

A utilização de orçamento como ferramenta de gestão por empresas do setor da construção civil

Ana Karla de Lucena Gomes (MULTI Unb/UFPB/UFRN) - aklucenagomes@gmail.com

Kalliny Régis Soares (UFPB) - kalliny91@hotmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo da presente pesquisa é analisar a utilização do orçamento como instrumento no processo de tomada de decisão pelas empresas do setor da construção civil, localizadas no município de João Pessoa (PB). Trata-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa, realizada em empresas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP). Devido ao tamanho da amostra investigada, utilizou-se o Teste Exato de Fischer para determinar a significância estatística das variáveis consideradas. Todas as análises foram desenvolvidas com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS® versão 22.0 para Windows. Constatou-se que a maioria dos responsáveis pela elaboração do orçamento possui curso superior nas áreas de Contabilidade e Administração, com experiência média no setor de 10 anos e na elaboração do orçamento de 6 anos. Quanto às características das construtoras, a maior parte destas atua há mais de 40 anos no mercado e está presente em diversos estados. Sobre a utilização do orçamento como ferramenta gerencial, o mesmo é considerado importante para decisões significativas, sendo elaborado anualmente. Quanto aos resultados obtidos a partir das análises cruzadas, identificou-se que as variáveis "tempo de atuação na empresa" e "tempo de participação no desenvolvimento do orçamento" do funcionário encarregado pela elaboração do orçamento, apresentaram relação significativa com a participação dos setores Diretoria, Contábil e outros setores, ou seja, a participação destes no processo orçamentário depende das características das variáveis. Por exemplo, observou-se que quando o responsável pela elaboração do orçamento possui menos de 10 anos de experiência, todos os setores trabalham no processo orçamentário.

Palavras-chave: *Construção civil. Orçamento empresarial. Ferramenta de gestão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

A utilização de orçamento como ferramenta de gestão por empresas do setor da construção civil

Resumo

O objetivo da presente pesquisa é analisar a utilização do orçamento como instrumento no processo de tomada de decisão pelas empresas do setor da construção civil, localizadas no município de João Pessoa (PB). Trata-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa, realizada em empresas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP). Devido ao tamanho da amostra investigada, utilizou-se o Teste Exato de Fischer para determinar a significância estatística das variáveis consideradas. Todas as análises foram desenvolvidas com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS® versão 22.0 para Windows. Constatou-se que a maioria dos responsáveis pela elaboração do orçamento possui curso superior nas áreas de Contabilidade e Administração, com experiência média no setor de 10 anos e na elaboração do orçamento de 6 anos. Quanto às características das construtoras, a maior parte destas atua há mais de 40 anos no mercado e está presente em diversos estados. Sobre a utilização do orçamento como ferramenta gerencial, o mesmo é considerado importante para decisões significativas, sendo elaborado anualmente. Quanto aos resultados obtidos a partir das análises cruzadas, identificou-se que as variáveis "tempo de atuação na empresa" e "tempo de participação no desenvolvimento do orçamento" do funcionário encarregado pela elaboração do orçamento, apresentaram relação significativa com a participação dos setores Diretoria, Contábil e outros setores, ou seja, a participação destes no processo orçamentário depende das características das variáveis. Por exemplo, observou-se que quando o responsável pela elaboração do orçamento possui menos de 10 anos de experiência, todos os setores trabalham no processo orçamentário.

Palavras-chave: Construção civil. Orçamento empresarial. Ferramenta de gestão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

O setor da Construção Civil é um dos mais importante e representativo para a economia nacional. Em 2013, este setor industrial contribuiu com cerca de 25% para a formação do Produto Interno Bruto – PIB do Brasil. Desse percentual, cerca de 5,4% está associado ao ramo da construção civil (IBGE, 2014). De acordo com o IBGE, em 2014 a construção civil empregava mais de 3,5 milhões de pessoas no Brasil, tendo em vista a enorme habilidade em ocupar mão-de-obra com escassa ou inexistente formação acadêmica. Isso auxilia, por exemplo, na diminuição da taxa de desemprego, na geração de renda, movimentação da economia, entre outros benefícios que é possível elencar.

No âmbito nacional, o setor passa por um período de desaceleração do crescimento, com a queda de alguns índices. No estado da Paraíba, diferentemente dos resultados nacionais, o setor apesar de sofrer oscilações tem apresentado indicadores positivos. Tendo em vista sua contribuição para economia como um todo, as empresas do setor da construção civil necessitam garantir sua continuidade e crescimento, podendo, pois, empregar medidas estratégicas a fim de garantir seu objetivo e desenvolver vantagem competitiva sustentável (HOLANDA, 2007).

Desta feita, tem-se o orçamento como principal dispositivo formal em que são elencados os planos em termos financeiros na empresa (LUNKES, 2003), podendo este, ser

empregado como medida estratégica. O orçamento consiste, portanto, em um projeto minucioso de empregabilidade de recursos, demonstrando um esboço do que se espera para o futuro, expresso em termos quantitativos e formais (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

Sobanski (2000) complementa afirmando que o orçamento é capaz de propiciar um elo gerencial entre a atuação de curto prazo da empresa e suas estratégias. Sendo assim, o entendimento está centrado na premissa de que o orçamento auxilie o gestor no desempenho de suas funções, visto que faz parte de um processo de planejamento de longo prazo (CASTANHEIRA *et al.*, 2013).

