

# Práticas do Orçamento nas Indústrias do Oeste de Santa Catarina

**Cristian Báu Dal Magro**

Quilombo – SC

Mestre em Ciências Contábeis pela FURB<sup>1</sup>Professor de Ciências Contábeis da UCEFF<sup>2</sup>

crisbau@uceff.edu.br

**Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Blumenau – SC

Doutor em Contabilidade pela UV<sup>3</sup>

Professor e Coordenador do Mestrado/Doutorado

em Ciências Contábeis pela UCEFF<sup>2</sup>

clavarda@furb.br

**Juliana Alves**

Chapecó – SC

Graduanda em Ciências Contábeis da UCEFF<sup>2</sup>

Anajuli\_al@hotmail.com

**Juliana Stein Schmitz**

Chapecó – SC

Graduanda em Ciências Contábeis da UCEFF<sup>2</sup>

julianastein49@yahoo.com.br

**Karini de Freitas Vieira**

Chapecó – SC

Graduanda em Ciências Contábeis da UCEFF<sup>2</sup>

karini-vieira@bol.com.br

## Resumo

O mercado em constante desenvolvimento tem transformado o ambiente empresarial. Essas mudanças provocam implicações nos sistemas de gestão. Assim, o objetivo do estudo é identificar as práticas de orçamento nas indústrias do oeste de Santa Catarina. A metodologia utilizada quanto aos objetivos é descritiva; quanto aos procedimentos de levantamento e quanto à abordagem do

problema, quantitativa. Foi utilizado o instrumento de pesquisa validado pelo estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e pelo estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). É a amostra composta por 19 indústrias, e os resultados Blumenau - SC, 89012-900 revelam semelhanças nas práticas do orçamento das empresas na Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia e no oeste de Santa Catarina. Conclui-se que o orçamento é amplamente praticado pelas indústrias do oeste de Santa Catarina como suporte para o planejamento e como mecanismo de controle.

**Palavras-chave:** Práticas do Orçamento; Participação Orçamentária; Avaliação de Desempenho

## Abstract

The market in constant development has transformed the business environment. These changes cause implications in management systems. Thus, the objective of this study is to identify budget practices in industries of West of Santa Catarina. The methodology used for the goals is descriptive, as for lifting procedures and how to approach the problem. The research instrument was validated by the study of Guilding, Lamminmaki and Drury (1998) and by the study of Ahmad, Sulaiman and Alwi (2003) is the sample is composed of 19 industries. The results reveal similarities in budget practices of businesses in New Zealand, United Kingdom, Malaysia and in the West of Santa Catarina. It is concluded that the budget is widely practiced by Western industries of Santa Catarina as support for planning and as a mechanism of control.

**Key words:** Budget Practices; Budgetary Participation; Performance Evaluation

## 1. Introdução

O desenvolvimento dos mercados, intensa competição, constantes avanços tecnológicos e produtos com menor ciclo de vida têm transformado o ambiente empresarial. Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) comentam que o resultado deste processo é um maior enfoque nos sistemas de gestão, incluindo o orçamento.

As mudanças no ambiente organizacional provocam implicações nos sistemas de gestão. Deste modo, empresas que desejam permanecer competitivas devem utilizar controles de gestão adaptáveis e susceptíveis às mudanças do mundo corporativo (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Assim, no passado o orçamento foi considerado elemento integrante do sistema de gestão. Hoje é utilizado pelas organizações

<sup>1</sup>FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau – CEP 89012-900 - Blumenau – SC.

<sup>2</sup>UCEFF – Faculdade Empresarial Chapecó – CEP 89801-600 - Chapecó - SC.

<sup>3</sup>UV - Universidade de Valência – CEP 46022 - Valência - Espanha.

Artigo recebido em 19/03/2013 e aceito em 20/06/2013.

para diversas finalidades, que incluem: medição e avaliação de desempenho, motivação do pessoal, decisões de preços e controle de custos (AHMAD; SULAIMAN; ALWI, 2003).

Além disso, o orçamento é um instrumento que formaliza as metas e os objetivos estabelecidos no planejamento e focaliza a atenção da empresa para as operações (FREZATTI, 2009).

Libby e Lindsay (2010) comentam que as empresas utilizam o orçamento para fins de controle, salientando que os benefícios de fazê-lo superam os custos. Desta forma, a prática do orçamento acrescenta valor às organizações.

Em contrapartida, apesar de comprovada a importância do orçamento, este vem sendo criticado como um controle de gestão que não é mais útil ou apropriado e tem sido associado a problemas comportamentais (STEWART, 1990; JENSEN, 2001). Assim, Pandolfi et al. (2005) salientam que o orçamento é a ferramenta de gestão mais criticada, devido a dúvidas sobre a sua real contribuição para o desenvolvimento das empresas.

