

Prática orçamentária empresarial privada: um estudo empírico nas maiores empresas da região Sul do Brasil

Marcelo Resquetti Tarifa (UNOPAR/UEL/UFPR) - marcelotarifa@hotmail.com

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

Luciano Gomes dos Reis (UEL/UNOPAR) - lucianoreis2005@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo do presente estudo é identificar as principais características de prática orçamentária das maiores empresas da região Sul do Brasil. Quanto à metodologia, a pesquisa classifica-se em relação à finalidade, como descritiva, pois descreve as principais características de uma população. As estratégias estabelecidas foram direcionadas à coleta e análise de dados por meio de questionário eletrônico às empresas classificadas e delimitadas como as “300 Mais” compreendidas pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul de acordo com o anuário Expressão com as informações tabuladas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. O questionário eletrônico foi desenvolvido e baseado na coleta das características de prática orçamentária das empresas de acordo com a literatura referenciada. O perfil dos respondentes observado foi com idade entre 40 e 50 anos, função de gerência, nível de instrução de pós-graduação lato sensu e participação na prática orçamentária por um período de 5 a 10 anos. Por meio de análise descritiva, foi possível concluir as principais características de prática orçamentária: periodicidade anual, participação de todos os setores das empresas, foco nas estratégias, ausência de gratificação quando do cumprimento das metas pré-estabelecidas e especificidades quanto à classificação, influências externas, etapas de elaboração e variações orçamentárias.

Palavras-chave: Planejamento. Orçamento Empresarial. Características de Prática Orçamentária.

Área temática: Controladoria

Prática orçamentária empresarial privada: um estudo empírico nas maiores empresas da região Sul do Brasil

RESUMO

O objetivo do presente estudo é identificar as principais características de prática orçamentária das maiores empresas da região Sul do Brasil. Quanto à metodologia, a pesquisa classifica-se em relação à finalidade, como descritiva, pois descreve as principais características de uma população. As estratégias estabelecidas foram direcionadas à coleta e análise de dados por meio de questionário eletrônico às empresas classificadas e delimitadas como as “300 Mais” compreendidas pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul de acordo com o anuário Expressão com as informações tabuladas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. O questionário eletrônico foi desenvolvido e baseado na coleta das características de prática orçamentária das empresas de acordo com a literatura referenciada. O perfil dos respondentes observado foi com idade entre 40 e 50 anos, função de gerência, nível de instrução de pós-graduação *lato sensu* e participação na prática orçamentária por um período de 5 a 10 anos. Por meio de análise descritiva, foi possível concluir as principais características de prática orçamentária: periodicidade anual, participação de todos os setores das empresas, foco nas estratégias, ausência de gratificação quando do cumprimento das metas pré-estabelecidas e especificidades quanto à classificação, influências externas, etapas de elaboração e variações orçamentárias.

Palavras-chave: Planejamento. Orçamento Empresarial. Características de Prática Orçamentária.

Área temática: 15. Controladoria

1. INTRODUÇÃO

A busca pela eficácia organizacional remete à necessidade de aprimoramento dos controles e etapas que compõem o processo operacional das empresas. O planejamento, execução e controle das atividades existentes sugerem que o sistema de informação contábil das organizações trabalhe em constante harmonia com a finalidade de obtenção dos objetivos e metas traçados anteriormente.

Anthony e Govindarajan (2001, p.34) atribuem ao controle gerencial às atividades de: planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Neste sentido, os autores atribuem à contabilidade gerencial o papel de preparação das informações úteis à administração das empresas.

Para Johnson e Kaplan (1993, p.3) “o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial”. Ou seja, no constante processo evolutivo, competitivo e tecnológico vivenciado mundialmente, a contabilidade gerencial necessita prestar informações precisas, recentes e aprofundadas para que as diferentes atividades da empresa possam evoluir, bem como a administração consiga tomar as melhores decisões nos momentos ideais.

Após a definição das diretrizes de projeções futuras que devem ser obtidas por um processo de profunda e ampla análise de cenário, o orçamento empresarial é o instrumento de

gestão mais relevante do processo de planejamento operacional. Nele são sintetizadas informações que irão orientar as atividades de todos os gestores dos diversos níveis hierárquicos, nos períodos de abrangência dos orçamentos elaborados.

Autores como Welsch (1983), Frezatti (2007), Anthony e Govindarajan (2001), Hansen e Mowen (2001), Padoveze (2005), entre outros, tem apresentado diversas concepções sobre orçamentos, porém, todas focadas em uma caracterização específica do mesmo: planejamento. Para Welsch (1983, p.21) o planejamento e controle de resultados podem ser definidos como um enfoque sistemático e formal às responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da gestão. Frezatti (2007, p.14) compara o planejamento empresarial com a alimentação do ser humano. Quando o planejamento não é desenvolvido, a organização é enfraquecida e as consequências são identificadas em longo prazo.

O objetivo do presente estudo é identificar por meio de um estudo empírico as principais características relacionadas à prática orçamentária empresarial privada nas organizações classificadas como as “300 Mais” da região Sul do Brasil, de acordo com a Revista Expressão. Pela análise dos diferentes conceitos acerca do problema a ser verificado, bem como a escolha do tema, o estudo é orientado pela seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características de práticas orçamentárias empresariais privadas das “300 Mais” do sul do Brasil? Após a etapa introdutória, a pesquisa divide-se em quatro etapas principais. Na primeira etapa são apresentados referenciais teóricos sobre prática orçamentária, de modo específico, sobre o orçamento empresarial, o processo orçamentário e a classificação dos orçamentos. Na segunda etapa apresentam-se as características e classificações metodológicas do estudo. Por fim, na terceira etapa são apresentados e analisados os resultados obtidos, bem como desenvolvida a conclusão da pesquisa.

