

# **O processo orçamentário das indústrias da Região Metropolitana de Salvador: Uma análise através de escalonamento multidimensional.**

**Janilson Antonio da Silva Suzart** (UFBA) - jassuzart@yahoo.com.br

**Carolina Venturini Marcelino** (UFBA) - carolventurini@hotmail.com

**Sonia Maria da Silva Gomes** (UFBA) - songomes@ufba.br

## **Resumo:**

*O orçamento compreende um instrumento de grande valia para as organizações. A literatura vem demonstrando que as empresas o têm utilizado para controlar o uso dos recursos disponíveis, para avaliar o desempenho de suas atividades, para auxiliar no processo decisório etc. O presente artigo tem como objetivo identificar as principais características do processo orçamentário de indústrias situadas na Região Metropolitana de Salvador (RMS). Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratória e utilizado um questionário, aplicado através da internet nos meses de março e abril de 2009. O universo amostral deste artigo compreende 39 indústrias que completaram todo o questionário, sendo classificada como uma amostra acidental. Foi utilizada uma técnica multivariada: o escalonamento multidimensional. O modelo bidimensional resultante da aplicação desta técnica permitiu a delimitação de quatro grupos distintos, além da identificação de sete empresas consideradas outliers. O primeiro grupo, com doze empresas, compreende aquelas que não fazem uso do orçamento. Os demais grupos, formados por seis, nove e cinco empresas, respectivamente, apresentam as empresas que utilizavam orçamento e possuíam muitas características em comum. Todos os outliers eram empresas usuárias de orçamento, porém, com características muito particulares. Ao final da análise, foi possível delinear, neste primeiro momento, o provável perfil dos processos orçamentários da população estudada, apresentando-se as principais características, tais como, modelo utilizado, tempo gasto na elaboração, setores abrangidos, propósitos etc., bem como, as razões que levam as empresas a não utilizarem orçamento.*

**Palavras-chave:** Orçamento. Processo Orçamentário. Indústrias RMS.

**Área temática:** Controladoria

## **O processo orçamentário das indústrias da Região Metropolitana de Salvador: Uma análise através de escalonamento multidimensional.**

### **Resumo**

O orçamento compreende um instrumento de grande valia para as organizações. A literatura vem demonstrando que as empresas o têm utilizado para controlar o uso dos recursos disponíveis, para avaliar o desempenho de suas atividades, para auxiliar no processo decisório etc. O presente artigo tem como objetivo identificar as principais características do processo orçamentário de indústrias situadas na Região Metropolitana de Salvador<sup>1</sup> (RMS). Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratória e utilizado um questionário, aplicado através da internet nos meses de março e abril de 2009. O universo amostral deste artigo compreende 39 indústrias que completaram todo o questionário, sendo classificada como uma amostra acidental. Foi utilizada uma técnica multivariada: o escalonamento multidimensional. O modelo bidimensional resultante da aplicação desta técnica permitiu a delimitação de quatro grupos distintos, além da identificação de sete empresas consideradas *outliers*. O primeiro grupo, com doze empresas, compreende aquelas que não fazem uso do orçamento. Os demais grupos, formados por seis, nove e cinco empresas, respectivamente, apresentam as empresas que utilizavam orçamento e possuíam muitas características em comum. Todos os *outliers* eram empresas usuárias de orçamento, porém, com características muito particulares. Ao final da análise, foi possível delinear, neste primeiro momento, o provável perfil dos processos orçamentários da população estudada, apresentando-se as principais características, tais como, modelo utilizado, tempo gasto na elaboração, setores abrangidos, propósitos etc., bem como, as razões que levam as empresas a não utilizarem orçamento.

Palavras-chave: Orçamento. Processo Orçamentário. Indústrias RMS.

Área Temática: Controladoria.

### **1 Introdução**

A quantidade de pesquisas empíricas envolvendo temáticas da área da Contabilidade Gerencial tem aumentado, em nosso país, nos últimos anos. Oliveira (2002, p. 80) confirma esta situação, apontando a importância adquirida pela Contabilidade Gerencial nos periódicos nacionais, no período entre 1990 e 1999.

Gestão de custos, avaliação de desempenho, sistemas de informações e orçamento são alguns dos temas relacionados à área contábil-gerencial que têm sido objetos de investigação pelos cientistas contábeis.

Dentre estas temáticas, destaca-se o orçamento. Este instrumento desempenha muitos papéis nas organizações, convertendo-se, em muitos casos, em uma ferramenta de grande importância no dia-a-dia destas entidades.

Segundo Abernethy e Brownell (1999, p. 191), na Contabilidade Gerencial, o orçamento possui enorme relevância, sendo comumente utilizado pelos gestores como ferramenta de coordenação e comunicação de planos e estratégias organizacionais. Hansen, Otley e Van der Stede (2003, p. 95) ressaltam que o orçamento é a principal ferramenta do sistema de controle de quase todas as entidades.

Luft e Shields (2003, *passim*), em um trabalho que analisou 275 artigos científicos na área de Contabilidade Gerencial, visando identificar quais os objetos mais estudados, dentre

outros objetivos, identificaram que o orçamento tem sido pesquisado sobre os seguintes enfoques: i) as causas e os efeitos do orçamento no comportamento individual; ii) as causas e os efeitos do orçamento nas organizações e em suas subunidades; iii) o uso das informações orçamentárias no planejamento ou para o controle das atividades; iv) o orçamento como instrumento de medição do desempenho ou como auxiliar nos sistemas de incentivos; v) o orçamento do ponto de vista dos microprocessos organizacionais.

