

A influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário nas empresas atacadistas: estudo de multi-casos

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@facic.ufu.br

Mara Alves Soares (FACIP/UFU) - soares.mara@bol.com.br

Edileusa Godoi-de-Sousa (USP) - edileusagodoi@uol.com.br

Resumo:

Este estudo visou avaliar a relação entre atributos orçamentários (elementos e razões de uso), variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho, em empresas atacadistas. Foram realizados estudos de caso em três empresas situadas na cidade de Uberlândia-MG, que têm como principal atividade o atacado e distribuição. Definiu-se o ambiente organizacional de cada empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista estruturada. Os entrevistados nas Empresas “A”, “B” e “C” eram ao mesmo tempo o gerente de orçamento e controller. As definições operacionais dos constructos que sustentam a presente investigação foram as mesmas utilizadas no estudo de Espajo e Frezatti (2008), que são: fatores contingenciais, atributos do sistema orçamentário e indicadores de desempenho. A pesquisa apontou que existe relação entre atributos do sistema orçamentário, fatores contingenciais e desempenho nas empresas atacadistas analisadas. Os atributos orçamentários ao atribuir ao orçamento relevante função para o alcance dos objetivos organizacionais, e as variáveis contingenciais por meio de algumas características ambientais, estruturais, estratégicas e tecnológicas, têm influenciado o desempenho organizacional.

Palavras-chave: *Sistema orçamentário. Fatores contingenciais. Desempenho organizacional*

Área temática: *Controladoria*

A influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário nas empresas atacadistas: estudo de multi-casos

Resumo

Este estudo visou avaliar a relação entre atributos orçamentários (elementos e razões de uso), variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho, em empresas atacadistas. Foram realizados estudos de caso em três empresas situadas na cidade de Uberlândia-MG, que têm como principal atividade o atacado e distribuição. Definiu-se o ambiente organizacional de cada empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista estruturada. Os entrevistados nas Empresas “A”, “B” e “C” eram ao mesmo tempo o gerente de orçamento e *controller*. As definições operacionais dos constructos que sustentam a presente investigação foram as mesmas utilizadas no estudo de Espajo e Frezatti (2008), que são: fatores contingenciais, atributos do sistema orçamentário e indicadores de desempenho. A pesquisa apontou que existe relação entre atributos do sistema orçamentário, fatores contingenciais e desempenho nas empresas atacadistas analisadas. Os atributos orçamentários ao atribuir ao orçamento relevante função para o alcance dos objetivos organizacionais, e as variáveis contingenciais por meio de algumas características ambientais, estruturais, estratégicas e tecnológicas, têm influenciado o desempenho organizacional.

Palavras-chave: Sistema orçamentário. Fatores contingenciais. Desempenho organizacional.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

No processo decisório, englobando as funções fundamentais de gestão (planejamento, organização, direção e controle) necessita de uma compreensão da organização como um sistema vivo e dinâmico. Dentre as muitas práticas adotadas no controle de gestão, o controle orçamentário tem sido a mais discutida na literatura (HANSEN *et al*, 2003).

Diante deste contexto, os artefatos orçamentários servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que *a priori* baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo. Com a finalidade de conduzir os direcionamentos estratégicos e transformá-los em operações eficientes e eficazes, os sistemas e ferramentas contábeis, essenciais à gestão empresarial, operam dentro de um contexto organizacional sob certas contingências (ambientais, tecnológicas, estratégicas e estruturais).

Neste sentido, a abordagem contingencial aplicada à gestão dos negócios baseia-se na premissa de que não há um único melhor modelo de controladoria que se aplique de forma efetiva e eficaz a todo tipo de organização, variando em conformidade com os fatores situacionais (DONALDSON, 1999).

O orçamento é um tema, em especial, que tem levantado questionamentos e reflexões por parte dos estudiosos da contabilidade. Uma corrente de pensamento, que tem em Welsch (1983) um relevante defensor, advoga o sistema orçamentário tradicional como uma prática essencial, diante da necessidade de planejamento e controle para posteriores redirecionamentos, focado aos objetivos de negócio. Outra linha de pensamento defende o denominado *Beyond Budgeting*, um processo gerencial flexível que prega o abandono do orçamento formal, afirmando que a relação custo-benefício do orçamento em sua forma

tradicional não é positiva (HOPE e FRASER, 2003). Tal discussão acadêmica, no entanto, parece ser muito mais sobre os atributos do sistema orçamentário e o momento de realizar as etapas do orçamento, do que sobre o abandono de tal instrumento (FREZATTI, 2004).

No entanto, são diversas as formas de implantação do controle orçamentário. Em Chenhall (2003), vemos que o controle orçamentário tem sido considerado como um controle determinístico ao associar-se com práticas rígidas de controle. Todavia, ao tratar de orçamentos participativos e ao se referir a orçamentos flexíveis, Chenhall (2003) também relaciona o orçamento a um controle mais orgânico. Fato é que, como os demais controles de gestão, o orçamento também possui diversas formas de implantação, e sua mescla com a cultura organizacional influencia seu êxito ou fracasso (FREZATTI, 2005).

