

O orçamento empresarial na atualidade: um estudo piloto

LAURINDO PANUCCI-FILHO

UFPR

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

UFPR

CRISTIANO NASCIMENTO

UFPR

ADEMIR CLEMENTE

UFPR

Resumo: O presente trabalho, num primeiro plano, faz um levantamento da literatura que discute o papel do orçamento nas organizações ao abordar problemas costumeiramente existentes no ambiente de gestão e, no segundo, investiga o desenvolvimento e utilização do orçamento numa amostra piloto de 28 indústrias de confecções da Região de Maringá-Pr. A metodologia é descritiva, com tratamento de informações de natureza bibliográfica, juntamente com dados coletados por meio de levantamento ou survey, os quais são analisados a partir da aplicação de estatística descritiva. O objetivo da pesquisa foi investigar se os problemas atribuídos ao orçamento ainda persistem nas empresas, e se o uso do orçamento atende as perspectivas dos gestores em suas decisões. Confirmação que se obteve junto ao nível de adoção do orçamento pelos gestores investigados: maior parte deles conhece, mas não utilizam. A conclusão do estudo foi que a adoção do orçamento empresarial e suas variáveis de controle estão evoluindo nas empresas da amostra.

Palavras-chave: Orçamento empresarial. Controle orçamentário. Problemas orçamentários. Baixa participação. Conhecimento.

The Business Budget in current: a pilot study

Abstract: This work, in the foreground, makes a survey of literature discussing the role of budget organizations to address problems that usually exist in the management environment and, second, investigates the development and use of the budget on a pilot sample of 28 industries clothing of the region of Maringá-Pr. The methodology description, treatment with bibliographical data, together with data collected by surveying or survey, which are reviewed from the application of descriptive statistics. The purpose of this research was to investigate if the problems persist budget allocated to the businesses, and use the budget meets the perspectives of managers in their decisions. Confirmation was obtained by the level of adoption of the budget by the managers investigated: most of them know but do not use. The conclusion was that the adoption of the corporate budget and its control variables are evolving in the sample.

Key words: Business budget. Budget control. Budget problems. Low participation. Knowledge.

INTRODUÇÃO

Alvo de críticas e frequentes discussões sobre a adoção, para muitos gestores e administradores o orçamento não cumpre seu principal papel: o de controlar e monitorar. Porém, Hansen *et al.* (2003) citam que das técnicas adotadas no controle de gestão, a prática orçamentária tem sido a mais discutida na literatura. Quanto à adoção do orçamento na gestão, Davila e Wouters (2004, p. 587) destacam que o “orçamento é provavelmente a ferramenta de gerenciamento mais utilizada nas organizações”, tais como registram Roslender (1996), Marginson (1999) e Van Der Stede (2001) a mesma concepção.

O orçamento vinculado à gestão é importante pela ênfase no controle financeiro, na avaliação de curto e longo prazo, como elemento de controle operacional, e contribui na elaboração de estratégias e instrumento de avaliação. (HANSEN *et al.*, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003; FREZZATTI, 2007). Mas, em consequência disso, as críticas recaem sobre as operações complexas, que o controle orçamentário exige em sua execução, e por não considerar limitações como o campo de atuação da organização, as perspectivas dos gestores e tomadores de decisões em geral (WELSCH, 2007).

Na investigação conduzida por Covaleski *et al.* (2003), constatou-se que o orçamento focaliza o planejamento, a coordenação e organização de atividades, a alocação de recursos, a motivação de funcionários e expressa a conformidade com algumas normas sociais. Propósitos do orçamento, que no âmbito geral, têm encontrado tanto êxitos quanto problemas e as pesquisas buscam um meio que atendam as necessidades dos gestores e das organizações.

Normalmente, o referencial teórico sobre orçamento o evidencia como componente de cooperação e integração, com ênfase dada à prática. Portanto, só há pouco tempo se buscou a explicação de como praticar, aliado a outras áreas do conhecimento, tanto de negócios como do comportamento humano. Junqueira *et al.* (2007) citam Merchant (1985) e Covaleski *et al.* (2003) e ambos afirmam: “o problema não está na escolha da ciência social para a sustentação teórica do estudo como também na parcela limitada em que essas ciências são usadas”.