Um estudo acerca da gestão orçamentária no setor da construção civil foi desenvolvido pela Deloitte (2014) em parceria com o Sindicato da Indústria da Construção Civil (SindusCon) e com apoio do Sindicato do Mercado Imobiliário (Secovi). Neste, verificou-se a ausência do uso de ferramentas especializadas para a gestão orçamentária das construtoras. O estudo foi realizado com 71 empresas do setor, cujo objetivo foi identificar as práticas utilizadas no planejamento orçamentário e encontrar as principais dificuldades que enfrentam em relação ao tema. Tal estudo, apontou um resultado que necessita atenção da academia, principalmente, quando se verifica que há carência de pesquisas em relação ao setor e da importância do orçamento, artefato da contabilidade gerencial, que pode auxiliar significativamente no processo de tomada de decisão.

Diante deste contexto, a pesquisa se propõe analisar a utilização do orçamento como instrumento de gestão no processo decisório pelas empresas do setor da construção civil do município de João Pessoa. A contribuição desta pesquisa consiste em investigar aspectos até então pouco explorados do setor investigado, bem como contribuir para que empresários desponham uma discussão em torno da relevância do aperfeiçoamento das técnicas de gestão das finanças como diferencial para o processo decisório.

2 Referencial Teórico

2.1 Orçamento Empresarial

O orçamento é um conjunto de números que projeta o desempenho financeiro futuro de uma empresa, e que é útil para avaliar a viabilidade financeira da estratégia escolhida ou decidir se são necessárias mudanças no plano global (DAVILA; FOSTER, 2005). De acordo com Horngren, Datar e Rajan (2012), o orçamento consiste na expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período e auxilia a coordenar o que precisa ser realizado para implementar esse plano especificado. Este, por sua vez, desempenha papel importante nas organizações para planejar, coordenar atividades, alocar recursos e criar incentivos (COVALESKI; EVANS; LUFT; SHIELDS, 2003).

Empresas simples bem como grandes e complexas organizações podem utilizar-se desta ferramenta (JENSEN, 2003). No entanto, nos pequenos negócios o controle é efetuado por meio de mecanismos informais, ao passo que as organizações maiores exigem controles formais (KING *et al.*, 2010). Considerado um elemento central da maioria dos sistemas de gestão, o orçamento constitui muito mais um processo de desempenho gerencial do que de planejamento financeiro. Este se constitui como um plano expresso em termos financeiros que serve de base para o controle de desempenho, a alocação de recursos, o encaminhamento dos gastos e o compromisso com os resultados financeiros (HOPE; FRASER, 2003; JENSEN, 2003; BORNIA; LUNKES, 2007).

No que diz respeito à sua abrangência, o orçamento pode conter aspectos financeiros e não financeiros e funciona como um projeto para empresa seguir no período vindouro. Um orçamento financeiro, por exemplo, quantifica expectativas da diretoria sobre a renda, fluxos de caixa e posição financeira. Assim como as demonstrações financeiras são preparadas para

períodos passados, as demonstrações podem ser preparadas para períodos futuros, como por exemplo, a demonstração financeira orçada, a demonstração de fluxos de caixa orçada e o balanço financeiro orçado. Subjacente aos orçamentos financeiros são orçamentos não financeiros para, por exemplo, unidades produzidas ou vendidas, número de funcionários e número de novos produtos que estão sendo introduzidos no mercado (HORNGREN; DATAR; RAJAN, 2012).

Quanto aos objetivos do orçamento, sabe-se que estão centrados no planejamento e no controle da empresa. No Quadro 1 são listados os objetivos principais do orçamento de acordo com Brookson (2000).

Quadro 1 - Os seis objetivos principais do orçamento.

Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajudar a coordenar as atividades de diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes, onde necessário.
Avaliação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista duas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson, 2000, p. 9.

Os objetivos listados por Brookson (2000) estão associados às vantagens propiciadas pelo orçamento. Jensen (2003) expõe que os orçamentos permitem identificar as partes discrepantes nos negócios, uma vez que: a) informações cruciais são compartilhadas abertamente; b) decisões são baseadas num conjunto comum de números; c) ocorre fluidez no procedimento; e d) há interações harmoniosas entre as unidades, culminando em processos eficientes, produtos de alta qualidade, baixos inventários e clientes satisfeitos. Adicionalmente, Horngren, Datar e Rajan (2012), elencam como vantagens do orçamento: a) promover a coordenação e a comunicação entre as subunidades dentro da empresa; b) fornecer uma estrutura para julgar o desempenho e facilitar a aprendizagem; e c) motivar os gerentes e outros funcionários.

Sendo assim, pode-se associar, por exemplo, que os objetivos "coordenação" e "comunicação", listados por Brookson (2000) estão conectados à vantagem relativa à promoção da coordenação e comunicação entre as subunidades dentro da empresa, elencada por Horngren, Datar e Rajan (2012), uma vez que o processo orçamentário obriga os membros da administração a estabelecer suas metas levando em consideração as metas das outras unidades da organização, propicia-se o aumento da participação e integração dos indivíduos (LUNKES, 2003).

Os objetivos "controle" e "avaliação" estão associados à vantagem que se obtém com o fornecimento de uma base para avaliar o desempenho e facilitar a aprendizagem. Isto porque ao acompanhar o cumprimento das metas estabelecidas no orçamento, é possível verificar quais os pontos de "eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos estão havendo progresso para a consecução dos objetivos gerias e parciais da empresa" (LUNKES, 2003, p. 47).