2 PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA

Todas as empresas sofrem reflexos diretos de fatores tanto externos quanto internos. Os fatores externos incluem a concorrência, a tecnologia, a economia, a política, a sociedade e o ambiente o qual está inserida. Os fatores internos relacionam todas as características operacionais da empresa, como as finanças, a administração e gerenciamento, a estrutura funcional, o comportamento e cultura organizacionais. Quando os pontos positivos e negativos das influências externas e internas são identificados e controlados, a organização forma o planejamento a ser trabalhado ao longo dos processos.

Anthony e Govindarajan (2001, p.380) afirmam que executivos mais competentes dedicam um tempo considerável ao planejamento do futuro. Em linhas gerais, planejar no contexto gerencial significa tomar informações confiáveis para os fatos que ocorrerão e influenciarão o desempenho da empresa, ou seja, prever o futuro da forma mais próxima possível face ao delineamento de procedimentos necessários aos resultados seqüentes.

Welsch (1983, p.21) afirma que o planejamento envolve os fatores de preparação e utilização de objetivos globais e de longo prazo da empresa; um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade; e um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de atividades (WELSCH, 1983, p.21).

O autor pondera ainda que o planejamento possui uma relação especial com o sistema contábil da empresa e com algumas abordagens técnicas administrativas como: previsão de vendas, sistemas de quotas de vendas, orçamentos de capital, análise de fluxos de caixa, análise das relações custo-volume-lucro, orçamentos variáveis, estudos de tempo e

movimentos, custo-padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle de produção, controle de estoques, administração por objetivos, planejamento organizacional, planejamentos de recursos humanos e controle de custos. Ressalta-se que Welsch (1983, p.22) contextualiza a etapa de planejamento de uma empresa em um sentido amplo, onde várias práticas gerenciais podem ser relacionadas. O presente estudo dará enfoque às práticas de orçamento no contexto de planejamento empresarial.

2.1 Orçamento Empresarial

Otley (1999) afirma que a prática orçamentária tem sido tradicionalmente a sustentação da maioria dos mecanismos de controle das organizações, porque é uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos da atividade organizacional em um único sumário coerente. Ainda segundo o autor, o orçamento é capaz de medir a performance relacionando tanto custos como medida interna quanto rendimentos da empresa como medida externa (OTLEY, 1999).

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.188) “o orçamento envolve o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos para atingir suas metas e a comparação periódica dos resultados efetivos com as metas [...]”. Para os autores, o orçamento engloba três pontos específicos, cada qual com representatividade diante dos processos e atividades desenvolvidos pela empresa. O estabelecimento de metas para futuras operações foca o momento do planejamento, enquanto o controle das ações relacionadas ao atendimento destas metas focam a função administrativa de direção.

Para Frezatti (2007, p.46) “o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”. Na afirmação específica, o orçamento é condicionado ao pilar de sustentação da gestão e uma ferramenta indispensável de auxílio e acompanhamento das metas planejadas e traçadas pelas organizações.

Merchant (2007) afirma que “um sistema de orçamento é uma combinação de fluxo de informação e processos e de procedimentos administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”. Neste mesmo sentido, Padoveze (2005, p.173) define orçamento como a expressão formal e quantitativa de planos de curto prazo, ou seja, é caracterizado pela quantificação e mensuração econômica das atividades planejadas e programadas para o próximo exercício.

Sob o ponto de vista de conceitos de diferenciados autores, o orçamento é uma importante ferramenta de auxílio à gestão. Quando condicionados aos processos de planejamento, execução e controle dos processos organizacionais, a função orçamentária ganha representatividade pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas. Na etapa de planejamento, o orçamento é traçado sob as previsões futuras estabelecidas pela empresa. Na execução dos processos, bem como no controle dessa etapa, o orçamento exerce função de apoio aos objetivos que devam ser atingidos pela organização em suas práticas operacionais e administrativas cotidianas.

2.2 Processo Orçamentário

Após analisados os conceitos de diferentes autores a respeito do orçamento empresarial, cabe desenvolver uma análise específica sobre o processo orçamentário nas empresas. Apesar da variação de acordo com o contexto de cada organização, os processos e ciclos orçamentários possuem características que se assemelham diante de alguns aspectos verificados.

Frezatti (2007, p.59-97) contempla as etapas do processo em três grandes momentos: etapa operacional, etapa financeira e controle orçamentário. Na etapa operacional estão inseridos o plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de investimentos no ativo permanente e o plano de recursos humanos. Na etapa financeira são contemplados os investimentos, custos, despesas e perdas, o custeio dos produtos e serviços, as demonstrações contábeis projetadas e os indicadores financeiros e não financeiros. Por fim, a etapa de controle orçamentário remete ao acompanhamento das metas e objetivos traçados nas etapas anteriores.

Para Hansen e Mowen (2001, p.247) “o processo orçamentário pode variar do processo relativamente informal executado por uma pequena empresa, para um procedimento detalhadamente elaborado, de diversos meses, empregado por grandes empresas”. Ou seja, o processo orçamentário está diretamente relacionado ao contexto da empresa, as necessidades de planejamento e controle pela direção e coordenação das etapas que constituem o orçamento.