Diante destas considerações, percebe-se que as empresas possuem dinâmicas próprias, afetadas por variáveis que conduzem a comportamentos distintos no que se refere a controles gerenciais. Assim, pondera-se que os fatores que influenciam a constituição do sistema orçamentário envolvem uma abordagem contingencial. A incerteza ambiental percebida, a tecnologia adotada, a estratégia utilizada como diretriz norteadora de seus negócios, sua estrutura operacional e o seu porte são fatores a serem respeitados quando da utilização dos instrumentos contábeis. Dependendo do arranjo entre fatores, o sistema orçamentário pode possuir características distintas, impactando no desempenho organizacional como um todo.

A questão de investigação que norteia esse trabalho é a seguinte: como é a relação entre os atributos do sistema orçamentário, fatores contingenciais (incerteza ambiental percebida, tecnologia, estrutura, estratégia e porte organizacionais) e desempenho?

Assim, o objetivo deste trabalho foi avaliar a relação entre atributos orçamentários (elementos e razões de uso), variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho, em empresas atacadistas por meio de três estudos de caso neste ramo de atividade.

A discussão do tema posto à reflexão torna-se relevante à medida que se destacam alguns aspectos. Em primeiro lugar, conhecer a efetiva aplicação do conhecimento gerado na academia com relação às práticas empresariais. Especificamente com relação ao orçamento, há escassez de pesquisas no Brasil abordando tal instrumento, contrapondo-se às pesquisas internacionais. Em segundo lugar, aspecto importante a ser destacado é o fato de que a presente investigação é uma pesquisa de campo, realizada com empresas atacadistas atuantes na cidade de Uberlândia-MG, com abrangência nacional.

A pesquisa em questão está estruturada da seguinte forma: nesta seção apresenta-se a contextualização do problema, questão de pesquisa e justificativas para sua realização. Em seguida, observa-se o referencial teórico em que o estudo se baseia, referente à teoria e princípios da abordagem contingencial, bem como os conceitos e atributos do sistema orçamentário. Na seqüência, observam-se os procedimentos metodológicos adotados na investigação, bem como a análise dos resultados e conclusões do estudo.

2 Revisão da Literatura

A revisão da literatura contempla a teoria da contingência, os princípios básicos da abordagem contingencial e conceitos e atributos do sistema orçamentário.

2.1 Teoria da Contingência

Os estudos pioneiros no âmbito da teoria da contingência foram realizados na década de 1960 (BURNS e STALKER, 1961; WOODWARD, 1965; THOMPSON, 1967; LAWRENCE e LORSCH, 1969). Esses estudos foram fundamentais para o desenvolvimento posterior da aplicação da teoria da contingência na análise do contexto do processo de estratégia.

A teoria da contingência enfatiza a questão de como fatores contingentes afetam o desenho e o funcionamento das organizações (COVALESKI et al, 1996). Ela representa uma abordagem sociológica na medida em que enxerga as organizações em um contexto social mais amplo, com necessidades de se adaptar ao seu ambiente (entre dinâmico e estável) e à sua tecnologia para a garantia de sua continuidade e eficácia organizacional.

O pressuposto básico que fundamenta os estudos que utilizam a teoria da contingência para entender a natureza dinâmica das organizações é que não existe uma melhor forma de se organizar (GALBRAITH, 1973; MORGAN, 1996), o que equivale a dizer que o desenho da estrutura organizacional irá depender de fatores contingentes, tais como, estratégia da organização, incerteza ambiental e tamanho. Assim, aplicando esse pressuposto básico à gestão empresarial, para que a mesma seja eficaz em cumprir com suas funções organizacionais, sua estrutura terá que apresentar adequação com as contingências que a influenciam.

No geral, o principal pressuposto de estudos contingentes é a aceitação de que a adequação entre variáveis contingentes, tais como a estratégia, afeta positivamente o desempenho organizacional.

Dentre as pesquisas na área contábil gerencial subsidiadas pela abordagem contingencial, muitas têm focado o orçamento (MERCHANT, 1984; GOVINDARAJAN, 1986, 1988; SHARMA, 2002; COVALESKI *et al*, 2003, entre outras). A próxima seção é dedicada à elucidação dos princípios que envolvem tal importante artefato contábil.

2.2 Princípios Básicos da Abordagem Contingencial

Para Espejo e Frezatti (2008) a abordagem contingencial surgiu em virtude da reflexão sobre alguns aspectos denominados fatores contingenciais que seriam direcionadores da tomada de decisão. Para estes autores, os alicerces estão fundamentados nos seguintes princípios:

- a) **Abordagem Sistêmica:** a empresa é vista como um sistema, formado de subsistemas (departamentos, unidades) que se relacionam e simultaneamente fazem parte de um sistema maior (ambiente que cerca a empresa);
- b) **Sistema Aberto:** um sistema é considerado aberto se houver interação com o ambiente. A empresa interage com seu ambiente para sobreviver, protegendo-se da incerteza, tornando-se capaz de realizar a homeostase, ou seja, desenvolver sua própria auto-regulação, buscando o equilíbrio diante dos fatores influenciadores;
- c) **Características Ambientais e sua Interdependência:** o ambiente possui interdependência com técnicas administrativas que fazem parte de escolhas de decisão internas à organização. Nessa relação funcional, a variável ambiente é a independente, sendo que as demais variáveis, técnicas administrativas, são dependentes;
- d) **Mudança de Foco de Variáveis Internas para Variáveis Externas:** a Teoria Clássica e a Teoria das Relações Humanas, por exemplo, que antecedem cronologicamente a abordagem contingencial, enfatizam em suas relações as variáveis internas à organização, tais como as tarefas, a estrutura organizacional e as pessoas que compõem a empresa. Em uma perspectiva contingencial, adota-se um componente mais dinâmico ao processo decisório, o ambiente;
- e) **Não Existência do “The Best Way”:** não há nada absoluto em termos de técnicas de gestão (DONALDSON, 1999). Não existe o modelo de decisão que seja aplicável a toda e qualquer organização. O que deve ser considerado é a combinação de fatores, que ajustados indicariam a decisão a ser tomada;