Como ferramenta de auxílio à tomada de decisão, o orçamento apresenta como principais benefícios: a) compeler os gestores a pensarem no futuro através da formalização de suas responsabilidades para planejar; b) fornecer expectativas definidas para julgar o desempenho subsequente; e c) ajudar os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades satisfaçam os objetivos da organização como um todo (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Nesse sentido, contribuindo para a tomada de decisões, ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas, o orçamento empresarial não deve ser entendido como instrumento limitador, mas como instrumento para concentrar a atenção nas operações e finanças da empresa, trabalhando na antecipação dos problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores (LEITE *et al.*, 2008).

Assim, sua importância como ferramenta de tomada de decisão encontra-se na sua versatilidade e convergência de variáveis distintas. Corroborando para esse pensamento, Hansen *et al.* (2003), apontam com vantagem do orçamento a capacidade de entrelaçar todos os fios díspares de uma organização, através de um plano abrangente que serve muitos propósitos.

Apesar de inúmeras contribuições fornecidas pelo orçamento, sabe-se que este também possui suas limitações, como por exemplo, o tempo demandado para sua elaboração, bem como o envolvimento de muitos funcionários neste processo. Geralmente, o processo orçamentário consome seis meses do tempo de gestão nas negociações, planejamento e definição de metas, envolvendo uma grande quantidade de funcionários, talvez até maior do que em qualquer outra atividade contábil, acarretando em consumo de tempo e dinheiro (JENSEN, 2003).

Adicionado a isso, existe a dificuldade em realizar previsões corretas, uma vez que, comumente as previsões orçamentárias são efetuadas para um ano e em alguns casos pode exceder este período (COKINS, 1999). Desta forma, as previsões realizadas são consideradas também como uma limitação do orçamento, visto que, este não passa de estimativas que, por vezes, não são concretizadas. Isto ocorre porque fatores internos e principalmente externos, que não são de controle da empresa, podem afetar as previsões efetuadas. Sendo assim o sucesso ou fracasso do orçamento irá depender de corretas estimativas (LUNKES, 2003). Corroborando com o exposto, King *et al.* (2010), afirmam que o aumento da incerteza do ambiente torna mais difícil o planejamento gerencial e o controle, ou seja, em condições mais dinâmicas, os orçamentos tendem a desatualização.

Ademais, observa-se que ao estipular metas e objetivos no orçamento, o indivíduo assume o comportamento de restringir-se apenas ao que foi planejado, quando muitas vezes poderia ultrapassar tais metas e objetivos. Além disso, quando há o sistema de recompensa (bônus) para metas atingidas, os indivíduos podem agir de má fé, praticando manobras inconsistentes a fim de que suas metas sejam alcançadas de qualquer forma, mesmo que isto venha ser contrário aos interesses da empresa (JENSEN, 2003).

Mesmo com suas limitações o orçamento dispõe de vantagens evidentes. Cabe à organização julgar se é necessário adotar ou não essa ferramenta, que deverá ser medida de acordo com o interesse da empresa e sua disposição em adotá-la, analisando seu custo-benefício.

2.2 Construção civil

Segundo dados publicados pelo IBGE (2014), o PIB do país apresentou uma variação negativa de 0,6% no segundo trimestre de 2014. Nesse ritmo, a construção civil alcançou uma queda de 2,9%. No acumulado dos últimos quatro trimestres em relação aos quatro trimestres imediatamente anteriores, o PIB Brasil cresceu 1,4%, enquanto a construção registrou queda de 1,4%.

Enquanto a indústria da construção civil no Brasil vem apresentando retração em sua atividade, no estado da Paraíba o setor ganha força e crescimento. O número de construtoras cresce em uma média de 30% por ano (FIEP, 2014). A venda e o faturamento da construção civil cresceram em torno de 1%, segundo dados do Sindicato da Indústria da Construção Civil de João Pessoa (SINDUSCON-JP, 2014).

De acordo com os dados da Sondagem da Indústria Paraíba, realizada pela FIEP (2014), o Indicador de Utilização da Capacidade de Operação (UCO) - que mede o volume de recursos, mão de obra e maquinário usados pela empresa - tem apresentado resultados positivos, alcançado uma marca de 77%, e ficou acima da média nacional e da região Nordeste, ambos com 70% de UCO. O mesmo, porém, não ocorreu com o número de empregados que apresentou uma queda de 3 pontos percentuais e com o uso da capacidade instalada efetiva-usual, que reduziu 0,7 pontos.

No estado da Paraíba, a construção civil apresenta sinais de sua expansão no setor industrial. Os resultados encontrados revelam que o setor apesar de obter indicadores positivos, passa por um período de oscilações. Tal fato corrobora para a importância da utilização de ferramentas de gestão, que possibilitem as empresas deste setor se manter competitivas num ambiente instável.

3 Metodologia

O presente estudo classifica-se como descritiva e quantitativa, uma vez que, será empregado o Teste de Fisher. Porém, a análise qualitativa também foi utilizada em vistas de atingir o objetivo da pesquisa.

Para definição do universo da pesquisa, foi utilizada a lista de empresas cadastradas na FIEP. Utilizaram-se como filtro de pesquisa os seguintes critérios, a saber: empresas localizadas no município de João Pessoa e empresas classificadas de acordo com a atividade "construção", totalizando em 213 empresas.

Na listagem obtida, após a seleção dos filtros, foram elencados os seguintes dados das empresas: razão social, nome fantasia, responsável, telefone e e-mail. Desta feita, o método escolhido para coleta de dados foi o envio de um questionário por meio eletrônico, cuja predileção sucedeu-se por conveniência e acessibilidade.

O instrumento possui 27 questões, divididas em blocos, sendo o primeiro bloco composto por 8 questionamentos relativos ao perfil do responsável pela elaboração do orçamento. O segundo contém questionamentos acerca da caracterização da construtora, ao passo que o terceiro seguiu com aspectos relativos à utilização do orçamento como ferramenta gerencial. Foram obtidas 29 respostas, totalizando a amostra da pesquisa.