2.3 Classificação dos Orçamentos

As empresas suficientemente estruturadas no processo de planejamento devem possuir um controle orçamentário que atenda às necessidades de tomadas de decisões que não coloquem em risco a continuidade financeira da organização. Diferentes aspectos podem ser relacionados quanto ao desenvolvimento e execução do orçamento. Aspectos internos e externos ao contexto das empresas.

Os orçamentos estáticos, também denominados fixos, são específicos a um nível de atividade. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.193) um orçamento estático “mostra os resultados esperados de um centro de responsabilidade para apenas um nível de atividade”. Após a determinação do orçamento, não há alteração do mesmo, independente da mudança na atividade. Segundo os autores, um ponto de desvantagem dessa classificação orçamentária é que não há ajustes às mudanças nos níveis de atividade (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.194).

Hansen e Mowen (2001, p.263) corroboram sobre o orçamento fixo no sentido de “como as receitas e os custos preparados para os orçamentos estáticos dependem de um nível de atividade que raramente se iguala às atividades reais, não são muito úteis quando se fala de preparar relatórios de desempenho”. Ou seja, para que a análise de desempenho seja viável, tanto custos reais quanto custos estimados necessitam ser comparados com o mesmo nível de atividade.

Os orçamentos flexíveis, também denominados de variáveis, fornecem o custo esperado para uma faixa de atividades. Para Warren, Reeve e Fess (2008, p.194) os orçamentos flexíveis “mostram os resultados esperados de um centro de responsabilidade para vários níveis de atividades”. Ou seja, os orçamentos variáveis são orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividade. Como aspecto positivo dessa classificação orçamentária destaca-se a utilidade na estimação e controle dos custos de fabricação, bem como para as despesas operacionais.

Hansen e Mowen (2001, p.264) avaliam o orçamento flexível quanto à utilização no planejamento ao mostrarem “quanto os custos serão em vários níveis de atividade”. Em contrapartida ao orçamento fixo, os flexíveis permitem a execução dos relatórios de desempenho comparando os custos estimados com os custos reais, importante ferramenta de controle gerencial.

Os orçamentos de tendências remetem à utilização de informações passadas para o desenvolvimento dos novos orçamentos. Padoveze (2000, p.399) afirma que “na execução do orçamento de tendências sempre existirão eventos passados de conhecimento da empresa, que

não se repetirão, e, que, portanto, não serão reproduzidos no orçamento”. O autor afirma que a utilização de informações já ocorridas oferece bons resultados à empresa, pois os eventos passados decorrem de estruturas organizacionais pré-existentes.

Quanto tratado o uso de dados relativos a períodos anteriores, são estabelecidos valores operacionais e financeiros ocorridos ao longo dos exercícios. Informações sobre receitas passadas, bem como custos incorridos, despesas e investimentos desenvolvidos formam a base das tendências de construção das projeções futuras tanto dos processos operacionais quanto dos processos financeiros da entidade.

A necessidade de utilização das informações oriundas de acontecimentos passados na elaboração orçamentária deve ser analisada de modo cauteloso. Em alguns momentos, como no planejamento estratégico da empresa, os erros passados podem ser estabelecidos como critério de superação e avanço no desempenho. Porém, para autores como Eldenburg e Wolcott (2007, p.388) na etapa de elaboração do orçamento todos os dados devem ser desenvolvidos sem a reavaliação de fatos passados. É o orçamento base zero descrito no item a seguir.

Os orçamentos base zero são processos orçamentários onde os gestores responsáveis preparam os mesmos a partir do zero. Para Blocher *et al* (2007, p.241) orçamento de base zero “requer que os gestores, ou as equipes orçamentárias, desempenhem revisões e análises profundas de todos os itens do orçamento”. Nesse processo orçamentário são descartadas as informações de exercícios financeiros anteriores, ou seja, os níveis anteriormente orçados não são dados como certos, pois sofrem variações. As atividades da organização partem do zero e desenvolvem seus orçamentos baseadas nas projeções futuras que irão ocorrer.

Hansen e Mowen (2001, p.271) afirmam que o orçamento base zero exige análises extensivas e bastante aprofundadas, o que remete à onerosidade e demora em seu desenvolvimento. Os autores conceituam que essa classificação de processo orçamentário está ligada aos pacotes de decisões, ou “descrições dos serviços, com os custos associados, que uma unidade de decisão pode, ou gostaria de oferecer” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.271).

Para Eldenburg e Wolcott (2007, p.388) o sistema base zero “encoraja os gerentes a cortar os custos e aumentar a qualidade, porém tem a desvantagem de ser um procedimento demorado, cujos benefícios talvez possam não justificar o tempo extra demandado”. Notam-se rígidas críticas quanto à utilização desse processo orçamentário, pois se justifica que o tempo consumido não atende às necessidades de controle gerencial no transcorrer das operações da organização.

3. METODOLOGIA

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p.37), “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”. A metodologia do presente estudo será detalhada quanto aos objetivos, quanto às estratégias de pesquisa, quanto à abordagem do problema e quanto a coleta, análise e interpretação dos dados.