- f) **O Melhor Desempenho como Fator Implícito:** a teoria contingencial também é conhecida como abordagem situacional, ou seja, a tarefa do gestor seria identificar em determinada situação específica, qual a técnica que é melhor aplicável e conduziria a um melhor desempenho. Dessa forma, a conjunção de fatores contingenciais implica em um arranjo (*fit*) que contribuiria para melhores resultados para a organização.

Relevantes pesquisas têm sido realizadas contemplando a abordagem contingencial aplicada à contabilidade gerencial. A pesquisa realizada por Sharma (2002), por exemplo, contempla um resgate de pesquisas anteriores (MERCHANT, 1984; GORDON e NARAYANAN, 1984; KHANDWALLA, 1972), testando estudos realizados em uma realidade mais recente. Investigaram-se os efeitos da incerteza ambiental percebida, dimensionada como um constructo multidimensional, bem como porte e estrutura nas características do sistema orçamentário em hotéis. Sua preocupação era analisar os efeitos das variáveis contingenciais nas características orçamentárias, baseando-se no pressuposto de que

[...] algumas das características do sistema orçamentário de empresas orientadas administrativamente por controles, incluem: (i) uso extensivo de orçamentos como um mecanismo de comunicação [...], (ii) uso extensivo de orçamentos para avaliação de desempenho [...]; (iii) uso extensivo de orçamentos como mecanismos de controle [...]. Em contraste, empresas menores tendem a implementar sistemas onde os mecanismos de controle, coordenação e comunicação são mais informais e pessoais. (SHARMA, 2002, p. 105-106)

A pesquisa realizada por Hansen e Van der Stede (2004) buscou investigar quatro motivos essenciais pelos quais as empresas adotam o orçamento, seus antecedentes e outras características orçamentárias que potencialmente influenciam o desempenho orçamentário de acordo com as razões indicadas. Concluíram que

[...] orçamento parece ser utilizado para avaliação de desempenho em grandes organizações [...]. Embora empresas que enfrentam maior competição pareçam considerar o orçamento importante para comunicação de metas e formação da estratégia, as mesmas condições competitivas parecem afetar negativamente a importância dos orçamentos para avaliação de desempenho (HANSEN e VAN DER STEDE, 2004, p. 435).

Vários estudiosos da contabilidade gerencial têm voltado sua atenção para a abordagem contingencial, devido à sua importância analítica em relação à tomada de decisão.

2.3 Conceitos e Atributos do Sistema Orçamentário

O estudo do sistema de controle orçamentário no presente trabalho parte de uma perspectiva ampla na qual o controle não se restringe a aspectos financeiros, ou seja, engloba em sua apresentação a discussão de aspectos organizacionais e outras formas de controle.

O orçamento é um instrumento que possibilita o direcionamento dos objetivos de longo prazo em um período de curto prazo, revelando a missão da empresa nos níveis táticos e operacionais (WELSCH, 1983). Devido à sua importância, necessário se faz conhecer seu conceito e atributos do sistema orçamentário, que serão expostos na seqüência.

2.3.1 Conceitos de Orçamento

Orçamento refere-se a um “plano que estabelece os gastos projetados para uma certa atividade e explica de onde virão os recursos necessários” (WESTON e BRIGHAM, 2000, p.344). Tais dados financeiros projetados são comparados aos dados realizados, possibilitando

futuras correções por parte dos gestores. Conforme Frezatti (2006, p. 44), o orçamento é “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”.

Anthony e Govindarajan (2002, p.461) classificam o orçamento como um tipo de controle gerencial, um instrumento importante para o planejamento e controle das empresas, representando uma fatia do plano estratégico da empresa, estando sua operacionalização fortemente baseada em centros de responsabilidade e na segregação entre variáveis controláveis e não controláveis. Essas características estão presentes nos trabalhos de Welsch (1983), Horngren (2004), Atkinson et al (2000), entre outros.

Segundo Lunkes (2003, p. 27), “o sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão”. O sistema de controle orçamentário, enquanto sistema de controle gerencial, também pode ser visto de uma perspectiva restrita ou ampla, sendo que sua utilidade e importância tendem a aumentar quando se utiliza a segunda perspectiva.

Alegría (1996, p. 88), destaca que o sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de planejamento estratégico, pois ainda que pareça que todas as decisões referentes ao futuro da empresa sejam traçadas no planejamento estratégico, há muitas decisões que estão inicialmente presentes no plano detalhado que é representado pelo orçamento. Em outras palavras, o orçamento não substitui o planejamento estratégico, mas é um apoio que a empresa tem para administrar o curto prazo, sem se esquecer do longo prazo.