Nos trabalhos dos autores citados por Junqueira *et al.* (2007), identificou-se uma tendência na adoção de uma vertente única para a explicação do mecanismo orçamentário no contexto das organizações. Por exemplo, “a pesquisa baseada na psicologia utiliza mais a psicologia social do que a cognitiva [...] a pesquisa baseada na sociologia está concentrada basicamente nas teorias institucional e da contingência em detrimento de outras importantes teorias [...]”, e ainda na teoria econômica principalmente fundamentada na teoria de agencia. Covaleski *et al.* (2003, p. 33) aborda que a perspectiva sociológica sobre o orçamento “surgiu em meados da década de 1970 [...] e partilha com a organização do modelo de tomada de decisão”. Casos que

norteiam a investigação teórica e promovem o entendimento geral do orçamento nas organizações.

Em virtude das considerações elencadas, a pesquisa se desenvolverá tendo a seguinte questão de pesquisa: **em que estágio de desenvolvimento e utilização o orçamento se encontra atualmente nas organizações?** O objetivo principal é investigar se os problemas atribuídos ao orçamento, como constatado no referencial teórico, persistem e se os benefícios alcançados pelo uso da ferramenta atende as perspectivas dos gestores em suas decisões, que poderá se confirmar pelo nível de adoção do orçamento pelos gestores investigados.

Além da introdução, que sublinha os elementos essenciais da discussão, o artigo está estruturado em mais cinco seções e na metodologia. As três seções seguintes apresentaram o referencial teórico; a primeira trata dos conceitos gerais de orçamento, a segunda revisa conceitualmente os problemas mais frequentes no orçamento e a terceira ressalta a participação dos indivíduos no orçamento; estas seções foram construídas respaldando teoricamente o estudo em questão. A análise dos dados, numa sessão única, analisou de forma descritiva os dados do questionário. Na última seção, a conclusão do estudo.

ORÇAMENTO: REVISÃO CONCEITUAL E EVOLUÇÃO

Estudos revelam que o orçamento ligado ao processo de gestão desenvolve importante função de organização, controle, estratégias, planejamento do curto ao longo prazo e operacionalização. (PEREZ JUNIOR *et al.*, 1997; MAHER, 2001; GARRISON; NOREEN, 2001; PEREIRA, 2001; HANSEN; MOWEN, 2003; PADOVEZE, 2004; FREZZATI, 2006; WELSCH, 1971/2007).

De forma analítica envolve atividades, operações, particularidade de cada organização, formaliza a execução através de processos definidos, por isso tem sido alvo de críticas e defesas. Welsch (1971, p. 27) expressa esse pressuposto ao escrever que o orçamento “[...] consiste em um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações de um período futuro predefinido”. Na abordagem de Garrison e Noreen (2001), é um plano detalhado do uso de recursos financeiros durante um período específico e um plano para o futuro em termos quantitativos. Do ponto de vista quantitativo, ressalta-se que o orçamento é uma prévia do que possivelmente poderá ocorrer no decurso das atividades da empresa, evidenciando as dificuldades e limitação decorrentes da gestão.

O orçamento empresarial assume também a prerrogativa de sistematizar dados armazenados pelas operações da organização, potencializando as informações para a tomada de decisão. Padoveze (2004, p. 127) acrescenta que: “Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados

previstos e considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”. Mede a capacidade produtiva e gerencial da organização definindo as metas a serem atingidas baseando-se no plano de ação que está implícito em cada operação executada pelos gestores entidade. De acordo com Pereira (2001, p. 250) o orçamento deve “expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo as diretrizes, os objetivos, as metas, as políticas estabelecidas para a empresa, para determinado período, servindo também para a coordenação e implantação desses planos”.

Para algumas correntes, o orçamento é essencial no processo de gestão, pois define cenários tanto na geração como na destinação de receitas, a base de sustentação das empresas. Como crítica, a maior parte das empresas que o adotam integra à redução de custos em detrimento da criação de valor (HANSEN *et al.*, 2003)

A origem do orçamento remete aos tempos do Império Romano, que na época a prática estava relacionada à arrecadação de impostos. A adoção do orçamento, até a revolução industrial, foi basicamente governamental, com finalidade fiscal (LUNKES, 2003). Johnson e Kaplan (1996) descrevem que a partir de então, o crescimento de capital em atividades como tecelagem, ferrovias, siderurgias e o avanço nos transportes e comunicações aliados à economia de escala e o desenvolvimento de modernas técnicas de contabilidade gerencial fortaleceram a adoção do orçamento em atividades empresariais, com fins de coordenação e planejamento das operações que as empresas necessitavam enquanto tornavam-se mais complexas. Lunkes (2003), Johnson e Kaplan (1996), Tung (1983), Welsch (1971/2007), Moreira (1989), Schubert, (1985) são fontes da evolução histórica do orçamento empresarial.