Entretanto, em nosso país, o cenário é um pouco diferente. Leite e outros (2008, p. 65) atestaram que de “[...] 1257 dissertações defendidas nos Programas de Mestrado em Ciências Contábeis [...] apenas 27 versaram sobre a temática do orçamento [...]”. Complementam informando que, em relação aos programas de Doutorado, existe apenas uma tese sobre esta temática.

Neste contexto, o desenvolvimento de novas pesquisas sobre o orçamento na área contábil-gerencial propiciará contribuições para a produção científica contábil brasileira.

Desta forma, o presente artigo possui o seguinte questionamento norteador: Quais as principais características dos processos orçamentários das indústrias situadas na Região Metropolitana de Salvador?

Assim sendo, o principal objetivo deste estudo consiste em descrever as principais características do processo orçamentário dos estabelecimentos industriais situados na Região Metropolitana de Salvador. Este artigo pretende, ainda, de forma subsidiária: a) identificar as razões pelas quais as empresas analisadas utilizam ou não orçamentos; b) analisar o papel das informações contábeis na elaboração do orçamento; c) expor detalhes do processo orçamentário das empresas analisadas.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 Orçamento**

A palavra orçamento deriva da expressão italiana *orzare* que quer dizer calcular, computar, avaliar. Observa-se então que a atividade de orçar é tão antiga quanto a existência da humanidade. Mesmo de forma rudimentar ou assistemática, o homem passou a utilizar o orçamento em suas atividades, tais como, criação de animais, armazenamento de alimentos etc.

O orçamento corresponde, de acordo com Sanvicente (1997, p. 213), a expressão quantitativa, em diversas unidades de medidas, das atividades e planos desenvolvidos para um período determinado. Neste ponto de vista restrito, o orçamento representa, tão-somente, a tradução quantitativa, geralmente em termos monetários, daquilo que a organização pretende realizar em um período futuro.

Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 9) descrevem que orçamento tanto representa “[...] uma expressão quantitativa de um plano de ação”, como um instrumento de coordenação e implementação de planos e de condução e disciplina do planejamento de gestão.

O conceito apresentado, pelos autores acima, amplia a visão sobre o orçamento, ressaltando a relação deste com o planejamento.

Segundo Welsch (1986, p. 22), o orçamento abarca a integração de diversas técnicas administrativas, como, por exemplo, análise de fluxo de caixa, previsão de receitas e lucros, planejamento estratégico etc.

Em resumo, pode-se afirmar que o orçamento representa um instrumento no qual são expressos quantitativamente os planos da organização. Ele não apenas quantifica estes planos, como serve de ferramenta para o acompanhamento e implementação destes.

### **2.2 Evolução do orçamento**

A origem do orçamento na forma mais simples como ele é conhecido, isto é, representado em um documento formal, remonta à Inglaterra do século XVIII, quando o primeiro-ministro levava a relação de despesas que seriam realizadas ao Parlamento, para aprovação. (LUNKES, 2008, p. 25)

Destaca-se que antes da ocorrência deste fenômeno na Inglaterra, as técnicas orçamentárias vinham sendo desenvolvidas e implementadas para o Estado, quer seja para controlar as receitas provenientes dos tributos ou para acompanhar os gastos em época de guerra ou de expedições.

No século XIX, o destaque ficou por conta da França, onde foram desenvolvidos os princípios e as premissas básicas do orçamento. (LUNKES, 2008, p. 25)

Esta situação persistiu até o começo do século XX, quando, no final da década de 1910, de acordo com Komarev (2007, p. 29), a empresa *Dupont de Nemours*, situada nos Estados Unidos, passou a utilizar o orçamento. Este autor destaca que esta empresa e a *General Motors*, provavelmente, já praticavam técnicas orçamentárias desde o começo daquele século.

Complementando a informação acima, Berland (2002, p. 1) afirma que, simultaneamente, o orçamento começou a ser utilizado pelas empresas no começo do século XX nos Estados Unidos, na França e na Inglaterra, tendo uma expressiva expansão a partir da década de 1930.

Pode-se observar que as técnicas orçamentárias migraram do setor público para o setor privado, sendo que neste último, foram nas grandes empresas, possuidoras de uma estrutura burocrática e com descentralização de poder, que estas técnicas se adaptaram mais facilmente.

Em um primeiro momento, o orçamento foi utilizado precipuamente visando o controle do desempenho econômico e financeiro das empresas. Este modelo, o orçamento tradicional, era muito semelhante ao orçamento público, que acabara de ser migrado para as organizações. Komarev (2007, p. 34) destaca que, neste momento, o orçamento apresentava três funções, derivadas do controle das finanças públicas:

- Ser um plano capaz de sintetizar um grande número de atividades e descrever os meios necessários para realizá-las;
  - Controlar a delegação de responsabilidades;
  - Prever e coordenar as ações dos membros da organização.
- As principais características do orçamento tradicional são:
- Expressa as atividades em termos quantitativos;
  - Fixa metas a serem atingidas;
  - Abrange um período, geralmente, de um ano / exercício;
  - É utilizado para a avaliação do desempenho financeiro.