O sistema orçamentário, portanto, oferece sustentabilidade às organizações diante da competitividade, abertura de mercados e necessidade constante de adaptação aos fatores mercadológicos.

2.3.2 Atributos do Sistema Orçamentário

Segundo o estudo feito por Espajo e Frezatti (2008), os atributos, ou características do sistema orçamentário, serão abordados em três dimensões pela pesquisa em questão. A primeira dimensão refere-se aos componentes do sistema orçamentário, caracterizados como a presença, em maior ou menor grau, do estabelecimento de premissas, plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de recursos humanos e demonstrações financeiras projetadas (FREZATTI, 2006). Com relação à segunda dimensão dos atributos do sistema orçamentário, enfatiza-se o uso da técnica do orçamento contínuo, com a finalidade de possibilitar uma revisão orçamentária visando a atualização com as variáveis mutáveis que envolvem a organização.

Tal técnica significa a adição à cada ciclo de um novo período (podendo ser de um mês, um trimestre ou um semestre), em que o orçamento é atualizado periodicamente, sendo mais adaptado à nova realidade (LUNKES, 2003). Segundo Eldenburg e Wolcott (2007, p.391), “os orçamentos contínuos refletem os resultados mais recentes e também incorporam alterações significativas que ocorrem nas estratégias comerciais, nos planos operacionais e na economia”.

Quanto à terceira dimensão dos atributos do sistema orçamentário, observa-se as motivações para o uso do orçamento. Sharma (2002, p.116) destaca as seguintes finalidades do orçamento: “[...] comunicação, avaliação de *performance*, controle e previsão”.

Na sequência apresentam-se os procedimentos metodológicos adotados neste estudo.

3 Metodologia

Esta pesquisa visou avaliar a relação entre atributos orçamentários (elementos e razões de uso), variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e

desempenho, em empresas atacadistas, com a realização de estudos de caso em três empresas que tem como principal atividade o atacado e distribuição, situadas na cidade de Uberlândia-MG, aqui denominadas de Empresa “A”, Empresa “B” e Empresa “C”.

Para responder ao problema de investigação, definiu-se o ambiente organizacional de cada empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista estruturada.

O período de coleta de dados ocorreu nos meses de Maio a Julho de 2007. Foi feito um primeiro contato telefônico, explicando o objetivo da pesquisa e solicitando a autorização e colaboração da empresa, marcando a data da entrevista.

Os entrevistados nas Empresas “A”, “B” e “C” eram ao mesmo tempo o gerente de orçamento e *controller*. O entrevistado da Empresa “A” é funcionário da empresa há oito anos e o entrevistado da Empresa “B” há sete anos. As entrevistas foram transcritas e confrontadas com a teoria pesquisada.

3.1 Definições operacionais e variáveis da pesquisa

As definições operacionais dos constructos que sustentam a presente investigação, foram as mesmas utilizadas no estudo de Espajo e Frezatti (2008), são as seguintes:

- a) **Fatores contingenciais:** variáveis que influenciam a condução organizacional, que podem ser tanto externa (ambiente), quanto variáveis contingenciais internas, que se referem a decisões controláveis pela empresa (escolhas tecnológicas, estrutura, estratégia, e porte);
- b) **Atributos do sistema orçamentário:** características do orçamento quanto à sua composição e às razões para o seu uso. A sua composição se refere à existência, de forma organizada e consistente, de premissas, cenários, plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de recursos humanos, plano de investimentos no ativo permanente e demonstrações contábeis projetadas. Além disso, analisa-se se há a utilização da técnica de *rolling forecasting* (orçamento contínuo), bem como sua periodicidade de atualização. Os motivos para o uso do orçamento referem-se ao planejamento operacional e avaliação de desempenho (com foco operacional e de curto prazo), e comunicação de metas e formação da estratégia (de natureza estratégica e de longo prazo);
- c) **Indicadores de desempenho:** medidas de desempenho que permitem agrupar a amostra em análise devido à *performance* indicada pelo respondente. Optou-se para medir desempenho do sistema orçamentário o grau de satisfação com o orçamento perante diferentes quesitos.

Os constructos, variáveis, referências e escalas de mensuração são estabelecidos no quadro 1. Ressalta-se que a entrevista foi estruturada tendo suas variáveis baseadas em instrumentos investigados em estudos existentes anteriormente, adaptando-se à realidade em nosso país.