Quanto à aplicação do orçamento pelas organizações, Borinelli *et al.* (2005) e Cardoso *et al.* (2007) citaram o estudo de Vollmers (1996), que revisou 44 textos da Accounting Review e Journal of Accountancy entre as décadas de 1920 e 1950 evidenciando que as pesquisas daquele período tinham interesse em custo unitário, minimização de desperdícios, planejamento, eficiência, controle, padrões e custos para a formação de preços.

ABORDAGEM CONCEITUAL DOS PROBLEMAS MAIS FREQUENTES NO ORÇAMENTO

O orçamento normalmente é vinculado a palavras de ordem e induzem à interpretações pouco suavizadoras. Comumente a literatura faz referências ao orçamento como sendo de sua função derivar palavras tais como “controlar”, “organizar”, “planejar”, “motivar”, “coordenar”, “formalizar”, “responsabilizar”, “quantificar”, “qualificar”, “atingir” e demais adjetivos que expressam rigidez, como “metas”, “objetivos”, “envolvimento”, “responsabilidade” e demais termos que acabam ressoando negativamente aos

que, por natureza, já estão propensos a rejeitar o conceito e a prática orçamentária nas organizações.

Portanto, no desenvolvimento do orçamento, etapas pré-determinadas e atividades complementares na execução, além de rotinas previamente estabelecidas, eficácia de todo o ciclo orçamentário, e também que, os indivíduos compreendam que o desempenho de partes específicas complementa a execução do ciclo geral. Essa participação requer empenho na delimitação de cada fase orçamentária.

Covaleski *et al.* (2003) e Hansen *et al.* (2003) explicam que o orçamento pode restringir e limitar a cooperação e a criatividade, além de enfatizar o controle de custos a curto prazo e autoridade em níveis hierárquicos que inflexibilizam ações que desmotivam os colaboradores.

Hansen *et al.* (2003) enumeram os 12 itens citados como os mais negativos no processo orçamentário: 1. Os orçamentos consomem muito tempo para serem elaborados; 2. Orçamentos limitam a capacidade de diálogo e muitas vezes é um obstáculo à mudança; 3. Orçamentos raramente são orientados para estratégias e muitas vezes contraditórios; 4. Orçamentos acrescentam pouco valor, sobretudo tendo em conta o tempo necessário para prepará-los; 5. Orçamentos concentram-se na redução dos custos e não na criação de valor; 6. Orçamento reforça o comando e controle vertical; 7. Orçamento não reflete a emergente rede de estruturas que as organizações estão adotando; 8. Orçamento incentiva comportamentos inconvenientes; 9. Os orçamentos são desenvolvidos e atualizados frequentemente, elaborados normalmente para um ano; 10. Os orçamentos são baseados em hipóteses e previsões; 11. Orçamentos reforçam barreiras departamentais, em vez de incentivar a partilha de conhecimento; e 12. Orçamentos fazem as pessoas se sintam subvalorizadas.

Os itens enumerados podem representar a combinação de elementos que comprometem a atuação dos indivíduos na execução orçamentária e alcance dos objetivos estabelecidos, uma vez que procura caracterizar funções no contexto de elaboração e execução. Os indivíduos têm papel substancial quando se trata de fatores de eficiência no orçamento, tendo em vista a neutralização de fatores contribuindo para a eliminação de elementos como a subvalorização, no contexto geral da comunicação dos objetivos, comunicação clara dos propósitos, cooperação e transferência de conhecimentos entre os integrantes das equipes e dos departamentos, a tendência é o comprometimento como membro do propósito geral. Não muito raro, a baixa participação pode ser compreendida como obstrução natural dos indivíduos frente à complexidade e da frequente rigidez presente na participação de cada um.

PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA COMO INFLUÊNCIA DO ORÇAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES

Os indivíduos nas empresas embora tenham o conhecimento da importância do orçamento, no aumento da eficiência através do planejamento e a coordenação, apoiando tanto o controle quanto a aprendizagem através da comprovação dos resultados reais obtidos, entre outras funções, correm o risco de não cooperarem. Situação que ocorre por motivos distintos em cada caso. E entender essas situações, quando elas ocorrem, como prevenir e como satisfazer os anseios do elemento humano tem auxílio da sociologia, psicologia e filosofia, como meio de compreender as vertentes do comportamento humano.

Shields e Shields (1998) e Welsch (2007) tratam do orçamento como um instrumento do processo de planejamento onde as decisões são definidas e avaliadas pela alta administração e a execução a cargo dos níveis hierárquicos inferiores, trazendo à luz a problemática do orçamento: a se gestores de níveis inferiores estariam sendo desmotivados ou resistindo às ideias do orçamento por se sentirem menos importantes no processo orçamentário. Questão ligada ao problema da baixa participação, pois os gestores de níveis inferiores sentindo-se excluídos das decisões limitam-se a pensar ou propor alternativas.

METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem como objetivo primordial descrever características de determinado fenômeno e estabelecer relações entre variáveis da pesquisa (GIL, 1996; COOPER; SCHINDLER, 2003; RICHARDSON, 2007; RAUPP; BEUREN, 2008). De tipologia bibliográfica abrange o referencial teórico já publicado, reúne conhecimentos em relação ao tema estudado e serve de apoio ao levantamento da pesquisa (GIL, 1996; RICHARDSON, 2007; RAUPP; BEUREN, 2008).

Quanto à coleta de dados, a tipologia é o levantamento, ou *survey*, porque se pretende obter informações diretamente do grupo de pessoas que se deseja conhecer (GIL, 1996; COOPER; SCHINDLER, 2003; RICHARDSON, 2007; RAUPP; BEUREN, 2008). O instrumento selecionado para este procedimento é o questionário, que, de acordo com Richardson (2007, p. 189), cumpre pelo menos duas funções básicas: “descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social”.

A população da pesquisa foi um grupo selecionado de empresas do segmento de confecções e o convite para a pesquisa foi encaminhado por e-mail, diretamente aos gerentes ou proprietários dessas empresas. Por ser pesquisa piloto, o critério de amostragem foi intencional e envolveu 41 questionários, dos quais 28 retornaram. Média de

respostas que resultou em 68% de questionários, nenhum deles foi invalidado.

O questionário é composto por questões de múltiplas escolhas com apontamentos sobre as características do respondente, da empresa e alternativas de múltiplas escolhas que o respondente seleciona o nível de conhecimento e utilização acerca do orçamento empresarial e suas variáveis de controle. As alternativas são: (1) Não Conhece; (2) Conhece mas Não Utiliza; (3) Conhece e Utiliza Parcialmente; (4) Conhece e Utiliza Integralmente.

ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

Os respondentes são indivíduos dentro das organizações que ocupam área de decisões nas empresas – gerentes e proprietários, em sua maioria, portadores de diploma de curso superior. A posição hierárquica atribuída aos respondentes não permite afirmar que todos possuem poderes suficientes para tomada de algumas decisões específicas, tais como a de adotar o uso do orçamento na íntegra, porém concebe-se que ocupam posição de liderança e possuem capacidade de influência sobre os demais colaboradores das empresas, refletindo nas respostas a situação real da empresa quanto ao uso do orçamento na gestão.

Seguidos dos sócios e proprietários individuais, o cargo de contador mais apareceu nas respostas, somando juntos 16 respostas. Gerentes administrativos, normalmente se ocupam da organização de toda a empresa, e no caso desta pesquisa, impossível identificar com segurança o nível decisório que eles exercem em suas empresas.

Cargo do respondente	Escolaridade do respondente			Total
	Ensino Fundamental	Ensino Médio	Ensino Superior	
Proprietário Individual	1	2	2	5
Sócio		1	4	5
Gerente Administrativo			5	5
Controller			1	1
Gerente Financeiro		2	2	4
Gerente Geral			2	2
Contador		1	5	6
TOTAL	1	6	21	28

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Tabela 1- Cargo e escolaridade dos respondentes

Porém, a instrução educacional e o suposto conhecimento teórico, constatado na Tabela 1, são suficientes para a adoção com êxito do orçamento nas empresas investigadas, supõe-se que o conhecimento teórico favoreça a aplicação da referida ferramenta de gestão, mesmo de forma parcial.