No momento seguinte, visando o aperfeiçoamento do orçamento tradicional, foi desenvolvido o orçamento contínuo. De acordo com Lopes e Blaschek (2005, p. 11), o orçamento contínuo “[...] difere do orçamento clássico por trabalhar com um horizonte fixo de tempo e por ser acompanhado de forma constante, mediante a elaboração contínua de projeções.”

Percebe-se que a principal característica do orçamento contínuo é a realização de revisões constantes do orçamento, uma vez que este possui um período fixo. Ao final de cada parcela temporal, a organização volta a rever o orçamento para completar o período restante.

Na década de 1970, Peter Pyrrh, em um artigo publicado na *Harvard Business Review*, descreveu sobre os problemas da elaboração do orçamento, a qual tinha como base os orçamentos anteriores, isto é, utilizando-se uma ótica incrementalista. Na mesma década, este autor propôs e implementou na *Texas Instrument* o orçamento base zero, ou seja, para cada

ano, o orçamento é feito de acordo com as demandas da organização, sem considerar os orçamentos anteriores. (KOMAREV, 2007, p. 127)

Nota-se que o orçamento base zero elimina o viés causado pelos orçamentos anteriores, pois, é feito a partir das necessidades atuais das unidades de uma organização, e não no seu histórico orçamentário. Entretanto, Komarev (2007, p. 127) ressalta que este modelo demanda um grande esforço e tempo da organização.

Ainda na década de 1970, Kilger e Plaut lançaram na Alemanha as bases do orçamento flexível (LUNKES, 2008, p. 107). Orçamento flexível é um modelo de orçamento que é ajustado de acordo com as mudanças no volume das atividades da empresa. Neste modelo, os custos fixos e variáveis são separados, objetivando facilitar ajustes no orçamento, para o alcance de determinado nível de atividade. Outra característica deste modelo é a definição de centros de responsabilidades, visando aperfeiçoar o controle das atividades.

Na década de 1980, com o surgimento do custeio baseado em atividades, foi desenvolvido o orçamento baseado em atividades. Partridge e Perren (1988, p. 583), considerando que os modelos orçamentários tradicional e base zero apresentavam diversos problemas, descrevem que o orçamento baseado em atividades responderia a uma antiga demanda ao relacionar as realizações aos recursos disponíveis.

Para Lunkes (2008, p. 123), o orçamento baseado em atividades “[...] é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos”.

A partir da década de 1990, destacaram-se os modelos *better budgeting*, *advanced budgeting* e, mais recentemente, o *beyond budgeting*.

De acordo com Neely, Bourne e Adams (2003, p. 23), o *better budgeting* não corresponde a um modelo novo, e sim à combinação de cinco abordagens, sendo três delas orçamentárias. São elas:

- Orçamento baseado em atividades;
- Orçamento base zero;
- Gerenciamento baseado no valor;
- Planejamento de lucro;
- Orçamento contínuo.

A principal característica deste modelo é que o uso conjunto destas cinco abordagens reduz as deficiências apresentadas pelas mesmas quando utilizadas isoladamente.

O *advanced budgeting* é fruto do trabalho do *Consortium of Advanced Management – International* (CAM-I), que se dedica a estudos sobre o ABC e sistemas de gestão e orçamentação baseados em atividades.

Bunce, Fraser e Woodcock (1995, p. 257) afirmam que este modelo visa suplantiar as limitações do orçamento tradicional, através de:

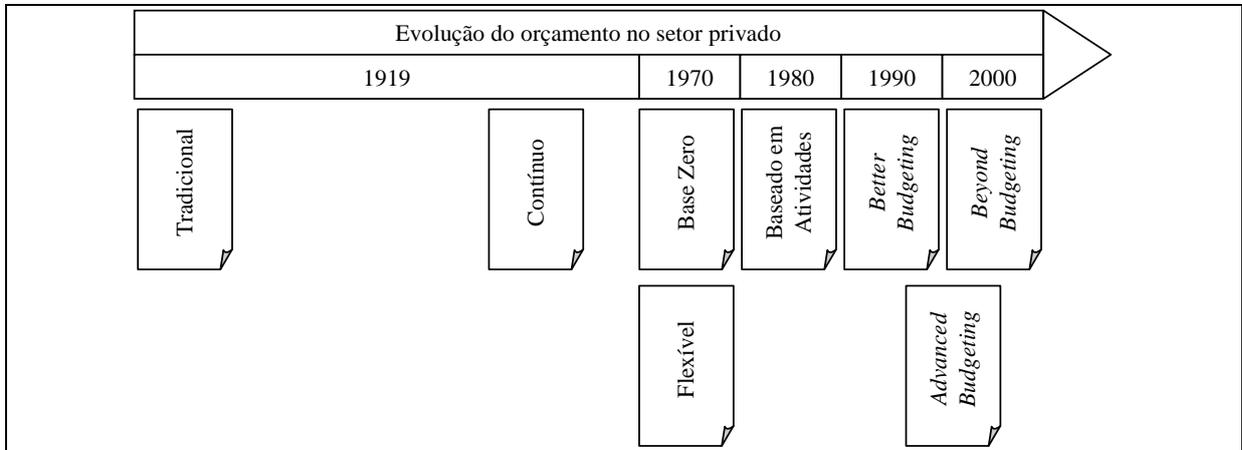
- Planos de atividades coerentes com as estratégias organizacionais;
- Vinculação do consumo de recursos com os processos realizados;
- Apoio à melhoria contínua das atividades organizacionais;
- Construção e manutenção de um comportamento organizacional congruente;
- Adição de valor através do planejamento e do orçamento.