Bloco	Constructo	Variáveis	Referências
01 Fatores Contingenciais	Ambiente	Atitudes da concorrência; competição por mão-de-obra; competição por compra de insumos/componentes; tecnologia aplicada ao processo; restrições legais, políticas e econômicas do setor; gostos e preferências dos clientes do setor.	Hansen e Van der Stede (2004), Sharma (2002), Gordon e Narayanan (1984) e Khandwalla (1972)

	Tecnologia	Tecnologia da informação: uso de comércio eletrônico, CRM, gerenciamento da cadeia de suprimentos, armazenamento de dados, troca de informação eletrônica e ERP.	Hyvönen (2007) e Hansen e Van der Stede (2004)
	Estrutura	Nível de delegação (centralização x descentralização).	Sharma (2002) Merchant (1981)
	Porte	Número de empregados	Merchant (1981)
	Estratégia	Busca de alta qualidade do produto/serviço; oferecer suporte ao cliente do produto/serviço; desenvolver características únicas do produto/serviço; a imagem da marca, investir em Pesquisa e Desenvolvimento, preço de venda (sempre em comparação à concorrência).	Hansen e Van der Stede (2004) e Porter (1986)
02 Atributos do sistema orçamentário	Componentes	Elementos (etapas orçamentárias), presença da técnica do orçamento contínuo e possibilidade de acompanhamento orçamentário via sistema contábil atualizado.	Frezatti (2005), Hansen e Van der Stede (2004)
	Razões para o uso	Para comunicação de metas, avaliação de desempenho, planejamento operacional e formação estratégica.	Hansen e Van der Stede (2004) e Sharma (2002)
03 Desempenho	Desempenho orçamentário	Grau de satisfação com o orçamento ao auxiliar o gerenciamento da empresa, na tomada de decisão operacional (curto prazo) e na tomada de decisão estratégica (longo prazo).	Hansen e Van der Stede (2004)

Quadro 1: Detalhamento das Variáveis em Análise (Fonte: Adaptado de Espajo e Frezatti, 2008)

4 Análise dos Dados e Resultados

As empresas estudadas são familiares e de capital nacional, entretanto a Empresa “A” é de grande porte e as Empresas “B” e “C” são de médio porte. Embora sejam empresas familiares, a gestão delas é profissionalizada em níveis distintos e com características distintas.

Fatores Contingenciais	
Ambiente	
Empresa “A”	- uma das maiores empresas brasileira no segmento atacadista, líder no mercado, sendo seu <i>market share</i> de aproximadamente 3,9 a 4%, ocupando o segundo lugar se observar apenas a categoria “distribuidor” da ABAD – Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores. - possui 14.000 itens distribuídos em cinco famílias/linhas de produtos (alimentos, bazar e bebidas ; higiene, beleza e limpeza; eletro – eletroeletrônico e material de construção).
Empresa “B”	- Possui 4.000 itens distribuído em 9 famílias/linhas de produtos (alimentos, higiene pessoal, produtos de limpeza, utilidades domésticas, manutenção do lar, eletro, agropecuário, bazar e material escolar), é a segunda maior na região em que está situada, sendo seu <i>market share</i> ocupa o oitavo lugar da ABAD.

Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - Possui um <i>mix</i> de mais de 4.000 itens distribuído em 5 famílias/linhas de produtos (eletro, informática, higiene e limpeza, alimentício e outros), é a segunda maior na região em que está situada, sendo seu <i>market share</i> de aproximadamente 0,62% ficando no sexto lugar no ranking da ABAD.
Tecnologia	
Empresa “A”	<ul style="list-style-type: none"> - utiliza o sistema <i>Cognos</i> ferramenta adquirida no mercado. - O sistema foi implementado no ano de 2005 e ajustado em 2006. - Foram quatro meses de estudo para o entendimento do modelo para depois iniciar a implantação. - A implementação durou um ano e meio, devido o porte da empresa. - Possui o gerenciamento da cadeia de suprimento e Armazenamento
Empresa “B”	<ul style="list-style-type: none"> - utiliza o software <i>Oracle</i> próprio da empresa e integrado a outros controles. - Optou pela construção do sistema, com o envolvimento de varias áreas (vendas, comercial, controladoria, ...). - Possui o gerenciamento da cadeia de suprimento e Armazenamento.
Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - utiliza de planilhas, pois não tem um <i>software</i> próprio, as informações são importadas do sistema contábil. - Possui o gerenciamento da cadeia de suprimento e Armazenamento.
Estrutura	
Empresa “A”	<ul style="list-style-type: none"> - O respondente considera totalmente descentralizado; o orçamento é elaborado por áreas (coordenadores das Unidades de Negócio); - Na consolidação do orçamento das áreas, caso não haja o equilíbrio proposto pela empresa, retorna para revisão. - As Unidades de Negócio tem autonomia, mas o planejamento é passa para aprovação do conselho de administração. - Para a realocação de verbas entre centros de responsabilidade, são estabelecidos os padrões específicos, como: data e nível para revisão orçamentária com o aval do Conselho de Administração, mas não se permite que uma diretoria transfira metas para outra.
Empresa “B”	<ul style="list-style-type: none"> - parcialmente descentralizada; os coordenadores são responsáveis pelo centro de custo. - As áreas têm autonomia de elaborar o orçamento, posteriormente o Comitê determina a meta orçamentária (os grandes números). - Após a elaboração do orçamento pelos responsáveis de cada área, poderá ocorrer uma reestruturação feita pela controladoria, tanto para o orçamento das despesas como para o de investimento.
Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - não foi possível responder sobre a descentralização trazida com o sistema de controle orçamentário, pois a empresa possui apenas planilhas. As áreas tem autonomia para fazerem o orçamento de despesas e investimento apenas se estiver previsto nos valores estipulados no planejamento estratégico, caso contrário só com a autorização da diretoria/presidente, ou seja, a autonomia é parcial. - As metas orçamentárias são definidas pela controladoria com o aval do diretor/presidente e a participação dos coordenadores das áreas. - As realocações podem ser realizadas desde que não ultrapasse os valores previstos/projeções.
Porte	
Empresa “A”	- possui mais ou menos 4.000 funcionários e 4.000 representantes autônomos.
Empresa “B”	- possui 700 funcionários.
Empresa “C”	- possui 520 funcionários e 45 representantes autônomos.
Estratégia	
Empresa “A”	<ul style="list-style-type: none"> - atualiza seus preços mensalmente. - O respondente informou que na ABAD existem 13.020 atacadistas, mas, no entanto, este número é muito maior. - Considera que seus maiores concorrentes são os regionais, - A empresa ocupa a segunda posição com um <i>market share</i> de 3,9 ou 4%, segundo dados de 2005.