A identificação do tipo da presente pesquisa quanto à finalidade e aos objetivos gerais é classificada como descritiva. A classificação descritiva relaciona-se à descrição das características específicas à população selecionada, cujo intuito principal é analisar as práticas orçamentárias empresariais. A pesquisa descritiva quanto aos objetivos é caracterizada por meio da coleta de dados e interesse na descrição de determinada população ou universo sem interferência por parte do pesquisador. Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.81) definem a pesquisa descritiva como um estudo intermediário entre as classificações exploratórias e explicativas, pois a mesma não possui a preliminariedade da primeira, nem o aprofundamento

da segunda, sendo que o significado de descrição apóia-se na identificação, relato e comparação.

Gil (1999, p. 44) define como “[...] descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”. Ou seja, por meio de uma população existente, verifica-se uma ou mais características existentes por meio da coleta e análise dos dados relevantes e necessários ao desenvolvimento.

A definição da estratégia de pesquisa a ser utilizada pode ser entendida como uma das tarefas mais complexas do desenvolvimento do tema. A necessidade de leitura das diferentes abordagens de vários autores torna-se imprescindível ao entendimento dos procedimentos técnicos e delineamento da pesquisa. Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.83) afirmam que “os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”.

Diante das possibilidades de classificação estratégicas da pesquisa, o presente estudo é identificado sob os contextos abordados como uma pesquisa bibliográfica e de levantamento ou *survey*. Na presente pesquisa, a classificação bibliográfica é evidenciada na segunda etapa e identificada como o referencial teórico proposto. Sob a análise de diferentes e relevantes conceitos de variados autores, foi possível construir conhecimento e informações acerca do tema prática orçamentária em empresas privadas.

A pesquisa bibliográfica do presente estudo fundamentou-se nas análises de livros, artigos em periódicos, anais de congressos e eventos científicos, dissertações e teses de autores do contexto nacional, bem como do contexto internacional de publicação científica. Os mesmos ofereceram base suficiente à construção do referencial teórico que abordou o tema supra mencionado. Na segunda classificação da pesquisa como levantamento ou *survey*, foi realizada coleta de dados junto às empresas identificadas na edição “300 Mais do Sul” do anuário Expressão, o qual relaciona em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas – FGV as maiores empresas, mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores específicos do ano.

Sob o ponto de vista de conceitos explorados acerca das avaliações quanto à abordagem do problema, identifica-se que a presente pesquisa é classificada como um estudo qualitativo, onde descreverá as principais características de prática orçamentária da população analisada. Para Martins e Theóphilo (2007, p.136) a pesquisa qualitativa na exploração científica “[...] é conhecida como pesquisa naturalística, uma vez que para estudar um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais é necessário que o pesquisador entre em contato direto e prolongado com o ambiente no qual o fenômeno está inserido”.

Desse modo, na finalidade de atingir os objetivos estabelecidos, a presente pesquisa tem sua população caracterizada pelas empresas classificadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, compreendendo os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A classificação das 300 maiores empresas da região sul do Brasil é desenvolvida anualmente pela Revista Expressão em parceria com a Fundação Getúlio Vargas – FGV. Ressalta-se ainda que a edição utilizada foi publicada no ano de 2007, com base nas informações econômicas, financeiras e sociais das empresas relativas ao exercício de 2006.

A amostra da presente pesquisa caracteriza-se como não probabilística por conveniência, sendo considerada para fins de análise as empresas que submeteram suas informações à Revista Expressão. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 44) define a amostragem por conveniência como as que “os elementos da população são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou por conveniência do pesquisador”.

Os dados foram coletados após a amostra selecionada por questionário eletrônico. Os questionários foram elaborados com base em características sobre a prática orçamentária das

empresas e foram aplicados aos responsáveis pela gestão de orçamentos das empresas classificadas como as “300 Mais” dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a etapa de envio do questionário pela forma eletrônica, contato com as empresas necessárias e estabelecimento de data de corte específica, chegou-se a um retorno total de 91 empresas respondentes. Das 91 respostas submetidas excluíram-se a quantidade de 5 retornos devido ao preenchimento incompleto ou incorreto dos questionários. De acordo com os dados, 7 empresas ou 2,33% retornaram demonstrando o não interesse de participação do estudo, principalmente devido a restrições internas da própria organização. Portanto, chegou-se a um retorno final de 86 (28,67%) respostas diante das 300 empresas abordadas. A Tabela 1 a seguir demonstra a totalidade dos retornos.

Tabela 1 - Retornos dos Questionários Eletrônicos.

Característica	Frequência	%
Aproveitados	86	28,67
Rejeitados	5	1,67
Retornados não-respondidos	7	2,33
Não retornados	202	67,33
Total de Questionários Enviados	300	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Ressalta-se ainda que dos 300 emails enviados com o questionário eletrônico e apresentação da pesquisa aos respondentes, a quantidade de 48 ou 16% retornaram por meio de devolução automática pelo fato do endereço ser incorreto ou devido a outros problemas técnicos de recebimento. Nesses casos, foi feito contato direto junto às empresas para solicitação do email correto relacionado ao setor responsável pela prática orçamentária da empresa.

4.1 Perfil dos respondentes

Essa etapa da análise descritiva objetiva caracterizar de modo direto o perfil das pessoas que responderam ao questionário eletrônico, para posteriormente caracterizar as empresas respondentes como melhor descrição dos aspectos contextualizados pelo estudo. De acordo com o instrumento de coleta de dados, entre os dados solicitados, destacam-se a idade, função na empresa, formação e quantidade de tempo na participação das práticas orçamentárias da organização. Os resultados são apresentados de acordo com a Tabela 2:

Tabela 2 - Idade dos Respondentes.

