidade de uma nova taxonomia orçamentária demanda contribuições. Dessa forma, os trabalhos evidenciam não existir uma lista definitiva de

técnicas relacionadas a Contabilidade de Gestão Estratégica, de forma que, uma revisão sistemática poderia buscar e categorizar todas essas técnicas.

Sobre os ambientes e cenários, orçamentos são artefatos utilizados para o controle, mas são elaborados com a perspectiva futura, dessa maneira, trabalhos que consigam aprimorar a utilização e escolha do tipo de orçamento com a modelagem de cenários, combinados com alguma forma de classificação organizacional é um campo que ainda necessita ser mais explorado. Ainda sobre os cenários, o estado da arte evidencia a necessidade de pesquisas que explorem o uso de orçamentos e outras ferramentas contábeis em contextos de festivais e no campo da cultura popular em geral. Sobre os ambientes, as pesquisas analisadas demonstram que ambientes turbulentos, como situações de crise econômica, impactam na crença dos gestores em relação à utilização dos orçamentos, assim, pesquisas que utilizem aspectos comportamentais dos tomadores de decisão, combinadas com pesquisas sobre o controle gerencial poderiam esclarecer os motivos e prescrever ações para o gerenciamento e controle em empresas em situações ambientais similares.

Outra questão importante está relacionada às pesquisas que investiguem a relação entre cultura empreendedora, flexibilidade e inovação. Além disso, são indicadas pesquisas que investiguem práticas de controle de gestão em *startups* em diferentes parques tecnológicos, ao considerar o aumento de surgimento dessas organizações.

Sobre o perfil da gestão, pesquisas podem investigar: (1) o papel das características gerenciais na adoção e uso de sistemas de controle gerencial; (2) como os gerentes com experiências diferentes interagem no processo de tomada de decisão; e (3) mensurar a relação entre o estilo de liderança, o sistema de controle gerencial e o tipo de tomada de decisão.

Um destaque sobre a relação entre o *Beyond Budgeting* e os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) é que a temática apresenta uma oportunidade de investigação sobre essa relação utilizando teorias de justiça organizacional.

Outra demanda, presente nas novas abordagens teóricas que emergiram prioritariamente dos trabalhos qualitativos, apresentam a necessidade de confirmação

estatística e do desenvolvimento de modelos quantitativos para generalização e teste dessas novas abordagens. E nos trabalhos quantitativos, existe a necessidade de replicação de modelos desenvolvidos para ampliação de amostra e comparabilidade de ambientes diferentes.

Por fim, os estudos apontam para a necessidade de mais pesquisas longitudinais em aspectos públicos no controle gerencial, como no caso de parceiras público privadas e utilização de controles que surgiram após a implementação de programas governamentais. Os resultados corroboram com os achados de Pasquali, Santos, Toigo e Silva (2018) que, em uma revisão sistemática que considerou teses e dissertações sobre o tema, concluíram que há uma escassez de estudos na área de orçamento, com pouca utilização de estudos teóricos empregados na utilização e prática orçamentária. Da mesma forma, Leite et al. (2008), em uma revisão sistemática efetuada entre 1995 a 2006 defenderam a necessidade de mais estudos sobre o orçamento e indicaram que um possível motivo para a ausência de estudos empíricos se deve à dificuldade de acesso das informações financeiras das organizações.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo identificar as discussões contemporâneas e os *gaps* teóricos atuais na perspectiva orçamentária do controle gerencial. Para tal, efetuou-se uma revisão sistemática na base *Web of Science* considerando os últimos sete anos. Os resultados demonstram que a discussão contemporânea sobre orçamentos e controle gerencial é bem ampla, entretanto, a dificuldade de acesso às informações internas promove a utilização de estudos de caso. Dessa forma, o desenvolvimento de modelos quantitativos buscando a confirmação e generalização das teorias emergentes por meio dos estudos qualitativos é uma demanda para o campo de controle gerencial. Além das replicações dos modelos desenvolvidos contemporaneamente, objetivando a confirmação e comparação em amostras diferentes.

Além disso, ao considerar o uso de orçamentos no controle gerencial, são *gaps* que atualmente demandam a atenção dos pesquisadores: (1) elaborar uma classificação orçamentária e de técnicas relacionadas à Contabilidade de Gestão Estratégica; (2) sobre pesquisas relacionadas ambientes e cenários: (a) elaborar um modelo para escolha do orçamento considerando um ambiente e cenário específico; (b) investigar o uso de orçamentos e outras ferramentas contábeis em contextos de festivais, ou no campo da cultura popular; ou em *startups*; ou ambientes turbulentos; e (c) mensurar a relação entre cultura empreendedora, flexibilidade e inovação; (3) sobre pesquisas sobre o perfil da gestão: (a) pesquisar as características gerenciais que impactam a escolha do SCG; (b) a relação entre as experiências vivenciadas pelos gerentes e o processo adotado para a tomada de decisão; (c) mensurar as relações entre o estilo de liderança, o SCG e a tomada de decisão; (4) pesquisar a relação entre o *Beyond Budgeting* e o SCG na ótica da justiça organizacional; e por fim, (5) investigar o orçamento público e o controle gerencial em pesquisas longitudinais considerando a adoção de programas governamentais ou após a efetivação de parceria público-privadas.