Hope e Fraser (1999) comentam que o orçamento é visto como incapaz de atender às demandas do ambiente competitivo na era da informação. O orçamento tem sido considerado coisa do passado (GURTON, 1999), um mal desnecessário (WALLANDER, 1999) e quebrado (JENSEN, 2001). Hope e Fraser (2001) reconhecem que os problemas do orçamento impedem as empresas de competir em mercados globalizados.

A existência de dois pontos de vista divergentes sobre a prática do orçamento como ferramenta de controle da gestão foi propulsora para a criação da seguinte questão de pesquisa: quais são as práticas de orçamento nas indústrias de médio porte do oeste de Santa Catarina (Brasil)? Assim, o objetivo deste estudo é identificar as práticas de orçamento nas indústrias de médio porte do oeste de Santa Catarina.

Para tanto, as divergências sobre a prática do orçamento como ferramenta de controle da gestão foi a principal motivação para o presente estudo. Além disso, Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) salientam haver uma carência de pesquisa envolvendo a prática do orçamento nos países em desenvolvimento. A maioria das pesquisas nesta área tem incidido sobre os EUA, Reino Unido e Austrália.

O estudo buscou examinar três aspectos relacionados às práticas de orçamento. O primeiro deles trata das técnicas utilizadas para previsão do orçamento; o segundo é relacionado à participação orçamentária, incluindo a propensão para criar folga; e por fim, o terceiro aborda o uso do orçamento como ferramenta para medição de desempenho.

Além disso, os resultados deste estudo serão comparados com os relatados na pesquisa de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), que verificou a prática do orçamento nas indústrias da Nova Zelândia e Reino Unido, e também com o estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003), o qual investigou a prática do orçamento nas indústrias da Malásia.

## 2. Práticas do Orçamento

As práticas constituem-se na forma como a organização realiza o seu orçamento. Frezatti (2009, p. 46) comenta que o orçamento “contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade em suas áreas internas e de seus gestores.”

O orçamento é a ferramenta de gestão mais utilizada pelas organizações (DAVILA; WOUTERS, 2005). Integra o processo de gestão e representa o plano financeiro para viabilizar o alcance da estratégia em determinado período, sendo um dos pilares da gestão e uma das ferramentas para o alcance do *accountability* (FREZATTI, 2009).

Covaleski et al. (2003) salientam que o orçamento desempenha papel importante na coordenação das atividades e proporciona incentivos adequados aos proprietários e gestores dentro da organização.

É possível utilizar o orçamento para vários propósitos: planejamento, coordenação e organização das atividades, alocação de recursos e motivação de funcionários, conforme Covaleski et al. (2003). Hansen e Van der Stede (2004) complementam que o orçamento pode cumprir as funções de planejamento operacional, avaliação de desempenho corroborados por Hopwood (1972), comunicação de objetos e formulação de estratégias.

O orçamento é parte do processo de gestão e permite traduzir em quantidades físicas e valores monetários os planos das unidades operacionais e demais unidades administrativas da empresa (BRAGA, 1995). Garrison, Noreen e Brewer (2007) ampliam argumentando que o orçamento é um plano detalhado de aquisições e uso de recursos financeiros durante determinado período.

É argumentado por Abernethy e Brownell (1999) que o orçamento é o maior atributo do sistema de gestão, sendo utilizado para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas em conjunto com os sistemas de recompensa, aumentando o comprometimento da equipe.

Na mesma percepção, Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) enfatizam que o orçamento é considerado como integrante do sistema de gestão e utilizado para medição do desempenho, motivação do pessoal, controle de preços e tomada de decisões sobre custos.

Almeida et al. (2009) ressaltam que o orçamento desenvolve a interação entre os diversos níveis hierárquicos, devido à sua capacidade de junção dos segmentos distintos em um plano abrangente que pode servir como fonte de planejamento e avaliação do desempenho (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003).

O sistema orçamentário auxilia as empresas na alocação dos recursos, coordenação das operações e medição de desempenho (BLOCHER; CHEN; LI, 2002). É a técnica mais utilizada para planejamento e controle das atividades organizacionais (HILTON; MAHER; SELTO, 2000). É também um instrumento essencial e pode ser incorporado como componente para o equilíbrio financeiro (CLARKE; TOAL, 1999).

Para a eficácia do orçamento, é necessário que haja o envolvimento dos superiores e subordinados no processo de elaboração, que pode ser de cima para baixo, de baixo para cima, ou de forma participativa (ZAINUDDIN et al., 2008). Assim, orçamento participativo é definido por Shields e Shields (1998) como o processo em que o gerente está envolvido e tem influência na determinação das metas orçamentais.

Milani (1975) menciona que a participação orçamentária é um conceito usado para apresentar a medida em que um subordinado tem permissão para selecionar seus próprios caminhos. De acordo com Kyj e Parker (2008), a participação é utilizada para compartilhar informação, coordenar as interdependências entre as subunidades da organização, aumentar a motivação e satisfação dos funcionários.