Para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa foram utilizados como métodos de análise dos dados coletados: a) análise descritiva das variáveis investigadas; e b) Teste de significância realizado entre o perfil do responsável pela elaboração do orçamento e o perfil das construtoras com os aspectos relativos à utilização do orçamento como ferramenta gerencial; e c) Tabulação cruzada de variáveis consideradas estatisticamente significativas em relação os aspectos relativos à utilização do orçamento como ferramenta gerencial.

Todas as análises foram desenvolvidas com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS® versão 22.0. Para a realização das análises (b) e (c) foi considerado o nível de significância de 95% ($p=0,05$) como referência mínima aceitável para determinar a significância estatística, utilizando-se o Teste Exato de Fisher, devido ao tamanho da amostra investigada.

4 Resultados

4.1.1 Perfil do gestor responsável pelo orçamento

Essa seção visa apresentar os principais aspectos que foram investigados junto às construtoras quanto ao perfil do profissional entrevistado, que por sua vez, corresponde ao perfil do gestor do orçamento. Abrangeu-se a distribuição do sexo dos mesmos, faixa etária, posição ocupada na empresa, grau de escolaridade completo, área de formação acadêmica, bem como sua experiência profissional.

De acordo com as informações levantadas sobre a distribuição do sexo entre os entrevistados das construtoras investigadas, verificou-se que a maioria é composta por homens, correspondendo a um percentual de 58,6%, enquanto que a participação feminina atingiu o percentual de 41,4%. Adicionalmente, constatou-se que a idade média está em torno dos 35 anos.

No tocante à posição ocupada na empresa, a grande maioria corresponde ao cargo de gerente administrativo-financeiro (41,4%), ao passo que 27,6% exerce a função de gerente geral. Outras funções citadas corresponderam a 31,0% do total, são elas: administrador, supervisor administrativo e auxiliar financeiro. Nenhum dos respondentes ocupa cargo de proprietário ou presidente da organização investigada.

No que diz respeito ao grau de escolaridade dos respondentes, observou-se que 62,1% possuem ensino superior completo, enquanto que 37,9% possuem pós-graduação. Nenhum dos entrevistados tem apenas ensino fundamental ou ensino médio, o que representa um bom preparo escolar dos respondentes.

Dentre as áreas de formação acadêmica dos participantes desta pesquisa, observou-se equilíbrio entre duas áreas afins, Ciências Contábeis e Administração que representaram cada uma, igualmente, 34,5% dos entrevistados. Em seguida, identificou-se que 17,2% possui graduação em Engenharia, ao passo que 13,8% tem formação em Economia.

O perfil do responsável pelo orçamento pode ser delineado como predominantemente masculino, com idade média em torno de 35 anos, com ensino superior, concentrados nos cursos de Administração e Ciências Contábeis, bem como, possui como cargo ocupacional prevalecente a gerência administrativo-financeira.

Para análise do perfil de experiência dos gestores entrevistados, foram considerados aspectos relacionados ao tempo de atuação no setor da Construção Civil, tempo de atuação na empresa e tempo de atuação no cargo.

Quanto ao tempo de experiência dos gestores em atividades associadas à Construção Civil, observou-se que 41,4% dos responsáveis pela elaboração do orçamento atuantes neste setor possuem entre 6 e 10 anos de experiência. Os que possuem tempo igual ou inferior a 5 anos correspondem a 24,1%, que tecnicamente equivale também ao percentual referente a quem possui acima de 15 anos de experiência (24,2%). A minoria (10,3%) tem seu tempo de atuação entre 11 e 15 anos, sendo a média de experiência dos gestores no setor de 10 anos. O tempo mínimo e máximo de atuação dos respondentes foi de 3 anos e 25 anos, respectivamente.

No que concerne ao tempo de atuação do entrevistado na mesma empresa em que trabalha atualmente, verificou-se que 41,5% trabalham até 5 anos na mesma empresa, enquanto que 37,9% trabalham entre 6 a 15 anos na mesma empresa. 10,3% correspondem ao número de entrevistados que atuam entre 11 e 15 anos, bem como os 10,3% restantes possuem mais de 15 anos de trabalho na empresa, conforme dados dispostos na Tabela 2. Para esta variável, o tempo mínimo de atuação observado foi de 1 ano e o máximo de 20 anos, tendo como média 7 anos de atuação na mesma empresa.

Já em relação ao tempo de experiência no cargo de ocupação, foi observado que a maioria dos responsáveis pela elaboração do orçamento (48,3%) ocupa o mesmo cargo em tempo igual ou inferior a 5 anos. Os respondentes que possuem entre 6 e 10 anos de

experiência no mesmo cargo representam 34,5%, sendo o percentual dos gestores que possuem entre 11 e 15 anos de atuação no mesmo cargo, 10,3%. A minoria (6,9%) ocupa o mesmo cargo a mais de 15 anos. Identificou-se que a média de anos de atuação no cargo é de 7 anos, o tempo mínimo é de 3 anos e o tempo máximo de 20 anos.

No que diz respeito ao tempo em que o respondente é responsável pela elaboração do orçamento, verificou-se que 48,3% é responsável por essa atividade a 5 anos ou menos, enquanto 37,9% participa da elaboração do orçamento entre 6 e 10 anos. 10,3% foi o resultado encontrado entre aqueles que elaboram o orçamento entre 11 e 15 anos, ao passo que apenas 3,4% participa a mais de 15 anos do processo orçamentário. A média de anos de participação na elaboração do orçamento é de 6 anos, o tempo mínimo é de 2 anos e o tempo máximo de 20 anos.