Número de Proprietários/Sócios	Faturamento anual (milhões)	Setor				Total
		Indústria	Serviços	Indústria e Serviços	Outro	
1 Proprietário	Até 1,2 Milhões	4	2	2		8
	Até 10,5 Milhões	1				1
	Até 60 Milhões	1				1
	Mais de 60 Milhões		1			1
	Total	6	3	2		11
2 Proprietários	Até 1,2 Milhões		2	3		5
	Até 10,5 Milhões	1		1		2
	Até 60 Milhões	2	1	1		4
	Total	3	3	5		11
3 Proprietários	Até 1,2 Milhões			1		1
	Até 10,5 Milhões			1		1
	Até 60 Milhões	1				1
	Total	1		2		3
4 Proprietários	Até 10,5 Milhões		1			1
	Total		1			1
Mais de 5 Proprietários	Até 1,2 Milhões				1	1
	Até 60 Milhões			1	0	1
	Total			1	1	2
TOTAL		10	7	10	1	28

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Tabela 2 – Número de proprietários por setor de atividade dos respondentes

Complementar ao nível de instrução dos respondentes, foi solicitada informações sobre o número de proprietários nas empresas. Na Tabela 2, constata-se que a maioria é composta por um ou dois proprietários.

O número de proprietários e o porte da empresa torna decisiva a adoção do orçamento na gestão, pois a complexidade exigida na adoção demanda investimento financeiro em melhorias estruturais e pessoal. Números menores de

proprietários e porte da empresa alia-se à concepção de controles aprimorados desnecessários ao processo de decisão.

A Tabela 3 evidencia indica a possibilidade da idade da empresa conduzir a uma relação entre o número de funcionários e o faturamento da empresa.

Observa-se que o número de empresas por tempo de abertura ou constituição na amostra, é estável e somente as empresas de até 5 anos são a maioria. Porém, análise pelo faturamento anual, evidencia o número de empresas de

Faturamento anual (milhões)	Nº de Funcionários na Empresa	Tempo da abertura (constituição) da empresa						Total
		Até 1 ano	Até 2 anos	Até 5 anos	Até 10 anos	Até 20 anos	Mais de 20 anos	
Até 1,2	Até 19	4	3	5				12
	Até 99			1	1	1		3
	Total	4	3	6	1	1		15
Até 10,5	Até 99					1		1
	Até 499			2	1		1	4
	Total			2	1	1	1	5
Até 60	Até 99					1		1
	Até 499				1	2	2	5
	Mais de 500						1	1
	Total				1	3	3	7
Mais de 60	Até 499						1	1
	Total						1	1
TOTAL		4	3	8	3	5	5	28

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Tabela 3 – Evolução no tempo de abertura da empresa, faturamento e número de funcionários

porte menor com idade até 2 anos e com no máximo 19 funcionários. Particularmente, as empresas da amostra constituídas acima de 10 anos apresentam dispersão em relação ao faturamento anual, número de funcionários colaboradores e tempo de constituição. As características das empresas, quando analisadas no seu conjunto, evidenciam que o passar do tempo contribuem para a consolidação de cada uma delas no segmento de atuação, bem como a complexidade presente no processo de gestão.

A Tabela 4 demonstra quais sistemas as empresas dos respondentes utilizam na elaboração dos relatórios gerados e usados pelas empresas para suas decisões. O intuito desta questão foi o de conhecer o comportamento das entidades em relação à adoção de sistemas apropriados para a elaboração de relatórios, assim como a disposição em investir numa estrutura compatível com sistemas mais sofisticados, como o ERP, o qual exige, além de investimentos estruturais, pessoas treinadas e formalização de processos.

		Até 1,2	Até 10,5	Até 60	Mais de 60	
Na elaboração de relatórios para decisão, sua empresa utiliza sistema	Manual	3				3
	Excel	9	3		1	13
	Pacote Multi-Usuário	2		1		3
	ERP	1	2	6		9
TOTAL		15	5	7	1	28

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Tabela 4 – Sistemas utilizados na elaboração de relatórios

A pergunta referia-se a 4 mecanismos de elaboração de relatórios: manual seriam os relatórios elaborados para decisão apenas se valendo de formulários impressos ou aqueles elaborados pela empresa para o uso interno a serem preenchidos manualmente.