Idade	Frequência	%
20 a 30 Anos	3	3,49
30 a 40 Anos	25	29,07
40 a 50 Anos	41	47,67
50 a 60 Anos	15	17,44
Acima de 60 Anos	2	2,33
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme os dados relacionados, 3,49% dos respondentes possuem entre 20 e 30 anos, 29,07% entre 30 e 40 anos, 47,67% entre 40 e 50 anos e 2,33% com idade superior a 60 anos.

Dessa forma, atribui-se maior representatividade descritiva à média de idade entre 40 e 50 anos sob os respondentes e participantes do estudo.

A questão seguinte foi direcionada à identificação da função exercida pelo respondente junto à organização. Ressalta-se que no ato do envio do questionário eletrônico, a solicitação foi que o responsável pela prática orçamentária respondesse o mesmo. Os resultados são analisados pela Tabela 3.

Tabela 3 - Função dos Respondentes.

Função	Frequência	%
Gerente	32	37,21
Diretor	11	12,79
Contador	18	20,93
<i>Controller</i>	11	12,79
Outra	14	16,28
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Dos retornos obtidos, 37,21% dos respondentes foram gerentes, 12,79% diretores, 20,93% contadores e 12,79% *controllers* das organizações. Na questão, atribuiu-se um campo específico para seleção de outra opção, onde o respondente poderia descrever a função exata exercida. Dos 16,28% de outras funções, destacam-se: responsável pelo planejamento, técnico, responsável financeiro, coordenador financeiro, executivo operacional, relações com investidores e funções não especificadas.

O objetivo posterior foi identificar o perfil de formação acadêmica dos respondentes, na qual se iniciavam as opções desde a formação de segundo grau até outras em nível de pós-graduação *stricto sensu* - mestrado e doutorado. A Tabela 4 discrimina as formações dos participantes.

Tabela 4 - Grau de Instrução dos Respondentes.

Formação	Frequência	%
2º Grau	0	0,00
Superior Incompleto	1	1,16
Superior	19	22,09
Pós-Graduação <i>Lato Sensu</i>	56	65,12
Outra	10	11,63
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme a verificação dos dados coletados, nenhum respondente possui grau de instrução inferior à graduação acadêmica, ou seja, 1,16% possui curso superior incompleto, 22,09% superior completo, 65,12% pós-graduação *lato sensu* e 11,63% outra formação ou pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado e/ou doutorado. Entre as graduações compreendidas nos 22,09% destacam-se os cursos de Ciências Contábeis, Economia, Administração, Direito, Engenharia de Produção e Medicina. As pós-graduações *lato sensu* são focadas em diversas áreas de especialização como Finanças, Controladoria, Contabilidade Empresarial, Direito Civil, Direito Empresarial, Auditoria, Perícia, MBA Executivo em Negócios, MBA em Gestão Financeira e Economia Industrial. Nas pós-graduações *stricto sensu* destacam-se os cursos de Mestrado em Administração, Mestrado em Contabilidade, Mestrado em Economia e Doutorado em Administração.

Por fim, a questão final quanto ao perfil identificou o período o qual o respondente participa da prática orçamentária empresarial. Os resultados são demonstrados na Tabela 5:

Tabela 5 - Período de Participação na Prática Orçamentária.

Período	Frequência	%
0 a 5 Anos	16	18,60
5 a 10 Anos	29	33,72
10 a 15 Anos	22	25,58
15 a 20 Anos	6	6,98
Acima de 20 Anos	13	15,12
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados apontam que 18,6% dos respondentes participam da prática orçamentária da empresa de 0 a 5 anos, 33,72% de 5 a 10 anos, 25,58% de 10 a 15 anos, 6,98% de 15 a 20 anos e 15,12% a mais de 20 anos. Destaca-se que o período preponderante não ultrapassa os 10 anos de atuação no orçamento empresarial junto às organizações.

Quadro 1 - Síntese do Perfil dos Respondentes.

Característica	Preponderância
Idade	de 40 a 50 anos
Função	Gerência
Grau de Instrução	Pós-Graduação <i>Lato Sensu</i>
Período de Participação no Orçamento	de 5 a 10 anos

Fonte: elaborado pelo autor.

De forma geral, o Quadro 1 sintetiza o perfil dos 86 respondentes da pesquisa de acordo com a preponderância das respostas analisadas. Essa caracterização dos participantes melhora a compreensão das outras análises que serão desenvolvidas e traz aspectos bastante relevantes à construção do estudo.

4.2 Perfil das empresas participantes

Inicialmente, o presente item aborda o perfil das empresas que responderam ou participaram da pesquisa. Os dados levantados foram: o período de fundação das organizações, o faturamento anual e a quantidade de funcionários. Após as identificações, trazem-se as características das empresas quanto às práticas orçamentárias de acordo com as questões do instrumento eletrônico de coleta de dados.

O período de existência das empresas é abordado pela questão com a finalidade de descrever a quanto tempo as mesmas atuam no mercado. A Tabela 6 traz os resultados encontrados de acordo com as organizações respondentes.

Tabela 6 - Fundação da Empresa.