Empresa “B”	- gera um livro de preço semanalmente, eles podem ou não serem alterados. - Em relação aos concorrentes diretos a empresa não sabe a quantidade, pois atua a nível nacional, entretanto se limitar ao estado de Minas Gerais o respondente afirma existir cinco concorrentes diretos.
Empresa “C”	- atualiza seus preços semanalmente e não tem noção da quantidade de concorrentes diretos que ela possui, afirma que é um número representativo.

Quadro 2: Fatores Contingenciais relacionados ao Ambiente, à Tecnologia, a Estrutura, ao Porte e a Estratégia

Para os fatores contingenciais relacionados ao ambiente o nível de diversificação de cada empresa foi avaliado considerando-se a participação do faturamento de cada segmento de atuação em relação ao faturamento global. As três empresas são bastante diversificadas não possuindo um produto que represente uma porcentagem representativa no seu faturamento. As empresas buscam aumentar sua participação no mercado

As três empresas têm uma carteira de clientes muito pulverizada. Para a Empresa “A” seus dez maiores clientes não dão 1% do faturamento total da empresa e sua região mais representativa é Nordeste e Centro-Oeste. A Empresa “B” tem o estado de São Paulo e Minas Gerais como a região mais representativa, apesar de atuar em todo o país. A Empresa “C” conta com mais de 55.100 clientes ativos, existindo certa concentração no Sudeste (Minas Gerais) seguida do Nordeste (Bahia).

Quanto aos fatores contingenciais relacionados à tecnologia percebeu-se que a maior preocupação da empresa, com relação a avanços tecnológicos, foi em desenvolver um sistema que auxiliasse de forma mais direta as tarefas relacionadas ao processo orçamentário.

Os entrevistados confirmaram que na área de atuação do atacado, a grande preocupação com a tecnologia esta fortemente ligada ao gerenciamento da cadeia de suprimentos e armazenamento.

Para avaliar o nível de centralização *versus* descentralização foram elaboradas perguntas sobre a autonomia na implementação de projetos e atividades relacionadas ao planejamento orçamentário em cada uma das empresas estudadas.

Em relação aos fatores contingenciais relacionados a estrutura verifica-se que o nível de delegação no planejamento orçamentário e execução operacional apresenta-se se parcialmente descentralizado, principalmente nas empresas “B” e “C”, os ajustes são autorizados após justificativas à diretoria, e ou conselho administrativo.

Para os fatores contingenciais relacionados ao porte, ou seja, o tamanho das empresas foi mensurado pelo número de empregados, critério usado anteriormente por Merchant (1981).

Na análise dos fatores contingenciais relacionados a estratégia, considerou-se a frequência da atualização da tabela de preços e o número de concorrentes diretos.

Os entrevistados corroboram com Hansen e Van der Stede (2004) quando complementaram na entrevista, que o atacadista deverá desenvolver parcerias com seus fornecedores, inclusive para divulgação da marca, estes investimentos interferem significativamente nas vendas.

A seguir são apresentados os atributos do sistema orçamentário relacionados à sua composição e às razões para o seu uso.

Atributos do sistema orçamentário	
Componentes	
Empresa “A”	- Orçamento é elaborado pelo Conselho juntamente com os coordenadores das Unidades de Negócio e suporte. - No sistema orçamentário vai desde o faturamento até lucro e investimento, emite os relatórios contábeis: Demonstração do Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa, todos detalhados em orçado versus realizado.