O Excel, planilha do pacote Office que contribui para a elaboração de relatórios para decisão, desde relatórios simples aos mais elaborados, neste caso o usuário necessita de conhecimentos suficientes para manipular os dados, além de criatividade no manuseio do sistema, pois entende-se que cada empre-

sa elabora seus relatórios internos sob medida e de acordo com cada usuário. O pacote Multi-Usuário são os sistemas amplamente utilizados pelas empresas e se compõem por módulos (financeiro, contábil, estoques, faturamento, PCP, etc), e podem ser utilizados por diversos usuários ao mesmo tempo.

O ERP (Enterprise Resource Planning) ou SIGE (Sistemas Integrados de Gestão Empresarial, no Brasil) são os sistemas mais modernos de armazenamento de dados. Utilizados por empresas de porte maior, são os que possuem capacidade de disponibilizar informações em tempo real, como elas acontecem e exigem investimentos mais elevados.

No caso da amostra, identifica-se que a maior parte das empresas ainda utilizam o Excel, porém o sistema ERP (Enterprise Resource Planning) apresenta-se como uma das principais opções na amostra. Fato constatado expõe empresas com faturamento na escala mais baixa utilizam, em maior número, o excel e Pacotes Multi-Usuários, enquanto que o ERP (Enterprise Resource Planning) é uma tendência das empresas situadas na escala mais elevada de faturamento.

A Tabela 5, apresenta informações adicionais ao identificar a percepção dos gestores acerca da sua empresa e qual sistema utilizam para a elaboração dos relatórios geranciais.

Tipo de empresa	Faturamento anual (milhões)	Na elaboração de relatórios para decisão, sua empresa utiliza sistema				Total
		Manual	Excel	Pacote Multi-Usuário	ERP	
Pequena	Até 1,2 Milhões	3	7		1	11
	Até 10,5 Milhões		1			1
	Total	3	8		1	12
Média	Até 1,2 Milhões		2	2		4
	Até 10,5 Milhões		1		1	2
	Até 60 Milhões			1	4	5
	Total		3	3	5	11
Grande	Até 10,5 Milhões				1	1
	Até 60 Milhões				2	2
	Mais de 60 Milhões		1			1
	Total		1		3	4
Não Sabe	Até 10,5 Milhões		1			1
	Total		1			1
TOTAL		3	13	3	9	28

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Tabela 5 – Meios utilizados na elaboração de relatórios internos, faturamento e porte da empresa

A percepção dos gestores identificado no tipo de empresa que acreditam administrar tem estreita relação com os sistemas utilizados. Dentre os gestores, os quais acreditam administrar uma pequena empresa, apenas um declarou usar **ERP, os demais utilizam Excel** ou elaboram seus relatórios de forma manual. Distribuição mais uniforme encontra-se entre os respondentes que consideram suas empresas com porte médio, todos declararam utilizar Excel, Pacote Multi-usuário ou **ERP. Apenas um respondente acredita que sua empresa é grande e declarou utilizar excel e outro declarou não saber o porte da sua empresa, o qual afirmou utilizar Excel.**

O tamanho das empresas pode contribuir na percepção de investimentos e melhorias, tais como a aquisição de sistemas adequados ao gerenciamento e que permitam a elaboração de relatórios aprimorados para cada gestor em suas decisões.

A Tabela 6 resume os dados coletados referentes ao orçamento, no questionário junto aos respondentes. Além do Orçamento Empresarial, outros instrumentos de controle utilizados na elaboração das estratégias e acompanhamento

das decisões foram questionados, tendo como pressuposto o orçamento empresarial como conjunto de técnicas interdependentes, que somadas entre si proporcionam aos gestores a escolha pela melhor decisão.

Tomando-se como base a análise geral dos dados coletados, o intuito da investigação foi o de saber se os gestores que participaram da pesquisa conhecem as potencialidades do orçamento, com os seus diversos dispositivos de controle e informações para as decisões.

Mesmo vital no processo orçamentário, algumas práticas são desconhecidas por número considerável de respondentes, caso dos Centros de Custos por Unidades de Negócios e Centros de Responsabilidade, com a ocorrência de 6 respostas afirmando não conhecer.

De modo geral, a maior parte dos respondentes (46%) afirmaram conhecer e utilizar o orçamento parcialmente, resposta condizente com a combinação da adoção das demais práticas. E 21% julgaram conhecer e utilizar integralmente o orçamento em suas decisões.