Período	Frequência	%
0 a 10 Anos	4	4,65
10 a 20 Anos	9	10,47
20 a 30 Anos	44	51,16
Acima de 50 Anos	29	33,72
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme o levantamento dos dados, das 86 empresas respondentes, 4,65% existe a menos de 10 anos, 10,47% de 10 a 20 anos, 51,16% de 20 a 30 anos e 33,72% acima de 50

anos. Destaca-se por meio das respostas que o período de fundação preponderante entre as empresas é destacado no tempo de 20 a 30 anos.

A questão seguinte foi relacionada à identificação do faturamento do último exercício financeiro das empresas, onde 100% das 86 organizações identificaram o faturamento como acima de 50 milhões de Reais. Pelo compromisso assumido junto aos participantes da pesquisa, não foram detalhados valores de modo mais específico com a finalidade de preservar qualquer tipo de informação estratégica ou sigilosa das empresas, sendo que pelo anuário utilizado, são evidenciadas apenas as receitas líquidas das entidades.

Na sequência, o questionário eletrônico dedicou-se ao levantamento da quantidade de funcionários nas empresas respondentes e também serviu como parâmetro à identificação do perfil das mesmas. A Tabela 7 identifica os resultados levantados.

Tabela 7 - Quantidade de Funcionários.

Quantidade	Frequência	%
0 a 50	2	2,33
50 a 100	4	4,65
100 a 500	16	18,60
500 a 1000	32	37,21
Acima de 1000	32	37,21
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Das empresas que submeteram as informações à pesquisa, 2,33% possuem até 50 funcionários, 4,65% de 50 a 100, 18,60% de 100 a 500 e, de modo semelhante, 37,21% possuem de 500 a 1000 funcionários e 37,21% acima de 1000 funcionários. Destaca-se que a maioria das empresas (74,42%) tem quantidade de colaboradores que ultrapassa o número de 500 pessoas.

De acordo com a pesquisa, a distribuição das respostas das empresas participantes por Estado da região sul do Brasil foi dividida em: Paraná 30,23%, Santa Catarina 18,6% e Rio Grande do Sul 51,16% do total de 86 retornos. Ou seja, mais da metade dos questionários eletrônicos respondidos referem-se a empresas cuja sede administrativa encontra-se no Rio Grande do Sul.

4.3 Características das práticas orçamentárias

Após a coleta dos dados, foi possível identificar as características relacionadas à periodicidade de desenvolvimento do orçamento, o setor responsável pelo mesmo, o principal foco, a existência de algum tipo de gratificação aos resultados atingidos, as principais classificações orçamentárias, os fatores externos que influenciam a prática orçamentária, as etapas de elaboração do orçamento e, por fim, os principais motivos de variações entre os valores orçados *versus* os valores realizados nas empresas. Ressalta-se que todas as questões sobre o orçamento empresarial foram desenvolvidas com base na revisão bibliográfica acerca do tema.

Inicialmente, o questionário solicitava a periodicidade de desenvolvimento do orçamento empresarial. As respostas foram sintetizadas pela Tabela 8.

Tabela 8 - Periodicidade do Orçamento

Periodicidade	Frequência	%
Mensal	3	3,49
Bimestral	0	0,00
Semestral	5	5,81
Anual	74	86,05
Outra	4	4,65
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Demonstra-se de modo expressivo que 86,05% das empresas respondentes desenvolvem o orçamento de modo anual. Mesmo assim, algumas organizações possuem elaborações sob a periodicidade mensal em 3,49% dos casos, semestral em 5,81% dos casos e 4,65% das empresas alegaram desenvolver o orçamento sob outra periodicidade. Os 4,65% relacionam-se, por exemplo, a empresas do ramo da construção onde as mesmas alegaram desenvolver o orçamento por obras ou empreendimentos.

A questão seguinte teve como objetivo identificar os responsáveis pelo desenvolvimento do orçamento empresarial, ou seja, o(s) setor(es) específicos que compreendem a participação e construção do orçamento. A Tabela 9 direciona aos resultados encontrados.

Tabela 9 - Responsáveis pela Prática Orçamentária.

Sector	Frequência	%
Contábil	10	11,63
Financeiro	12	13,95
Diretoria	10	11,63
Todos os Setores	50	58,14
Outros	4	4,65
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com a tabulação dos dados, o setor contábil é responsável pelo desenvolvimento do orçamento em 11,63% das empresas respondentes. O setor financeiro em 13,95% das empresas e a diretoria em 11,63% das organizações. O resultado de maior predominância foi o de todos os setores participarem do desenvolvimento do orçamento empresarial com 58,14% das empresas. Nesse sentido, 4,65% das empresas responderam que outros setores são responsáveis pela prática orçamentária, de modo que, especificamente, todas essas organizações citaram um setor de planejamento como o principal responsável.

O orçamento da empresa atende a alguns focos específicos a cada organização. Dessa forma, a sequência abordou o principal foco ou objetivo da prática orçamentária nas empresas. A Tabela 10 descreve as respostas e distribuições.

Tabela 10 - Foco do Orçamento.

Foco	Frequência	%
Operacional	20	23,26
Desempenho	5	5,81
Metas	17	19,77
Estratégias	44	51,16
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados demonstram que em 23,26% das empresas o foco operacional é o principal direcionamento do orçamento. Em 5,81% das organizações respondentes, o orçamento é utilizado para avaliação de desempenho de setores ou da entidade como um todo. As metas pré-estabelecidas na etapa de planejamento das empresas também foram relacionadas como foco do orçamento, onde 19,77% das empresas as identificaram. Por fim, 51,16% das organizações respondentes descreveram que o orçamento tem foco nas estratégias da empresa.