Este modelo, assim como o *better budgeting*, não desenvolve um novo tipo de orçamento, porém, delimita condições que devem ser implementadas, visando o aperfeiçoamento do processo orçamentário.

O *beyond budgeting* é uma idéia desenvolvida pelo consórcio *Beyond Budgeting Round Table*. Consiste em um modelo de gestão, composto por dois grupos com seis princípios cada (princípios do processo: metas, recompensa, planejamentos, controles,

recursos e coordenação; princípios de liderança: clientes, responsabilidade, desempenho, liberdade, governanças e transparência). Seu modelo orçamentário é mais adaptável à gestão do que o tradicional e revisado continuamente de acordo com o desempenho organizacional (FRASER; PFLAEGING, 2007; LUNKES, 2008).

A seguir é apresentado o Quadro 1, contendo a evolução do orçamento no setor privado, explicitada nos parágrafos antecedentes.



Quadro 1 – Evolução do orçamento no setor privado. (Fonte: Adaptação de Lunkes, 2008, p. 39)

### 2.3 Processo orçamentário – vantagens e desvantagens

De acordo com Leite e outros (2008, p. 62), “O processo orçamentário refere-se ao conjunto das atividades de planejamento, coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações empresariais”.

Frezatti (2004, p. 123) destaca que o processo orçamentário deve estar subordinado à definição da visão estratégica da organização e representa um instrumento essencial do controle organizacional.

Assim, pode-se afirmar que o processo orçamentário compreende todas as atividades relacionadas com a elaboração e a implementação do orçamento, bem como, com a avaliação dos resultados alcançados por uma entidade.

O processo orçamentário pode ser classificado de acordo com o sentido do fluxo de suas atividades. Desta forma, o processo orçamentário é classificado como *top-down* ou *bottom-up*.

Schneider e Bruton (1998, p. 198) descrevem que no processo *top-down* a alta administração é responsável pela elaboração do orçamento. No processo *bottom-up*, considerado uma alternativa ao processo anterior, a elaboração do orçamento é iniciada nos setores da organização, sendo esta atividade coordenada pela alta administração.

O sentido do fluxo das atividades do processo orçamentário, assim como, as unidades organizacionais envolvidas neste processo, variam muito de entidade para entidade. Segundo Avril (2006, p. 1), o processo orçamentário depende do estágio de maturidade, do modelo de gestão e do controle gerencial de uma organização.

A seguir, passa-se a apresentar as principais vantagens e desvantagens do processo orçamentário, de acordo com a literatura.

As principais vantagens atribuídas ao processo orçamentário são: (LUNKES, 2008; KOMAREV, 2007; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; AVRIL, 2006)

- Auxilia na formulação da estratégia;
- Exige o estabelecimento das atividades a serem realizadas, assim como, a fixação de responsabilidades;

- Coordena diferentes atividades e é responsável pela mensuração dos resultados;
- Funciona como um meio de comunicação entre os membros da organização, em especial, para transmissão de objetivos e metas;
- Avalia o desempenho dos membros, dos setores e da entidade, auxiliando o processo decisório;
- É um instrumento de motivação e um meio de aumentar a satisfação no trabalho;
- Auxilia na determinação dos custos e na formação de preços de bens e/ou serviços.

Dentre as principais críticas ao processo orçamentário se destacam: (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; LEAHY, 2002; FRASER; PLAEGING, 2007; LUNKES, 2008)

- Consome muito tempo e recursos;
- Inflexibiliza as ações da entidade, reduzindo o seu poder de reação às adversidades ambientais;
- Não agrega valor à organização, sendo que seu foco principal é a redução de custos;
- Não fortalece a cultura da responsabilidade por resultados nas entidades;
- Incentiva comportamentos que atrapalham o desenvolvimento das atividades e o alcance de resultados;
- É baseado em suposições e não é atualizado na frequência necessária;
- Desvaloriza os membros de uma organização e reforça barreiras entre setores.

### 3 Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos fins, como sendo uma pesquisa de natureza exploratória, pois, conforme aponta Piovesan e Temporini (1995, p. 322), “[...] tem por objetivo conhecer a variável de estudo tal como se apresenta, seu significado e o contexto onde ela se insere.”

Quanto aos meios de investigação, caracteriza-se como sendo uma pesquisa de campo. Trata-se de uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. (VERGARA, 2000, p. 47)

Com o intuito de atingir os objetivos definidos neste artigo, foi utilizado, como instrumento de coleta de dados, um questionário auto-administrado aplicado através da internet. A primeira parte do questionário foi destinada a obter as informações acerca das seguintes características dos respondentes: ramo de atividade, número de empregados e porte econômico<sup>2</sup>. A segunda parte foi composta por questões relacionadas com o objeto de estudo desta pesquisa.

Nossa população é formada por todas as empresas situadas na RMS e inscritas na Federação das Indústrias do Estado da Bahia (FIEB, 2009). Durante os meses de março a abril de 2009, estas empresas foram contatadas através de mensagens eletrônicas que as convidavam a participar da referida pesquisa. A amostra compreende 39 empresas que completaram todo o questionário, sendo classificada como amostra acidental.

Nenhuma destas empresas está vinculada ao setor público. Destaca-se isto, pois as empresas sujeitas ao controle direto ou indireto dos entes estatais possuem um regime jurídico próprio que pode interferir nas escolhas destas empresas. Também não houve participação de organizações não-governamentais.