Dentre os respondentes, importa considerar a afirmação, de modo geral, em conhecer mas não utilizar as práti-

	Não Conhece		Conhece Mas Não Utiliza		Conhece e Utiliza Parcialmente		Conhece e Utiliza Integralmente		TOTAL
	1	4%	8	29%	13	46%	6	21%	
1. Orçamento Empresarial	1	4%	8	29%	13	46%	6	21%	28
2. ROI - Retorno Capital Investido			24	86%	3	11%	1	4%	28
3. Planejamento Estratégico Formalizado			10	36%	12	43%	6	21%	28
4. Resultado por Unidade de Negócio	6	21%	13	46%	7	25%	2	7%	28
5. Centros de Responsabilidade	6	21%	13	46%	7	25%	2	7%	28
6. Fluxo de Caixa			3	11%	7	25%	18	64%	28
7. Análise de Variações (vendas; produção; custo; etc.)	3	11%	11	39%	8	29%	6	21%	28
8. Margem de Contribuição	1	4%	6	21%	14	50%	7	25%	28
9. Margem de Segurança	3	11%	13	46%	11	39%	1	4%	28
10. Ponto de Equilíbrio	2	7%	16	57%	6	21%	4	14%	28
11. Análise de Rentabilidade ou Lucratividade (Produtos, Clientes, Mercado, etc)	3	11%	12	43%	8	29%	5	18%	28
12. Planejamento e Controle Tributário			6	21%	10	36%	12	43%	28
13. Índices de Análise Econômico-Financeira	4	14%	12	43%	7	25%	5	18%	28
14. Controles sobre Prazo Médio de Estocagem, Matéria-Prima e de Produtos Acabados (PME; PMEMP; PMEPA)			19	68%	7	25%	2	7%	28
15. Controles sobre Prazo Médio de Recebimentos (PMR)	1	4%	12	43%	12	43%	3	11%	28
16. Controles sobre Prazo Médio de Pagamentos (PMP)	2	7%	15	54%	8	29%	3	11%	28
17. Gestão Baseada em Atividades (ABM)			13	46%	13	46%	2	7%	28
18. Programas de Melhoria da Qualidade	1	4%	9	32%	13	46%	5	18%	28
19. Controle Permanente de Estoques (MPM; UEPS; PEPS)	1	4%	14	50%	8	29%	5	18%	28

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Tabela 6 – Nível de conhecimento e utilização do orçamento e suas variáveis de controle

cas orçamentárias, número elevado destes concordam com essa afirmativa, como demonstra os índices grifados na Tabela 6.

Ressalta-se acerca dos aspectos de conhecer e utilizar integralmente as práticas de controle orçamentário, dois entes consultados lideram as respostas e justamente as de controle de resultado no curto prazo, como o fluxo de caixa e o planejamento e controle tributário, e razão de sua natureza, podem ter sua revisão em cada exercício social.

As demais técnicas de controle orçamentário, cujos os respondentes afirmaram conhecer e utilizar parcialmente, evidencia adesão de até 50%. Destaca-se os dados da Tabela 6, os quais apontam tendência das empresas adotarem as práticas de controle orçamentário com maior frequência, pois o fato de conhecerem, e não utilizarem denota a aceitação das práticas pelo gestores e a adoção como transição, mesmo sendo baixa a participação orçamentária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão da literatura delineou-se com o propósito de responder a questão de pesquisa do trabalho, e como objetivo identificar o conhecimento e aceitação do orçamento nas empresas, denota-se o conhecimento acerca do orçamento existe, com falhas ou assertividade é possível identificar a existência de compreensão dos efeitos e resultados quando adotado.

Em relação ao viés do problema da baixa participação, o entendimento do mecanismo orçamentário, desde o planejamento à execução precisa estar claro, pois assim cada papel a ser desempenhado é definido, neutralizando resistências de natureza emocional, as partes integradas contribuem no objetivo final. Quanto às críticas, o orçamento tende a ser visto como instrumento de controle econômico, deixando de ser levando em conta o papel operacional que ele desempenha e influencia.

Quanto aos resultados obtidos na coleta de dados é considerável o número de respondentes que afirmaram conhecer, porém não utilizar o orçamento em suas empresas. Tal constatação remete ao problema estrutural das empresas e de qualificação pessoal. A maior parte dos respondentes tem um proprietário (11/28), situa-se na faixa inferior do faturamento bruto (15/28), do número de funcionários (12/28), e ainda os que consideram sua empresa pequena (12/28). Evidências que combinadas com as restrições impostas ao orçamento, como abordado no referencial teórico, não permitem a adoção do orçamento na gestão.