4.1.2 Caracterização da construtora

A caracterização das construtoras investigadas tem como objetivo analisar o perfil das empresas participantes, compreendendo aspectos sobre o tempo de atuação no mercado, número de obras entregues, mercado de atuação, número de funcionários fixos e em relação à estrutura administrativa atual, os quais estão descritos na Tabela 3.

Conforme dados levantados, 41,4% das empresas participantes da pesquisa possui tempo de atuação no mercado acima de 40 anos. As empresas que operam no mercado entre 11 e 20 anos representam 17,2%, as que possuem entre 21 e 30 anos de atuação também atingiram o mesmo percentual (17,2%), igualmente a estas, estão aquelas que possuem entre 31 e 40 anos de atuação (17,2%). Apenas 6,9% tem período de atuação igual ou inferior a 5 anos. Das empresas respondentes, a construtora mais nova possui 7 anos de atuação no mercado, enquanto a mais antiga possui 100 anos de atuação. O tempo médio de operação das construtoras investigadas situou-se em 38 anos entre as empresas participantes.

Ao investigar a quantidade de obras entregues até o presente momento pelas construtoras investigadas, observou-se que 41,4% já entregaram até 100 obras. Dentre as empresas investigadas, o mínimo de obras entregues foi de 8 obras, enquanto o número máximo de obras entregues foi de 1.300 obras, obtendo uma média de 294 obras entregues pelas construtoras.

O mercado de atuação das construtoras em estudo não está limitado apenas para o município de João Pessoa, mas também para outras cidades do mesmo ou de diferentes estados. Foi observado que a grande maioria das construtoras analisadas (58,6 %) atuam também fora do estado da Paraíba, seguidos de 31% que atuam em mais de uma cidade no supracitado estado. A minoria (10,3%) possui mercado concentrado apenas no município de João Pessoa.

No que concerne ao número dos funcionários fixos das construtoras constatou-se que 48,3% das construtoras investigadas possuem até 100 funcionários, 37,9% possuem de 101 a 300 funcionários, 6,9% entre 301 e 500 funcionários e 3,4% apresentam mais de 500 pessoas em seu quadro de funcionários. O número médio de funcionários corresponde a 494.

Em relação à estrutura administrativa atual das construtoras, verificou-se que a grande maioria, 58,6% pertence a um grupo empresarial de capital nacional, ao passo que 27,6 % possui apenas uma unidade local, enquanto que 13,8% pertence a um grupo empresarial de capital nacional.

4.1.3 Utilização do orçamento como ferramenta gerencial

Neste tópico serão aduzidos os resultados decorrentes dos questionamentos sobre a utilização do orçamento como ferramenta gerencial.

Para a análise relativa à gestão da empresa, investigou-se inicialmente a periodicidade com a qual o orçamento é elaborado pelas construtoras e conforme se pode contemplar na Tabela 1, verificou-se que a grande maioria (69,0%) das construtoras opta pela elaboração de um orçamento anual. Em seguida, observa-se que a elaboração mensal é prática de 20,7% do total de empresas entrevistadas, ao passo que apenas 10,3% afirmaram elaborar o orçamento semestralmente.

Ao questionar se as empresas possuíam uma área específica que fosse responsável pelo fornecimento de informações contábeis e gerenciais aos administradores/gestores (Tabela 1) verificou-se que 31% respondeu não possuir, ao passo que 69% respondeu possuir. Dentre a parcela daqueles que afirmaram a presença de um setor específico, identificou-se que 34,5% corresponde ao setor de controladoria, 20,7% ao setor financeiro e 13,8% ao setor da contabilidade.

No que diz respeito ao número de funcionários envolvidos na elaboração do orçamento (Tabela 1), identificou-se que 51,7% das construtoras envolvem entre 6 e 10 funcionários nesse processo, em contrapartida 48,3% consideram até 5 funcionários na preparação do relatório orçamentário. Constatou-se, pois, que as empresas reservam número considerável de empregados em tal processo orçamentário, conduzindo a ideia de que o orçamento nessas organizações tem papel relevante.

No que concerne ao fornecimento de algum tipo de gratificação, bonificação ou reconhecimento aos responsáveis quando as metas orçamentárias são atingidas (Tabela 1), constatou-se que a maioria das construtoras (55,2%) não fornece esse tipo de benefício, ao passo que 44,8% recebem. Tal fato leva a crer que a maioria das empresas busca prevenir-se de possíveis manobras dos funcionários que estão dispostos a qualquer coisa para obter os bônus oferecidos.

Quando indagados se a empresa utiliza o orçamento para fins gerenciais (Tabela 1), a maior parte dos respondentes afirmou que sim (86,2%) e uma pequena minoria respondeu não utilizar (13,8%). Tais dados corroboram com os resultados obtidos nas questões seguintes.

Ao avaliar o grau de importância do orçamento como ferramenta no processo de tomada de decisão (Tabela 1), 86,2% dos respondentes considerou ser importante, enquanto que 13,8% considerou ser indiferente. O mesmo resultado é obtido ao questionar se a empresa recorre à ferramenta orçamentária para tomar decisões significativas (ao ponto de alterar o rumo da empresa).