Conforme abordado no referencial teórico, o orçamento é tratado também sob o aspecto comportamental nas organizações. O comportamento dos indivíduos, muitas vezes, influencia e é influenciado pelo cotidiano da empresa. Nesse sentido, a questão seguinte procurou identificar se, caso as metas orçamentárias sejam alcançadas, os indivíduos ou responsáveis pelas operações que a compuseram recebem algum tipo de gratificação. A Tabela 11 descreve os resultados de forma direta.

Tabela 11 - Gratificação.

	Frequência	%
Sim	35	40,70
Não	51	59,30
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Das 86 empresas respondentes da pesquisa, 40,70% gratificam de alguma maneira os responsáveis pelo atendimento das metas orçamentárias pré-estabelecidas. Em 59,30% das organizações não há qualquer tipo de gratificação, independente das metas estipuladas pelo orçamento serem atingidas.

A partir da sequência do questionário eletrônico, os respondentes deveriam avaliar algumas características da prática orçamentária da empresa por meio de escala de importância. De modo específico, procurou-se identificar a caracterização ou classificação da prática orçamentária nas empresas. Orçamentos estáticos, flexíveis, de base-zero, por atividades e por dados contábeis foram relacionados para atribuição de valores em uma escala de 1 (mais importante) a 5 (menos importante) para cada opção. A Tabela 12 descreve de forma detalhada a atribuição de valores conforme a escala.

Tabela 12 - Classificação dos Orçamentos.

Orçamento	1		2		3		4		5		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Dados Contábeis	40	46,51	24	27,91	5	5,81	12	13,95	5	5,81	86	100,00
Flexível	5	5,81	11	12,79	24	27,91	16	18,60	30	34,88	86	100,00
Base Zero	23	26,74	8	9,30	10	11,63	33	38,37	12	13,95	86	100,00
Atividades	6	6,98	23	26,74	28	32,56	15	17,44	14	16,28	86	100,00
Estático	11	12,79	20	23,26	19	22,09	11	12,79	25	29,07	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme a Tabela 12, as opções de classificação orçamentária foram escolhidas com base em escalas, onde se atribuíram valores a cada item. Dessa forma, cada tipo de orçamento, conforme a literatura abordada no referencial teórico, obteve um nível de escolha, onde todos deveriam ser optados totalizando os 100% em cada.

Na questão seguinte do questionário eletrônico o objetivo foi identificar quais influências externas afetam a prática orçamentária das empresas. Também foram estabelecidas 10 opções de acordo com a literatura orçamentária onde os respondentes

deveriam estabelecer por meio de escala os fatores mais e menos importantes. A escala compreendeu de 1 (mais importante) a 10 (menos importante), de modo a facilitar o entendimento dos respondentes. Os resultados são descritos por meio da Tabela 13.

Tabela 13 -Influências Externas na Prática Orçamentária.

Influência	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		TOTAL	
	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
Política	1	1,16	10	11,63	6	6,98	5	5,81	10	11,63	9	10,47	12	13,95	9	10,47	10	11,63	14	16,28	86	100,00
Economia	34	39,53	10	11,63	9	10,47	14	16,28	7	8,14	3	3,49	7	8,14	1	1,16	0	0,00	1	1,16	86	100,00
Tecnologia	2	2,33	10	11,63	16	18,60	9	10,47	10	11,63	18	20,93	5	5,81	9	10,47	3	3,49	4	4,65	86	100,00
Social	5	5,81	6	6,98	4	4,65	8	9,30	9	10,47	8	9,30	16	18,60	16	18,60	9	10,47	5	5,81	86	100,00
Legal	4	4,65	1	1,16	7	8,14	9	10,47	13	15,12	12	13,95	11	12,79	15	17,44	8	9,30	6	6,98	86	100,00
Fiscal	2	2,33	10	11,63	7	8,14	7	8,14	10	11,63	11	12,79	9	10,47	10	11,63	9	10,47	11	12,79	86	100,00
Ecológica	6	6,98	5	5,81	3	3,49	3	3,49	6	6,98	9	10,47	11	12,79	9	10,47	20	23,26	14	16,28	86	100,00
Concorrência	19	22,09	19	22,09	12	13,95	7	8,14	2	2,33	6	6,98	1	1,16	9	10,47	6	6,98	5	5,81	86	100,00
Fornecedores	7	8,14	8	9,30	11	12,79	12	13,95	11	12,79	5	5,81	7	8,14	7	8,14	7	8,14	11	12,79	86	100,00
Demográfica	6	6,98	4	4,65	11	12,79	11	12,79	5	5,81	5	5,81	7	8,14	0	0,00	10	11,63	27	31,40	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 13 descreve a seleção dos principais fatores externos influenciadores na prática orçamentária pelas empresas. Os mesmos foram divididos em fatores políticos, econômicos, tecnológicos, sociais, legais, fiscais, ecológicos, de concorrência, de fornecedores e demográficos. Conforme respostas obtidas, sumarizados na Tabela 13, pode-se observar que os principais fatores que constituem influências externas no processo de prática orçamentária são aqueles que guardam relação com as áreas de economia e concorrência. Os itens que, na opinião dos respondentes, apresentaram menos importância na elaboração do orçamento, como influência externa, são aqueles ligados à área Demográfica, política e ecológica.