Após a organização das informações obtidas pela aplicação do questionário, optou-se pela realização de um escalonamento multidimensional (*multidimensional scaling – MDS*), objetivando descrever, de forma espacial, as ações e as percepções dos respondentes acerca de seus processos orçamentários.

De acordo com Herdeiro (2007, p. 390), o escalonamento multidimensional “[...] é uma técnica de redução de dados [...]” que ajuda a “[...] melhorar a capacidade de compreensão dos fenômenos e a auxiliar na formulação de teorias.”

Desta forma, após o uso desta técnica multivariada, foram identificados grupos que permitiram descrever as características dos processos orçamentários das empresas analisadas.

Os dados coletados foram sumarizados estatisticamente e analisados através do uso de aplicativo estatístico SPSS®, versão 11.

#### 4 Análise dos resultados

Visando a identificação das características dos processos orçamentários e a aplicação da técnica estatística de escalonamento multidimensional, fez-se necessário a codificação e organização das variáveis utilizadas. No presente estudo trabalhou-se com as seguintes variáveis:

Variável	Tipo	Objetivo
Uso	Ação	Identificar se a empresa utiliza ou não orçamento.
Abrangência	Ação	Descrever quais as atividades abrangidas no orçamento.
Modelo	Ação	Determinar o modelo orçamentário utilizado.
Elaboração – Tempo	Ação	Especificar o tempo gasto na elaboração do orçamento.
Elaboração – Forma	Ação	Distinguir a forma como o orçamento é elaborado.
Revisão	Ação	Identificar a frequência com que o orçamento é revisado.
Informações contábeis	Percepção	Avaliar o impacto das informações contábeis na elaboração do orçamento.
Desempenho	Percepção	Descrever se o uso do orçamento permite o alcance do(s) propósito(s) esperado(s).
Integração	Ação	Especificar se o processo orçamentário é integrado a outro processo gerencial.

Quadro 2 – Descrição das variáveis estudadas.

As variáveis classificadas como do tipo ação representam informações que podem ser obtidas objetivamente. As demais, classificadas como do tipo percepção, relacionam-se com aspectos subjetivos dos processos orçamentários analisados.

Após esta etapa, foi realizado um escalonamento multidimensional, com duas e três dimensões, através de um modelo euclidiano, utilizando-se uma matriz de dissimilaridade entre os elementos analisados. As medidas de dissimilaridades foram calculadas utilizando-se o algoritmo ALSCAL (*Alternating Least Squares Scaling*), comparando-se diretamente as empresas em pares, através da distância euclidiana.

Na sequência, foram analisados os indicadores de qualidade de ajustes dos modelos bidimensional e tridimensional obtidos.

Tabela 1 – Indicadores de qualidade de ajustes dos modelos.

Indicador	Modelo	
	Bidimensional	Tridimensional
<i>S-stress</i>	0,16322	0,15918
<i>Stress</i>	0,19160	0,17562
<i>DAF</i>	0,90277	0,92330

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Os indicadores *S-stress* e *Stress* (Tensão S e Tensão) estão relacionados com a soma dos quadrados dos erros, logo, quanto menor for o valor destes indicadores, maior será a qualidade do modelo. Segundo a classificação proposta por Kruskal (1964 *apud* MAROCO, 2007, p. 468), os valores atingidos pelos modelos são considerados razoáveis.

O indicador *DAF* (Dispersão das Proximidades Explicadas) se relaciona com a correlação quadrática, assim sendo, quanto mais próximo de 1,0 for o seu valor, maior será a capacidade de explicação do modelo. Segundo a classificação apresentada por Maroco (2007, p. 469), ambos os modelos possuem alto poder explicativo.

Em razão dos resultados alcançados, em especial por este último indicador, optou-se pelo modelo com duas dimensões. Percebe-se que a inclusão de mais uma dimensão influenciou muito pouco na capacidade explicativa do modelo, além de não ter alterado a classificação associada aos indicadores *S-stress* e *Stress*.