As empresas, quando pequenas, em faturamento e número de pessoal não dispõem de recursos financeiros para financiar mudanças exigidas pelo ciclo orçamentário, e nem de pessoal. Normalmente, empresas com número reduzido de funcionários alocam o quadro de pessoal na atividade fim da empresa, seja na produção ou no atendimento aos clientes, quando comercial, sobrando poucos funcionários

para a área administrativa e que se ocupam principalmente, das rotinas burocráticas do dia a dia.

Porfim, as restrições ao uso do orçamento empresarial e suas variáveis de controle por limitam-se à impossibilidade estrutural de implantação, pois a maioria dos respondentes afirmou conhecer o orçamento. Indicativo de que, independente da baixa participação e adoção da prática, a condição atual das empresas representa um momento transitório à adoção do orçamento como instrumento de gestão.

REFERÊNCIAS

- BORINELLI *et al.*. **Relevance lost: uma releitura**. 5. Congresso USP Controladoria e Contabilidade
- CARDOSO, R.L.; PEREIRA, C.A.; GUERREIRO, R. **Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003**. *Rev. adm. contemp.*, jul./set. 2007, vol.11, no.3, p.177-198.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7 ed., Porto Alegre: Bookman, 2003.
- COVALESKI, M.A.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. **Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration**. *Journal of Management Accounting Research*, vol.15, p.3-49, 2003.
- DAVILA, A.; WOUTERS, M. **Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack**. *Accounting, Organization and Society*, vol.30, p.587-608, 2005.
- DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In: CLEGG, S. R., HARDY, C. e NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais*. Vol.1.São Paulo: Atlas, 1999. p.105-133.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____; RELVAS, T.; JUNQUEIRA, E. R.; NASCIMENTO, A. R. **Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise?** Rio de Janeiro, EnANPAD, 2008. CD-ROM.
- GARRISON, H. R.; NORREN, E.W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. LTC. Rio de Janeiro, 2001.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D.; VAN DER STEDE, W. A. **Practice developments in budgeting: an overview and research perspective**. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 95-116, 2003.
- _____; VAN DER STEDE, W. A., **Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis**. *Management accounting Research*, vol. 15, p.415-439, 2004.
- JOHNSON, H. T; KAPLAN, R.S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- JUNQUEIRA, E.R; et al.. **Reservas Orçamentárias: um ensaio sobre os fatores que levam à sua constituição**. 4. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2007. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/552.pdf>> Acesso em: 05mai2010.
- LUNKES, R. J. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial**. Florianópolis, 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa

Catarina

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** São Paulo: Atlas, 2002.

MARGINSON, D. **Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control.** Management Accounting Research, v. 10, n. 3, p. 203-230, 1999.

MOREIRA, J. C. **Orçamento empresarial: manual de elaboração.** São Paulo: Atlas, 1989.

MURPHY, K. **Performance standards in incentive contracts.** Journal of Accounting and Economics, vol.30, p.245-278, 2000.

PADOVEZE, C.L. **Controladoria Básica.** São Paulo. Thomson, 2004.

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão – Teoria e Prática .** 2ª ed. São Paulo. Atlas, 1997.

ROSLENDER, R. **Relevance lost and found; critical perspectives on the promise of management accounting.** Critical Perspectives on Accounting, v. 7, n. 5, p. 533-561, 1996.

SCHUBERT, P. **Orçamento empresarial integrado.** Rio de Janeiro: LTC, 1985.

SHIELDS, J.F.; SHIELDS, M.D. **Antecedents of participative budgeting.** Accounting, Organization and Society, vol.23, 1, p.49-76, 1998.

TUNG, N. H. **Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais.** 3. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1983.

VAN DER STEDE, W. Measuring “**Tight Budgetary Control**”. Management Accounting Research, v. 12, n. 1, p. 119-137, 2001.

VOLLMERS, G.L. **Academic cost accounting from 1920-1950: alive and well.** Journal of Management Accounting Research. Sarasota, vol. 8, 1996, p. 183.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1971.

_____. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Artigo recebido em 25/06/2010.

Aceito para publicação em 29/07/2010.