	<ul style="list-style-type: none"> - O orçamento é projetado para o período de um ano, com mais quatro anos de projeção. - Não feitas avaliações das premissas, cenários e feitos os planejamentos operacionais (marketing, suprimentos e estocagem, recursos humanos e investimentos). - o acompanhamento orçamentário é feito mensalmente. - A integração do sistema contábil e orçamentário é total. - O Conselho de Administração faz as revisões orçamentárias.
Empresa “B”	<ul style="list-style-type: none"> - Orçamento elaborado pelo Comitê Administrativo/Financeiro que tem um representante da cada área (comercial, controladoria, suprimentos, armazém etc). - No orçamento é feita a projeção das receitas, despesas, investimentos, nível de estoques e outros. - A empresa também planeja o custo de capital, utiliza o EVA. O custo de capital é baseado em CDI (o sócio estipula uma taxa de risco). - Projeta anualmente seu orçamento e acompanha mensalmente, entretanto o planejamento estratégico é feito por um período de cinco anos. - A projeção de preços e volume de vendas é feita pela área comercial e o envolvimento do comitê. - o acompanhamento orçamentário é feito mensalmente. - A integração é total entre os sistemas contábil e orçamentário. - A empresa faz o acompanhamento de orçado e realizado, além do EVA.
Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - Orçamento elaborado pelos centros de resultados e seus coordenadores, possui nove centros de resultados. - São feitas as projeções das receitas, despesas, investimentos, giro de estoque e margem de contribuição. - A empresa projeta seu orçamento por meio de relatórios, informações importadas do departamento contábil. - O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente. - A projeção de preços e volume de vendas é realizada pela controladoria.
Razões para o uso	
Empresa “A”	<ul style="list-style-type: none"> - Iniciou o planejamento estratégico no ano de 2005, segundo o respondente não há uma vinculação do planejamento estratégico e o orçamento. - é feito o planejamento tático e as estratégias são formalmente definidas e toda a controladoria participa do processo. - A área financeira faz todo um arcabouço de informações macroeconômicas, dos resultados das Unidades de Negócios, analisa o mercado e internamente a empresa. - As informações macro e as metas são passadas para o Conselho de Administração, e estes avaliam os itens e categorias e fazem a previsão de crescimento por fornecedor, por região, até chegar a um faturamento, são previstas também as despesas. - A comunicação das metas e do processo de avaliação de desempenho são informadas para todos os coordenadores das Unidades de Negócios, e também a todos os colaboradores (funcionários da empresa).
Empresa “B”	<ul style="list-style-type: none"> - Envolve o comitê orçamentário, a controladoria, a área comercial, a rede de marca própria e o armazém de transporte, logística e distribuição, todos participam da construção das diretrizes orçamentárias. - A empresa além do planejamento anual possui o planejamento de cinco anos, organizado por normas, procedimentos, prazos e metas, no qual é totalmente documentado. - A comunicação das metas é informada somente para os responsáveis por cada área.
Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - A Diretoria determina as metas, com o acompanhamento da controladoria e dos centros de resultados, sendo que cada centro pode opinar sobre as metas e estratégias pré-definidas. - As estratégias são formalizadas por meio de relatórios por área/centro de resultados. - A empresa importa os dados contábeis para elaborar as planilhas orçamentárias. - A comunicação das metas e do processo de avaliação de desempenho são informadas para todos os coordenadores.

Quadro 3: Atributos do Sistema Orçamentário relacionados aos Componentes e às Razões para o Uso

Para os atributos do sistema orçamentário relacionados aos componentes percebe-se que somente a empresa “A” possui a composição de forma organizada e consistente, com a avaliação de premissas, cenários, e planejamento operacional de marketing, suprimentos e estocagem, de recursos humanos e de investimentos. Além disso, há a utilização do orçamento contínuo, bem como sua periodicidade de atualização.

O orçamento é estruturado para atender a necessidade de informações para planejamento e controle das atividades internas e também pela exigência do próprio mercado que segundo os respondentes é muito competitivo

Quanto os atributos do sistema orçamentário relacionados às razões para o uso, nota-se que todas as empresas em estudo, apresentaram a utilização do orçamento contínuo, bem como sua periodicidade de atualização. Os motivos para o uso do orçamento referem-se ao planejamento operacional e avaliação de desempenho (com foco operacional e de curto prazo), e comunicação de metas e formação da estratégia de longo prazo (FREZATTI, 2005; HANSEN E VAN DER STEDE, 2004).

Na seqüência, evidencia-se os desempenho orçamentária das empresas em estudo.

Desempenho	
Desempenho orçamentário	
Empresa “A”	<ul style="list-style-type: none"> - A Controladoria faz a apresentação dos números macros da empresa, cada Unidade de Negócio defende o seu orçamento e resultado, aqueles que não estão atingindo as metas propostas, deverão justificar o desvio. - Utiliza-se a metodologia PDCA (Plan, Do, Check, Act, ou seja, Planejar, Fazer, Checar e Agir), é apresentado um plano de recuperação. - O Conselho faz as revisões orçamentárias. - O respondente acredita que a utilização do orçamento auxilia na avaliação de desempenho das Unidades de Negócios no atingimento das metas projetadas. - A empresa possui a integração entre o sistema orçamentário e outros controles existentes, desde o ano de 2000, iniciou-se com as variações das despesas como indicador, posteriormente a margem de contribuição, o EVA e atualmente a empresa utiliza vários indicadores.
Empresa “B”	<ul style="list-style-type: none"> - Durante as reuniões mensais com o Comitê Orçamentário são apresentadas as variações do orçamento. - Todos os gerentes e os coordenadores das áreas prestam conta justificando a variação positiva ou negativa projetadas no orçamento. - Poderá haver um ajuste de metas a serem alcançadas. - As reuniões de revisões são feitas pelos representantes de cada área. - O respondente acredita que a utilização do orçamento auxilia no gerenciamento da empresa e também na avaliação de desempenho das diversas áreas envolvidas.
Empresa “C”	<ul style="list-style-type: none"> - O acompanhamento é feito em reuniões com a diretoria e por meio dos relatórios. - Quando ocorre variações no orçado com o realizado, os coordenadores deverão explicar os motivos destas variações, justificando o não cumprimento da meta e demonstrando as ações para modificar a situação. - As revisões são feitas semestralmente, com a participação dos coordenadores das nove áreas, controladoria e diretor/presidente. - A empresa não possui conselho administrativo. - O respondente acredita que a utilização do orçamento auxilia no gerenciamento e no processo decisório operacional da empresa.