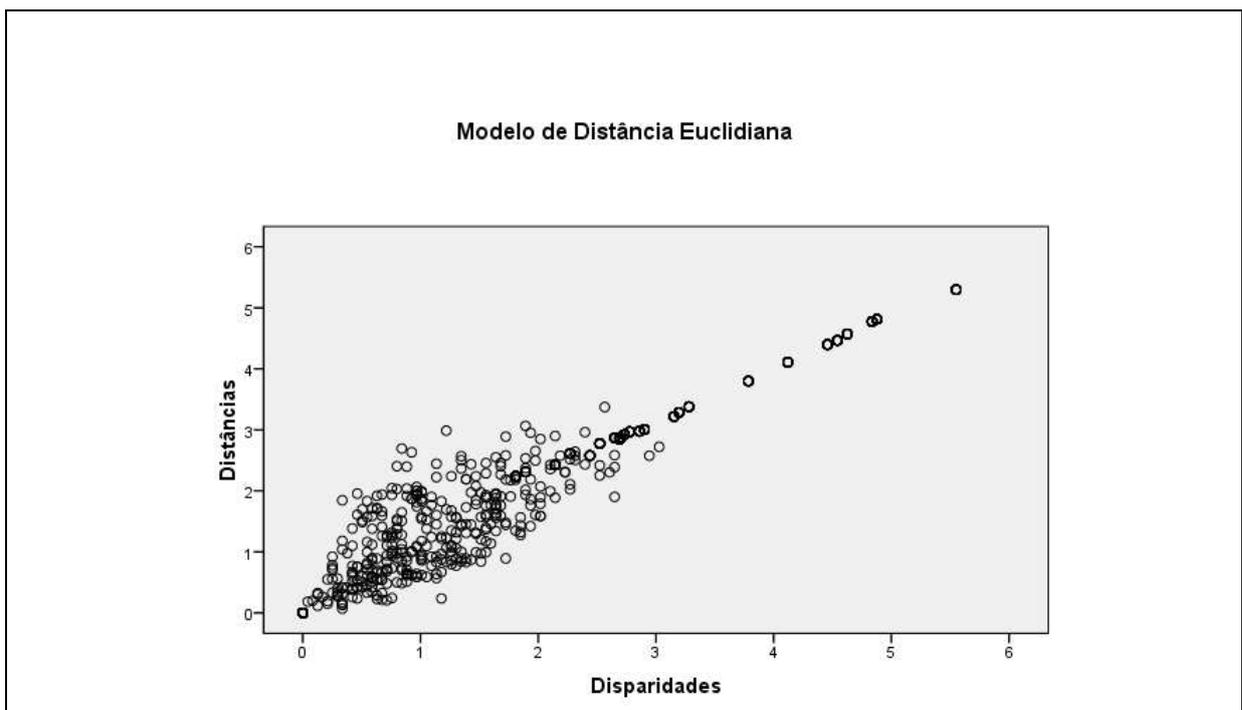


Gráfico 1 – Gráfico Shepard de dispersão entre os valores das dissimilaridades e disparidades. (Fonte: Dados da pesquisa, 2009).

Sobre os valores estimados durante a aplicação do escalonamento multidimensional foi utilizado, também, o diagrama de Shepard para analisar a qualidade de solução, comparando-se os valores observados com os estimados no modelo bidimensional. Observou-se que este modelo demonstra ter boa qualidade, especialmente, para grandes valores de dissimilaridades. A variação apresentada nos pequenos valores de dissimilaridades denotou a existência de *outliers*.

A seguir, é apresentado o mapa de distribuição das empresas.

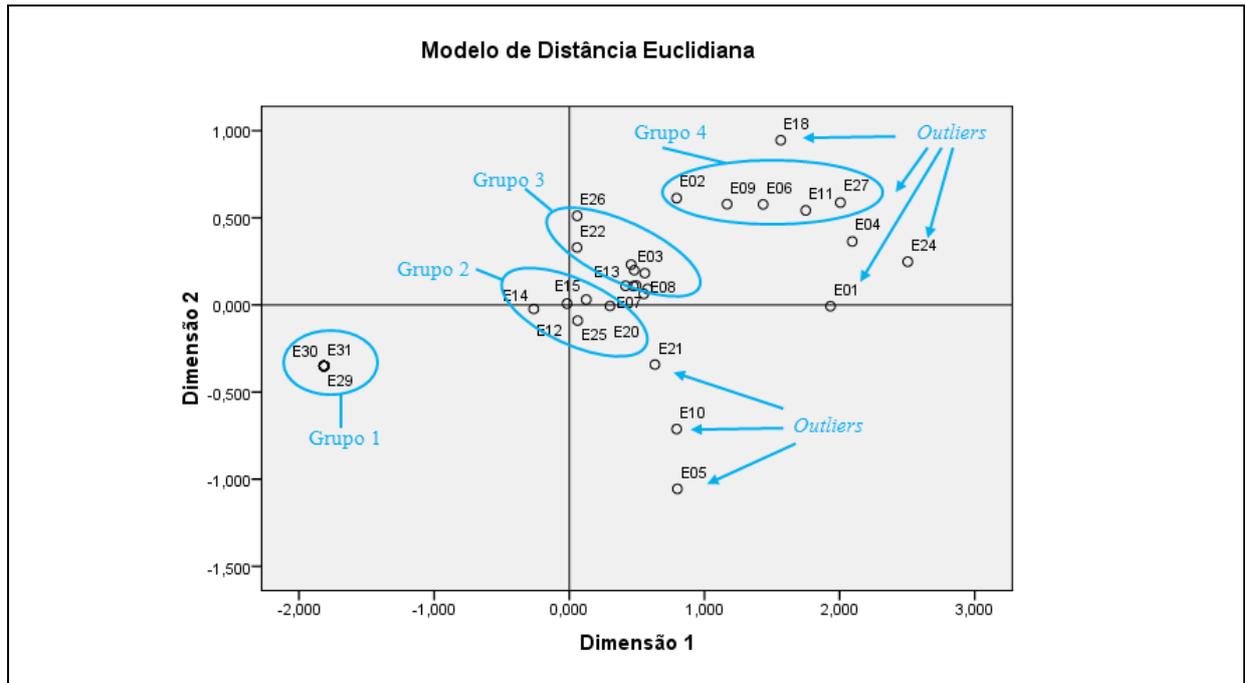


Gráfico 2 – Mapa de distribuição das empresas – Espaço bidimensional. (Fonte: Dados da pesquisa, 2009).

A análise dos dados dispostos no espaço bidimensional permitiu a identificação de quatro grupos e de sete *outliers*.