Essa pesquisa possui limitações, como os critérios e o próprio processo de seleção dos artigos delimita um *corpus* para análise, foram averiguados apenas artigos de acesso liberado (*open access*) disponibilizados no repositório escolhido para a apreciação deste trabalho, além disso, existem outros repositórios disponíveis para o depósito de artigos. Desse modo, trabalhos potencialmente relevantes que não atenderam aos critérios propostos foram excluídos *a priori*. Além disso, filtros do próprio repositório foram utilizados como critério de inclusão dos artigos, é possível que algum trabalho que não estivesse corretamente classificado na plataforma analisada tenha ficado fora da investigação feita nesse estudo. Assim, as apreciações não devem ser consideradas exaustivas, podendo inclusive, serem ajustadas e complementadas por revisões futuras.

REFERÊNCIAS

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

- Atkinson, A. A., & du Chenoy Castro, A. O. M. (2000). *Contabilidade gerencial*.
- Barnard, C. (1979). *Funções do executivo*, Atlas.
- Bergmann, M., Brück, C., Knauer, T., & Schwering, A. (2020). Digitization of the budgeting process: determinants of the use of business analytics and its effect on satisfaction with the budgeting process. *Journal of Management Control*, 31(1), 25-54.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2017). Tensions in managerial attention in a company in crisis: How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Caliman, D. R., Caetano, A. M., Frassi, L. B., & de Castro, S. M. (2016). Institutionalization Inhibitory Factors at a University Hospital. *Revista Eletrônica de estratégia e Negócios – REEN*, 9(3), 54-87.
- Carbonell, P., & Rodríguez-Escudero, A. I. (2016). The individual and joint effects of process control and process-based rewards on new product performance and job satisfaction. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(1), 26-39.
- Carraro, W. B. W. H., Meneses, R., & Brito, C. (2020). Combining categories of management control tools for high performance of start-ups. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 21, 861-878.
- Carvalho, D. (2010). *Orçamento e contabilidade pública*. Elsevier.
- Dallabona, L. F., Nardelli, L. T., & Venzon Fernandes, A. R. (2019). Contingency variables and predominant management control systems in a supermarket network in Brazil. *Revista Evidenciacao Contabil & Financas*, 7(1), 58-77.
- Drucker, P. F. (1981). *Prática da administração de empresas*. Cengage Learning Editores.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada (*Tese de Doutorado*), Universidade de São Paulo, USP, São Paulo.
- Fayol, H. (1916). *Administração industrial e geral*. Atlas.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de Empresas*, 45, 23-33.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Taylor, R. B. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Pioneira Thomson Learning.

- Hopwood, A. G. (1974). *Accounting and human behaviour*. Prentice Hall.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Introduction to Management Accounting*. Pearson Educación.
- Kitchenham, B. (2004). Procedures for performing systematic reviews. *Keele University*, 33(2004), 1-26.
- Knardal, P. S., & Bjørnenak, T. (2020). Managerial characteristics and budget use in festival organizations. *Journal of management control*, 31(4), 379-402.
- Leite, R. M., Cherobim, A. P. M. S., Silva, H. D. F. N., & Bufrem, L. S. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(47), 56-72.
- Lopes, I. F., Santos, V. D., & Beuren, I. M. (2016). *Impact of adopting the Innovation Management Support Center Program on management control practices*.
- Lorain, M. A., Domonte, A. G., & Peláez, F. S. (2015). Traditional budgeting during financial crisis. *Cuadernos de Gestión*, 15(2), 65-89.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.
- Melnichuk, N. (2016). Description of the budget control types in modern conditions of public finance management. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2(1), 72-76.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
- Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Harpercollins College Division.
- Mishenina, N. V., Yarova, I. Y., & Mishenina, H. A. (2017). Development of mechanisms of public-private partnership in the sphere of nature management in conditions of decentralization. *Marketing and Management of Innovations*, (1), 319-330.
- Olaf, S. S., Agnieszka, M., & Thomas, H. (2019). Beyond Budgeting—A Fair Alternative for Management Control?—Examining the Relationships between Beyond Budgeting and Organizational Justice Perceptions. *Studies in Business and Economics*, 14(2), 160-180.

- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management science*, 25(9), 833-848.
- Ouchi, W. G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative science quarterly*, 95-113.
- Palermo, T. (2018). Accounts of the future: A multiple-case study of scenarios in planning and management control processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
- Pasquali, K. D. S., Santos, T. C. B., Toigo, L. A., & Silva, S. C. (2018). Cenário Nacional da Produção Científica Sobre Orçamento: Uma Revisão Sistemática. *USP International Conference in Accounting*, São Paulo, 18.
- Petera, P., & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic research-ekonomika istraživanja*, 33(1), 46-67.
- Ruliana, T., Soegiarto, E., Yudhyani, E., & Latif, I. N. (2015). Operating Budgets as the Management Control. *Scientific Papers: Management, Economic Engineering in Agriculture & Rural Development*, 15(3).
- Simon, H. A. (1965) *Comportamento administrativo: estudos dos processos decisórios nas organizações administrativas*.
- Simons, R. (1994). How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-189.
- Soutes, D. O., & De Zen, M. D. C. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 5, p. 2005).
- Su, M. F., Cheng, K. C., Chung, S. H., & Chen, D. F. (2018). Innovation capability configuration and its influence on the relationship between perceived innovation requirement and organizational performance: Evidence from IT manufacturing companies. *Journal of Manufacturing Technology Management*.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management accounting research*, 23(3), 171-185.

Vogt, M., Bilk, Â., & da Silva, M. Z. (2022). Características organizacionais que influenciam o uso (ou não uso) do orçamento em indústrias catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 41(1), 59-75.

Welsch, G. A., & Finney, H. (1976). *Budgeting: profit-planning and control*.

Wibbeke, L. M., & Lachmann, M. (2020). Psychology in management accounting and control research: an overview of the recent literature. *Journal of Management Control*, 31(3), 275-328.

Data de Submissão: 06/02/2022

Data de Aceite: 30/04/2022