Quadro 4: Desempenho Orçamentário

Em todas as empresas participantes do estudo demonstraram que utilizam-se do controle orçamentário como importante ferramenta de controle. Na Empresa “A” há uma vinculação total, entretanto o bônus é variado e todo em cima do cumprimento de metas. Segundo Otley (1999), sistemas com ênfase no controle gerencial tendem a propor incentivos aos seus empregados, vinculados ao controle.

Na Empresa “B”, há uma vinculação total na empresa por causa do PPR (Plano de Participação no Resultado), sendo que para algumas pessoas há uma vinculação mais específica. E na Empresa “C” existe uma pontuação pelos indicadores de desempenho vinculada a remuneração dos responsáveis pelas áreas.

5 Conclusão

Compreender a relação entre atributos orçamentários (elementos e razões de uso), variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho em empresas atacadistas, mediante a observação das definições operacionais dos constructos definidos nesse trabalho, foi o principal objetivo alcançado por este estudo.

A pesquisa em questão constatou que existe relação entre atributos do sistema orçamentário, fatores contingenciais e desempenho nas empresas atacadistas em análise, sendo na Empresa “A” em maior grau, e nas outras duas em menor grau.

Na análise das características diretamente relacionadas aos atributos orçamentários, percebeu-se que as três empresas valorizam o processo de controle orçamentário, e estes atributos influenciam o desempenho, atribuindo ao orçamento relevante função para o alcance dos objetivos organizacionais.

A pesquisa revelou também que as variáveis contingenciais influenciam o desempenho da empresa, com a presença de algumas características ambientais, estruturais, estratégicas e tecnológicas, e estas podem contribuir para um melhor resultado das organizações pesquisadas.

Quanto aos fatores contingenciais relacionados à tecnologia dessas empresas percebeu-se que a empresa “C” não priorizou melhorias na definição da metodologia orçamentária, tendo adotado alguns paliativos relacionados aos seus sistemas de informação, desenvolvidos internamente.

Os casos estudados não confirmaram a afirmativa do estudo de Merchant (1981) de que as empresas mais descentralizadas teriam uso mais formal e intenso do controle orçamentário. Fato é que existia pouca descentralização nas empresas estudadas. Muitas empresas brasileiras são de controle familiar e embora avancem na profissionalização, ainda é forte o traço centralizador da gestão. A centralização é mais intensa na Empresa “C”, onde a profissionalização da gestão é mais recente.

Em nenhuma das empresas foram reportadas resistências na utilização do sistema de controle orçamentário, o que pode ser visto como um fato positivo. As três empresas buscam utilizar o sistema de controle orçamentário de forma integrada com outras ferramentas de gestão.

Uma das limitações desse trabalho refere-se observar que as conclusões apresentadas não podem ser generalizadas fora do escopo da investigação, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada no estudo de três casos. Ratifica-se que o orçamento é um artefato contábil que não deve ser aplicado de igual maneira em diferentes organizações, cabendo ao *controller* uma análise dos fatores contingenciais intervenientes antes da sua adoção.

Referências

ALEGRÍA, Ana Isabel Zardoya. **La función de control a través de los presupuestos: aplicación a la empresa multinacional.** Madrid: ICAC, 1996. 339 p.

COVALESKI, Mark; EVANS, John H. III; LUFT, Joan L.; SHIELDS, Michael D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 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.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The Management of Innovation**. London: Tavistock Publ.,1961.

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

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.

ELDENBURG, L.G. e WOLCOTT, S.K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F.A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. **Anais do XXXII Enanpad**. Rio de Janeiro, setembro de 2008.

FREZATTI, F. Beyond Budgeting: any chance for management improvement? **Brazilian Business Review**, vol.1,pp.118-135, 2004.

FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, [S.L.], v.2, p.73-87, jan/jun 2005.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

GALBRAITH, J. R. **Organization design**. Massachussets: Addison-Wesley Publishing, 1977.

GORDON, L. A.e NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**. v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GOVINDARAJAN, V. A contingency approach to strategy implementation at the businessunit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, 31, 4, p. 828-853, dec. 1988.

HANSEN, S. C. e VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory análise. **Management Accounting Research** , v. 15, pp. 415-439, 2004.

HOPE, J. e FRASER, R. **Beyond Budgeting: how manager can break free from the annual performance trap**. Boston, EUA: Harvard Business School Press, 2003.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**, V 1 e 2. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18. pp. 343-366, 2007.

KHANDWALLA, P. N. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. **Journal of Accounting Research**, pp. 275-285, autumn, 1972.

LAWRENCE, P.; LORSCH, J. **Firms and environments**. Illinois: Richard D. Irwin, 1969.

LUNKES, R. J. **Manual do Orçamento**. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

MERCHANT, K. A. Influences on Departmental Budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 9, n. 3/4, pp.291-307, 1984.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

SHARMA, D. S. The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, 13, pp. 101-130, 2002.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WESTON, J.F. e BRIGHAM, E.F. **Fundamentos da Administração Financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

WOODWARD, J. **Industrial organization: theory and practice**. London: Oxford University Press, 1965.