O primeiro grupo é composto por doze empresas. Todas responderam não fazer uso do orçamento. Em razão disto, como as variáveis utilizadas no escalonamento multidimensional não auxiliaram a compreender as características das mesmas, foram utilizadas as informações de mais quatro questões respondidas apenas por estas empresas.

As principais características deste grupo são:

- Micro (83,3%) e pequenas empresas (16,7%);
- Possuem menos de 100 empregados, sendo que 75% delas têm menos de 20 empregados;
- Nunca fizeram uso do orçamento;
- 58,3% declararam que não utilizam orçamento, pois a sua elaboração consome muito tempo e é muito cara;
- 33,3% alegaram que, em razão do seu pequeno porte, o uso do orçamento não seria necessário.

O segundo grupo é composto por seis empresas. Este grupo possui as seguintes características:

- Possuem menos de 100 empregados, sendo que 66,7% delas têm menos de 20 empregados;
- É formado por quatro microempresas, uma pequena e uma grande empresa;
- Utilizam orçamento há mais de sete anos;
- Em 83,3% dos casos, o orçamento abrange as principais atividades da organização;
- Gastam menos que dois meses para elaborar seus orçamentos;
- Em 66,7% dos casos, a elaboração do orçamento envolve apenas as áreas financeiras e de produção / comercial;
- O orçamento é revisado pelo menos uma vez por ano;

- Em dois terços dos casos, as informações contábeis são a principal fonte do processo orçamentário;
- O orçamento permite o alcance do propósito esperado pelo seu uso e, em 83,3% dos casos, é interligado ao planejamento de curto prazo.

Os principais propósitos esperados pelo uso do orçamento, pelas empresas deste grupo, são:

- Auxiliar a implementação das estratégias empresariais;
- Identificar as áreas eficientes e ineficientes da empresa;
- Melhorar o desempenho da empresa, com conseqüente aumento de lucro;
- Otimizar o uso de insumos, recursos, instalações, pessoas etc.

O terceiro grupo é formado por nove empresas. Suas principais características são:

- 55,6% têm menos que 20 empregados, sendo que o restante possui entre 100 e 500 empregados;
- Quanto ao porte econômico, é composto por todos os tipos possíveis, sendo que 44,4% são microempresas;
- 77,8% englobam todas as suas atividades em seus orçamentos;
- 44,4% adotam o modelo orçamentário baseado em atividades;
- 77,8% gastam menos que um mês para elaborar seus orçamentos;
- Em 55,6% dos casos, o orçamento é revisado pelo menos duas vezes ao ano;
- Em 77,8% dos casos, as informações contábeis são utilizadas como uma das principais fontes do processo orçamentário;
- 88,9% afirmaram que o orçamento permite o alcance satisfatório do propósito esperado pelo seu uso;
- 55,6% interligam o orçamento ao seu planejamento estratégico.

Neste grupo, os propósitos mais esperados pelo uso do orçamento são:

- Melhorar o desempenho da empresa, com conseqüente aumento do lucro;
- Avaliar em que medida as metas e os objetivos foram atingidos;
- Envolver os membros da empresa no planejamento das atividades.

Cinco empresas compõem o quarto grupo. Este grupo possui as seguintes características:

- 80,0% são médias empresas;
- Possuem menos que 500 empregados;
- O orçamento abrange todas as atividades da organização;
- A elaboração do orçamento é *bottom-up*, iniciando-se nos setores da empresa;
- O orçamento é revisado, no mínimo, uma vez por ano;
- Em 60,0% dos casos, as informações contábeis desempenham um papel acessório no processo orçamentário;
- O principal propósito do uso do orçamento é auxiliar a implementação das estratégias empresariais;
- Em 80,0% dos casos, o orçamento cumpre satisfatoriamente o propósito esperado;
- O orçamento é interligado a outro processo gerencial: 60,0% ao planejamento estratégico, 20,0% ao planejamento de longo prazo e 20,0% ao planejamento de curto prazo.

Sete empresas não foram enquadradas em nenhum dos grupos anteriores. Em comum estas empresas, em sua maioria, apresentam apenas três características:

- Não integram o orçamento a nenhum outro processo gerencial;
- O principal propósito que motiva o uso do orçamento é a otimização do uso dos recursos disponíveis;
- Afirmaram que o orçamento permite alcance parcial do propósito esperado pelo seu uso.

## 5 Considerações finais

O orçamento compreende um instrumento de grande valia para as organizações. A literatura vem demonstrando que as empresas o têm utilizado para controlar o uso dos recursos disponíveis, para avaliar o desempenho de suas atividades, para auxiliar no processo decisório e na formulação da estratégia etc.

Na Contabilidade Gerencial, o orçamento tem sido objeto de estudo de muitas maneiras, conforme atestaram Luft e Shields (2003). Desta forma, objetivando descrever as principais características dos seus processos orçamentários, foram coletadas e analisadas informações de 39 estabelecimentos industriais localizados na RMS.

Em razão de não estarem disponíveis dados sobre os processos orçamentários da população analisada, optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória com utilização de uma técnica multivariada, o escalonamento multidimensional. Visou-se, além da identificação das características dos processos orçamentários destas empresas, a validação das características do instrumento proposto para a obtenção dos dados primários.

As nove variáveis utilizadas foram obtidas da revisão da literatura sobre a temática estudada. Os indicadores *S-stress*, *Stress* e *DAF* demonstraram que o modelo com duas dimensões se mostrou bem ajustado e com boa capacidade de explicação.