A sequência das questões que caracterizaram a prática orçamentária das empresas teve como objetivo identificar por ordem de importância as principais etapas da construção do orçamento pelas organizações. Atribuíram-se valores de 1 (mais importante) a 5 (menos importante) para caracterizar a ordem das etapas escolhidas. A Tabela 14 traz os resultados de forma descritiva.

Tabela 14 - Etapas de Elaboração do Orçamento.

Plano	1		2		3		4		5		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Marketing	16	18,60	10	11,63	13	15,12	18	20,93	29	33,72	86	100,00
Operacional	32	37,21	23	26,74	11	12,79	8	9,30	12	13,95	86	100,00
Ativos Permaentes	11	12,79	15	17,44	24	27,91	20	23,26	16	18,60	86	100,00
Recursos Humanos	1	1,16	7	8,14	23	26,74	31	36,05	24	27,91	86	100,00
Financeiro	24	27,91	32	37,21	17	19,77	7	8,14	6	6,98	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Na tabela 14 pode-se constatar que os respondentes consideraram como etapa de maior importância, na elaboração do orçamento, as áreas operacional e financeira. Por sua vez, constatou-se que as etapas com menor representatividade e relevância foram as áreas de marketing e de recursos humanos. As empresas respondentes receberam 5 opções específicas para atribuição dos valores conforme escala de importância. Os planos de marketing, operacional, ativos permanentes, recursos humanos e financeiros foram escolhidos de acordo com a literatura orçamentária como as etapas mais representativas e relevantes à construção

do orçamento empresarial. Assim, cada item recebeu uma avaliação, de modo que os mesmos totalizaram 100% de valores atribuídos pelos respondentes.

Na finalização das características da prática orçamentária das empresas, a questão final buscou identificar quais opções de variações dos orçamentos as empresas atribuíram as avaliações relacionadas. Para tanto, também foi estabelecida escala de importância de 1 (mais importante) a 4 (menos importante) conforme cada item relacionado. A Tabela 15 traz a síntese das causas de variações orçamentárias pelas empresas.

Tabela 15 - Variações Orçamentárias.

Causas	1		2		3		4		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Erros	8	9,30	9	10,47	33	38,37	36	41,86	86	100,00
Decisões	18	20,93	20	23,26	30	34,88	18	20,93	86	100,00
Não-controláveis	39	45,35	32	37,21	10	11,63	5	5,81	86	100,00
Não-precisas	20	23,26	23	26,74	17	19,77	26	30,23	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com o referencial teórico relacionado às principais variações entre os orçamentos desenvolvidos, foram descritas as variações por erros diversos, por decisões administrativas, por decisões identificadas, porém não-controláveis e, por fim, por causas não-precisas. Segundo as respostas da Tabela 15, as empresas respondentes selecionaram por escala de importância as características que melhor representam as variações orçamentárias ocorridas. Ressalta-se que todos os itens totalizaram os 100% de valores atribuídos pelas organizações participantes da pesquisa.

5. CONCLUSÕES

Com base nos resultados obtidos, tabulados e descritos por meio de planilhas eletrônicas de Excel, bem como pela utilização do software estatístico SPSS® versão 13.0, e por intermédio do levantamento realizado, pode-se constatar a existência de características específicas de prática orçamentária das empresas. O perfil dos respondentes foi direcionado ao nível de gerência como função estabelecida, idade entre 40 e 50 anos, grau de instrução a nível de pós-graduação *lato sensu* e período de 5 a 10 anos participando do processo orçamentário.

A periodicidade anual do orçamento nas empresas analisadas foi predominante em 86,05%, bem como 58,14% responderam que todos os setores participam e são responsáveis pelo processo. Quanto ao foco, 51,16% das empresas direcionam o orçamento nas estratégias organizacionais e 59,30% não gratificam os colaboradores caso as metas sejam atingidas. Conforme escala estabelecida, houveram classificações específicas dos orçamentos, influências externas na prática orçamentária, direcionamento nas etapas de elaboração e variações dos orçamentos.

Por fim, o presente estudo identificou características específicas de prática orçamentária nas empresas classificadas e delimitadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, a qual compreendeu os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul de acordo com o anuário Expressão com as informações tabuladas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV.

Durante as etapas de desenvolvimento do trabalho, recomendações de exploração sobre os temas abordados surgem devido à extensa oportunidade e campo de estudos necessários à compreensão contínua das práticas gerenciais orçamentárias. Uma das questões levantadas pela pesquisa *survey* foi a verificação quanto à gratificação das empresas junto aos

responsáveis por atingirem as metas orçamentárias pré-estabelecidas. Como sugestão, há possibilidade de análise em relação às empresas que gratificam seus responsáveis quanto à especificidade de características comportamentais entre os indivíduos em relação às empresas que não gratificam.

6. REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BLOCHER, Ed; CHEN, Kung; COKINS, Gary; LIN, Tom. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.
- ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MEGLIORINI, Evandir. Amostragem. In: CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos R. (coordenadores). **Pesquisa operacional para decisão em Contabilidade e Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MERCHANT, Kenneth A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**. Vol. 1, n. 1, p. 107-126, Set. / Dez. 2007.
- OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**. 10, 363-382, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- RACHLIN, Robert; SWEENEY, H.W. Allen. **Handbook of budgeting**. 3rd. ed. New York: John Wilwy & Sons, Inc, 1993.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.