Sobre a frequência com que a empresa recorre à ferramenta orçamentária para tomar decisões significativas (Tabela 1), verificou-se que 41,4% respondeu utilizar com razoável frequência, 24,1% com muita frequência, 20,7% sempre e 13,8% raramente. Nenhum gestor investigado afirmou nunca utilizá-la. Com relação à realização de reuniões periódicas para avaliação dos resultados, em que são analisadas as variações do previsto *versus* realizado, detectou-se que em 44,8% das construtoras são efetuadas reuniões mensais, 27,6% reuniões quinzenais, 20,7% semestrais, 3,4% bimestrais e 3,4% trimestrais.

Existe uma expectativa de que vários setores estejam envolvidos na elaboração do orçamento e de acordo com os resultados auferidos observou-se que há uma participação presente da diretoria na elaboração do orçamento (69%), seguido pelo setor financeiro (51,7%).

No que concerne aos principais motivos pelos quais ocorrem variações entre os valores orçados *versus* realizados pela empresa (Tabela 2), constatou-se que os erros no fornecimento de informações, são o maior motivo, de acordo com os respondentes (41,4%), de causa para a ocorrência de distorções entre os números. Foi atribuído 10,3% a muito relevante, ou seja, um total de 51,7% considerou ser um aspecto de real impacto nos números.

Tabela 1 – Aspectos relativos à utilização do orçamento como ferramenta gerencial

Periodicidade do orçamento	Total (f)	Total (%)
Mensal	6	20,7
Semestral	3	10,3
Anual	20	69,0
Total	29	100
Área que fornece as informações para elaboração do orçamento	Total (f)	Total (%)
Controladoria	10	34,5
Contabilidade	4	13,8
Financeiro	6	20,7
Não possui	9	31,0
Total	29	100
Número de funcionários envolvidos na elaboração do orçamento	Total (f)	Total (%)
Até 5 funcionários	14	48,3
Entre 6 e 10 funcionários	15	51,7
Total	29	100
Recebimento de gratificação no caso de metas orçamentárias serem alcançadas	Total (f)	Total (%)
Sim	13	44,8
Não	16	55,2
Total	29	100
Utilização do orçamento para fins gerenciais	Total (f)	Total (%)
Sim	25	86,2
Não	4	13,8
Total	29	100
Relevância do orçamento no processo decisório	Total (f)	Total (%)
Importante	25	86,2
Indiferente	4	13,8
Não é importante	0	0
Total	29	100
Orçamento como ferramenta de auxílio em decisões significativas	Total (f)	Total (%)
Sim	25	86,2
Não	4	13,8
Total	29	100
Frequência da utilização do orçamento no processo decisório	Total (f)	Total (%)
Sempre	6	20,7
Com muita frequência	7	24,1
Com razoável frequência	12	41,4
Raramente	4	13,8
Total	29	100
Periodicidade das reuniões de avaliação	Total (f)	Total (%)
Quinzenal	8	27,6
Mensal	13	44,8
Bimestral	1	3,4
Trimestral	1	3,4
Semestral	6	20,7
Total	29	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Em relação às variações geradas por decisões administrativas, considerou-se que este também é um fator relevante (51,7%). No que tange às variações advindas de fatores não controláveis, ou seja, fatores externos que, embora identificados, não podem ser administrados pela empresa, a maioria (69%) considerou como sendo indiferente.

Tabela 2 – Principais motivos de variações entre os valores orçados x realizados pela empresa

Relevância	Erros de informações (%)	Decisões administrativas (%)	Fatores não controláveis (%)	Fatores internos não previstos (%)
Muito relevante	10,3	0	6,9	3,4
Relevante	41,4	51,7	17,2	24,1
Indiferente	20,7	37,9	6,9	51,7
Não é relevante	27,6	10,4	6,9	20,8
Total	100	100	100	100

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No que diz respeito às variações ocasionadas por fatores internos à empresa que não puderam ser previstos, testificou-se que 51,7% dos respondentes declarou ser indiferente. Com a finalidade de complementar as análises, será versado no próximo tópico uma análise cruzada de algumas variáveis através do teste de significância estatística.

4.2 Análises cruzadas

Os resultados apresentados nesta seção foram obtidos através do teste de significância estatística. As variáveis que apresentaram um percentual considerado estatisticamente significativo em relação aos aspectos relativos à utilização do orçamento como ferramenta gerencial estão elencadas a seguir.

4.2.1 Tempo de atuação na empresa do responsável pela elaboração do orçamento

Quanto ao tempo de atuação na empresa, as categorias consideradas foram: Até 10 anos e Acima de 10 anos. Os resultados apontam que, quanto aos setores envolvidos no desenvolvimento do orçamento, apenas quando a Diretoria e todos os setores estão envolvidos, o tempo de atuação na empresa atinge um grau representativo de significância estatística, com ambos os percentuais em torno de 3,3%.

Tabela 3 - Significância estatística entre tempo de atuação na empresa e a participação do setor da diretoria no desenvolvimento do orçamento

Tempo de atuação na empresa	Diretoria		Total
	Sim	Não	
Até 10 anos	18 62%	5 17%	23 79%
Acima de 10 anos	2 7%	4 14%	6 21%
Total	20 69%	9 31%	29 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As análises apontaram que o tempo de atuação na empresa do responsável pela elaboração do orçamento apresenta uma associação estatisticamente significativa com a participação da diretoria na elaboração do mesmo. Enquanto a diretoria está presente em 62% dos casos em que o responsável atua na empresa até 10 anos, em 14% das situações em que o tempo de atuação é superior a 10 anos (21%), esse setor não está presente na elaboração do orçamento, conforme Tabela 3.

Tabela 4- Significância estatística entre tempo de atuação na empresa e o a participação de todos os setores no desenvolvimento do orçamento.