O escalonamento multidimensional realizado permitiu a identificação de quatro grupos, formados de acordo com características em comum. O menor grupo ficou com cinco empresas e o maior ficou com doze.

No primeiro grupo ficaram as empresas que não fazem uso do orçamento. No segundo grupo ficaram empresas que utilizam orçamento há mais de sete anos, sendo os seus processos orçamentários, em sua maioria, interligados ao planejamento de curto prazo.

As empresas do terceiro grupo, em sua maioria, utilizam orçamentos abrangentes, que são elaborados em período menor que um mês e utilizam as informações contábeis como uma das principais fontes do processo orçamentário.

O quarto grupo é formado por empresas que elaboram seus orçamentos em processos *bottom-up* e os interligam a outros processos gerenciais.

A análise gráfica da distribuição das empresas em duas dimensões permitiu, também, a identificação de sete empresas que não foram agrupadas. Estas organizações demonstraram, quando comparadas entre si e com os grupos formados, características próprias em seus processos orçamentários.

Observa-se, desta forma, que o presente artigo atingiu satisfatoriamente seus objetivos identificando e descrevendo características essenciais ao desenvolvimento de estudos dos processos orçamentários das empresas e propiciando elementos para o aperfeiçoamento do instrumento de coleta de dados.

Sugere-se a ampliação da amostra, visando observar, quiçá, a formação de novos grupos e /ou a utilização de novas variáveis. Ressalta-se, também, que esta ampliação permitirá a realização de inferências sobre as indústrias localizadas na RMS.

## Referências

ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189-204, 1999.

AVRIL, Olivier. Le budget annuel: Du bon usage d'un outil de gestion essentiel... **Dossier: Gestion d'entreprise**, n. 23, p. 1-2, nov. 2006.

BERLAND, Nicolas. Comment peut-on gérer sans budget? In: Congrès des IAE, 2002, Paris. **Anais...** Paris, 2002, p. 1-13.

BUNCE, Peter; FRASER, Robin; WOODCOCK, Lionel. Advanced budgeting: A journey to advanced managements systems. **Management Accounting Research**, v. 6, p. 253-265, 1995.

FIEB – FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA BAHIA. **Guia Industrial do Estado da Bahia**. 2009. Disponível em: <<http://www.fieb.org.br/guia>>. Acesso em: 20 jan. 2009.

FRASER, Robin; PFLAEGING, Niels. Os 12 princípios do “Beyond Budgeting”. **BBRT White Paper**, p. 1-15, 2007.

FREZATTI, Fábio. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004.

HANSEN, Stephen C.; OTLEY, David T.; VAN DER STEDE, Wim A. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003.

\_\_\_\_\_; VAN DER STEDE. Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-439, 2004.

HERDEIRO, Roberto Francisco Casagrande. Escalonamento Multidimensional. In: \_\_\_\_\_. **Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2007. cap. 7, p. 389-431.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 576 p.

KOMAREV, Iliya. **La place des budgets dans Le dispositif de controle de gestion: Une approche contingente**. 2007, 725 f. Tese (Doutorado em Ciências de Gestão) – Institut d'Administration des Entreprises, Université Montesquieu, Bordeaux, 2007.

LEAHY, Tad. As 10 maiores armadilhas do orçamento. **HSM Management**, n. 32, mai. / jun. 2002.

LEITE, Rita Mara et al. Orçamento empresarial: Levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 29, n. 47, p. 56-72, mai./ago. 2008.

LOPES, Hilton de Araújo; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Orçamento empresarial na Administração Pública: Uma proposta. In: 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. **Anais...**, São Paulo, 2005, p. 1-15.

LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory consistent empirical research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 169-249, 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 176 p.

MAROCO, João. **Análise estatística: Com utilização do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo. 821 p.

NEELY, Andy; BOURNE, Mike; ADAMS, Chris. Better budgeting or beyond budgeting? **Measuring Business Excellence**, v. 7, n. 3, p. 22-28, 2003.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. Análise dos periódicos brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 29, p. 68-86, mai./ago. 2002.

PARTRIDGE, Mike; PERREN, Lew. An integrated framework for activity-based decision making. **Management Decision**, v. 36, n. 9, p. 580-588, 1998.

PIOVESAN, Armando; TEMPORINI, Edméa Rita. Pesquisa exploratória: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. **Revista Saúde Pública**, v. 29, n. 4, p. 318-325, 1995.

SANVICENTE, Antonio Zorato. **Administração Financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 283 p.

SCHNEIDER, Gary P.; BRUTON, Carol M. Activity-based budgeting: A flexible tool for transformational leaders. **Proceedings of the Academy Accounting and Financial Studies**, v. 3, n. 2, p. 196-201, 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 92 p.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986. 397 p.

---

<sup>1</sup> Composta por doze municípios: Camaçari, Candeias, Dias D'Ávila, Itaparica, Lauro de Freitas, Madre de Deus, Mata de São João, Pojuca, Salvador, São Francisco, São Sebastião do Passé e Simões Filho.

<sup>2</sup> O porte econômico foi caracterizado através do faturamento da empresa, possuindo a seguinte classificação: Microempresa = faturamento anual de até R\$ 1,2 milhão; Pequena empresa = faturamento anual de até R\$ 10,5 milhões; Média empresa = faturamento anual de até R\$ 60 milhões; e, Grande empresa = faturamento acima de R\$ 60 milhões.