Tempo de atuação na empresa	Todos os setores		Total
	Sim	Não	
Até 10 anos	5 17%	18 62%	23 79%
Acima de 10 anos	4 14%	2 7%	6 21%
Total	9 31%	20 69%	29 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Quanto à participação de todos os setores no desenvolvimento do orçamento, os resultados mostram o inverso do ocorrido com o setor da diretoria. Quando o tempo de atuação na empresa do responsável pelo orçamento é inferior a 10 anos, não há a participação de todos os setores num percentual de 62%. Enquanto que, acima de 10 anos de atuação na empresa, dos 21% encontrados, em 14% há a participação de todos os setores no desenvolvimento do orçamento. A Tabela 4 demonstra a significância estatística dos mesmos.

4.2.2 Tempo de participação na elaboração do orçamento

Nesta análise, as categorias consideradas foram: Até 10 anos e Acima de 10 anos. As variáveis que apresentaram uma associação estatística significativa com o tempo de participação do responsável pela elaboração do orçamento no desenvolvimento do mesmo foram: Setor Contábil (1,7%), Diretoria (1,5%) e todos os setores (1,5%).

Tabela 5 - Significância estatística entre tempo de participação na elaboração do orçamento e o a participação do setor contábil.

Tempo de participação na elaboração do orçamento	Setor Contábil		Total
	Sim	Não	
Até 10 anos	11 38%	5 17%	16 55%
Acima de 10 anos	0 0%	13 45%	13 45%
Total	11 38%	18 62%	29 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Como pode ser observado na Tabela 5, os resultados apontam que, quando o tempo de participação do responsável na elaboração do orçamento é inferior a 10 anos, o setor contábil está envolvido na elaboração do mesmo (38%). Por outro lado, o setor contábil não está presente em nenhum dos casos em que o tempo de participação do respondente na elaboração do orçamento é superior a 10 anos (45%), demonstrando que estas duas variáveis possuem uma associação estatisticamente significativa.

Quanto à relação desta variável com a participação da diretoria no desenvolvimento do orçamento, as análises apontam que em 66% dos casos em que a diretoria está presente, o responsável pelo orçamento participa a menos de 10 anos na elaboração do mesmo. Ao passo que, na faixa acima de 10 anos de participação, este setor não atua no desenvolvimento desta ferramenta gerencial na maioria dos casos (28%). A Tabela 6 demonstra a significância estatística dos mesmos.

Tabela 6 - Significância estatística entre tempo de participação na elaboração do orçamento e o a participação da diretoria

Tempo de participação na elaboração do orçamento	Diretoria		Total
	Sim	Não	
Até 10 anos	19 66%	1 3%	20 69%
Acima de 10 anos	1 3%	8 28%	9 31%
Total	20 69%	18 31%	29 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No que versa sobre a associação estatisticamente significativa entre o tempo de participação do responsável na elaboração do orçamento e a participação de todos os setores, a Tabela 7 demonstra que, em todos os 45% dos casos em que os responsáveis pelo desenvolvimento do orçamento atuam a mais de 10 anos, não há a participação de todos os setores. Inversamente, quando o responsável pelo orçamento atua a menos de 10 anos, há a participação de todos os setores na elaboração do mesmo na maioria dos casos (38%).

Tabela 7 - Significância estatística entre tempo de participação na elaboração do orçamento e o a participação de todos os setores

Tempo de participação na elaboração do orçamento	Todos os Setores		Total
	Sim	Não	
Até 10 anos	11 38%	5 17%	16 55%
Acima de 10 anos	0 0%	13 45%	13 45%
Total	11 38%	18 62%	29 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

De acordo com as análises realizadas, apenas as variáveis relacionadas ao perfil do responsável pela elaboração do orçamento apresentaram índices estatisticamente significantes. As variáveis sobre o tempo de atuação na empresa e tempo de participação no

desenvolvimento do orçamento foram estatisticamente significativas quando associadas com as características da utilização do orçamento nas construtoras e apenas quando relacionadas aos setores envolvidos na elaboração do mesmo. Os demais índices não foram considerados significativos para esta análise.

5 Conclusão

O presente estudo objetivou analisar a utilização do orçamento como instrumento de gestão no processo decisório pelas empresas do setor da construção civil. Para atingir ao objetivo de pesquisa, buscou-se investigar as empresas do referido setor que estão localizadas no município de João Pessoa.

A pesquisa caracterizada como descritiva e quantitativa, sucedeu-se por meio de aplicação de um questionário nas empresas investigadas. No que concerne às respostas obtidas quanto ao perfil do responsável pela elaboração do orçamento, identificou-se que este é predominantemente do sexo masculino, possui idade média em torno de 35 anos, ocupa o cargo de Gerente Administrativo-financeiro e possui graduação em Administração ou Ciências Contábeis.

Com o objetivo de identificar aspectos relativos à experiência do profissional que está a frente da elaboração do orçamento, verificou-se que o tempo médio de atuação deste profissional no setor da construção civil é de 10 anos, o tempo de atuação na empresa é de 7 anos, ao passo que seu tempo médio de atuação no cargo também corresponde a 7 anos e o tempo médio correspondente a participação na elaboração do orçamento é de 6 anos. Com estes resultados, pode-se observar que o elaborador do orçamento possui razoável experiência no segmento em que atua, bem como na confecção do relatório orçamentário. Tal fato condiz à ideia de que quanto mais tempo o referido profissional tenha de experiência, melhor será a eficácia do orçamento e melhor poderá ser utilizada pelos gestores. Consequentemente, propiciará segurança para o processo de decisório, uma vez que seria uma ferramenta confiável.

No que diz respeito à caracterização da construtora, verificou-se que o tempo médio de operação no mercado das construtoras investigadas situou-se em 38 anos e obtiveram uma média de 294 obras entregues. Adicionado a isto, identificou-se que a grande maioria das construtoras analisadas também atua fora do estado da Paraíba, possuem até 100 funcionários e pertencem a um grupo empresarial de capital nacional.

Tais informações possuem caráter relevante à medida que se acredita no pressuposto de que uma empresa maior necessita voltar suas atenções para a utilização de ferramentas de gestão, uma vez que, seus processos são mais complexos e dinâmicos.

Com relação aos resultados obtidos a respeito da utilização do orçamento como ferramenta gerencial foi constatada que a maioria das empresas entrevistadas utiliza o orçamento como ferramenta auxiliadora no processo de tomada de decisão. Aliado a isso, verificou-se que para decisões significativas (ao ponto de alterar o rumo da empresa) o orçamento também é um relatório que possui importância para maioria das construtoras.

Diante das análises realizadas, conclui-se que o orçamento é sim uma ferramenta de gestão que está presente no âmbito das construtoras situadas no município de João Pessoa/PB, considerado como um instrumento de relevância pela maioria dos respondentes. Esse resultado era esperado, tendo em vista a vasta literatura que revela tal significância do referido instrumento.

Ressalta-se, porém, que, apesar do orçamento possuir o poder de influenciar decisões significativas, a ponto de mudar o rumo da empresa, ele é consultado para tais fins com razoável frequência, por meio de reuniões mensais. Questiona-se o fato de um instrumento ser considerado tão relevante e, contudo, não ser utilizado para fins gerenciais com maior

frequência. Tal fato pode ser justificado pela falta de precisão nos números e distorções ocasionadas entre os valores orçados *versus* realizados, gerando insegurança e receio para análise de decisões tão relevantes.

Quanto às análises cruzadas, os resultados apontam que apenas as variáveis referentes ao perfil do responsável pela elaboração do orçamento foram significativas estatisticamente. Quando relacionadas com as características da utilização do orçamento como ferramenta gerencial, apenas as variáveis de tempo de atuação na empresa e tempo de participação no desenvolvimento do orçamento apresentaram uma associação significativa.

Esta relação ocorreu quando tais variáveis foram cruzadas estatisticamente com a variável que versa sobre os setores envolvidos na elaboração do orçamento. Os resultados apontaram que a participação da Diretoria, de todos os setores e do setor contábil está associada estatisticamente às características do perfil do responsável pela elaboração do orçamento anteriormente citadas.

Com base nesses resultados, sugere-se que, resguardadas as devidas proporções, o perfil do responsável pela elaboração do orçamento tem uma maior influência nas características de utilização do mesmo do que as características das construtoras em si.

Como limitações da pesquisa, é possível elencar o próprio desinteresse de algumas empresas em participar do estudo acarretando em uma amostra de apenas 29 empresas. Por isso, os resultados obtidos por este trabalho limitam-se, estatisticamente, ao contexto das construtoras analisadas.

Por fim, sugere-se para futuras pesquisas sobre essa temática, a exploração mais detalhada do uso do orçamento como ferramenta gerencial por parte das construtoras, não apenas na cidade de João Pessoa/PB, mas também de outras regiões do país. Além disso, propõe-se a ampliação da amostra investigada, com intuito de obter resultados que possam ser aplicados com ainda mais fidedignidade à realidade das empresas do setor da Construção Civil.

Referências

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**. Out/Dez. v. 18, n. 4, p. 37-59, 2007.

BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CASTANHEIRA, D. R. F.; LUPORINI, C.; SOUSA, A. F. de S.; ROJO, C. O Uso do Orçamento Empresarial como Ferramenta de Apoio à Tomada de Decisão e ao Controle Gerencial: Um Estudo Comparado em Indústrias Farmacêuticas de Médio Porte. **Revista de Finanças Aplicadas**, v. 1, p. 1-20, 2013.

COKINS, G. **New age accounting: activity - based budgeting (ABB)**. ABC Technologies, Oregon, 1999.

COVALESKI, M. A.; EVANS, J. H.; III, LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 3-49, 2003.

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management accounting system adoption decisions: evidence and performance implications from earlystage/ startup companies. **The Accounting Review**, v.80, n 4, p. 1039-1068, 2005.

FIEP. FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Construção Civil da PB supera índice nacional.** Disponível em: <http://www.fiepb.com.br/fiep/noticias/2014/04/03/construcao_civil_da_pb_supera_indice_nacional>. Acesso em: 13 out. 2014.

FIEP. FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Sondagem da Indústria Paraíba.** Ano. 4, n. 9 SET 2014.

GARRISON, R. G.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial.** Trad. José Luiz Paravato. 11 ed. – Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

HANSEN, S., OTLEY, D., VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p. 95–111, 2003.

HOLANDA, F. M. de A. **Indicadores de desempenho:** Uma análise nas empresas de construção civil do município de João Pessoa - PB. 2007. 105f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2007.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap.** Boston: Harvard Business School Press, 2003.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; RAJAN, M. V. **Cost accounting:** a managerial emphasis. 14. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 2012.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. [base de dados]. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 12 out. 2014.

JENSEN, M. C. Paying People to Lie: The Truth about the Budgeting Process. **European Financial Management**, v. 9, n. 3, p. 379-406, 2003.

KING, R.; CLARKSON, P. M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 40-55, 2010.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n.47, p. 56-72, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento.** São Paulo: Atlas, 2003.

SOBANSKI, J. J. **Prática de orçamento empresarial.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.