Portanto, Tung (1994) afirma que o elemento humano é condição básica para a implantação, operação e controle do orçamento. Assim, para alcançar o resultado desejado é preciso levar em conta a motivação e a disposição dos elementos envolvidos, desenvolvendo a participação voluntária e consciente na implantação e execução do orçamento.

A participação orçamentária permite maior comprometimento dos funcionários, com motivação para atingir as metas e manter-se dentro do orçamento. De acordo com Hilton, Maher e Selto (2000), a abordagem participativa do orçamento é eficaz e as pessoas ficam mais motivadas na tentativa de alcançar as metas orçamentais, se tiverem sido consultadas na elaboração do orçamento.

Em contrapartida, apesar de comprovada a utilidade da prática orçamentária, os críticos argumentam que o orçamento não é apropriado para as empresas devido às mudanças tecnológicas e no ambiente dos negócios (JOHNSON; KAPLAN, 1987; HOPE; FRASER, 1999; WALLANDER, 1999; GURTON, 1999; JENSEN, 2001; HOPE; FRASER, 2001).

McNally (2002) argumenta que o orçamento é ruim para os negócios e fundamentalmente falho como mecanismo de planejamento e controle em ambientes complexos e altamente incertos. O processo orçamentário consome muito tempo e incorre em elevados custos (MCNALLY, 2002).

Para Prendergast (2000), o orçamento possui disfunções para as finalidades de planejamento e controle. Dugdale e Lyne (2006) apontam que o orçamento é problemático e os gestores poderiam ser constrangidos pelo seu atraso.

### 3. Estudos Anteriores

Chenhal e Brownell (1988) estudaram os efeitos da participação orçamentária. Procuraram explicar o processo pelo qual a definição da participação orçamentária afeta o desempenho dos gestores e a satisfação no trabalho. Os resultados empíricos indicam que a participação orçamentária atua indiretamente para influenciar a satisfação e o desempenho no trabalho.

O estudo de Ekholm e Wallin (2000) investigou a percepção dos diretores financeiros e outros membros da equipe de alta gestão em grandes empresas finlandesas sobre a validade das críticas ao orçamento. Os resultados indicam que poucas empresas estão planejando abandonar completamente o orçamento anual. Mesmo assim, considerável número de entrevistados que indicam não abandonar o orçamento concorda com algumas das críticas ao orçamento tradicional. Vários entrevistados informam já utilizar previsões dinâmicas e sistemas de monitoramento semelhantes ao *Balanced Scorecard*, correndo em paralelo ao orçamento.

Sivabalan et al. (2009) encontrou evidências de que as organizações consideram o orçamento importante para planejamento, controle e avaliação. Também encontrou evidências de que as previsões dinâmicas são usadas em conjunto com o orçamento anual.

Estudos apontam evidências de prática extensiva do orçamento pelas empresas. Libby e Lindsay (2010) encontraram evidências de que 80% das empresas canadenses e 77% das empresas dos EUA indicam usar o sistema orçamentário com a finalidade de controle.

### 4. Procedimentos Metodológicos

Os procedimentos metodológicos servem para melhorar o direcionamento da pesquisa. Desta forma, a pesquisa quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva. Andrade (2002, p. 124) menciona que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”.

No que se refere aos procedimentos, caracteriza-se como pesquisa de levantamento ou *survey*. Martins e Theóphilo (2009, p. 60) descrevem que “os levantamentos são próprios para os casos em que o pesquisador deseja responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais”. Para Gil (2002), a pesquisa de levantamento é caracterizada por interrogar diretamente as pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

A abordagem do problema é caracterizada de cunho quantitativo, por utilizar dados numéricos para a análise e interpretação dos resultados. Para Richardson (1999, p. 70), esse método “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Martins e Theóphilo (2009, p.103) mencionam que nesse tipo de pesquisa “o pesquisador, dependendo da natureza das informações, dos dados e das evidências levantadas, poderá empreender uma avaliação quantitativa, isto é: organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados”.

A população da pesquisa compreende 81 (oitenta e uma) das indústrias de médio porte localizadas no oeste de Santa Catarina, associadas à Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC).

A distinção das indústrias de médio porte foi realizada de acordo com os parâmetros estabelecidos pela classificação empresarial do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE/SC, 2012). De acordo com o SEBRAE/SC (2012), as indústrias classificadas como de médio porte são as que possuem de 100 a 499 funcionários.

Portanto, utilizando parâmetros preestabelecidos, a seleção das indústrias de médio porte do oeste de Santa Catarina associadas ao FIESC foi feita a partir do sistema FIESC (2012). A escolha é baseada na importância do FIESC para o setor industrial catarinense, o qual tem como principal atribuição coordenar e defender de forma articulada os interesses das indústrias, além de promover a difusão de conhecimentos essenciais à competitividade do setor produtivo catarinense.

Para a coleta de dados foi utilizado o instrumento de pesquisa já validado pelo estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), que pesquisou a prática do orçamento nas empresas do Reino Unido e Nova Zelândia, e pelo estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003), que pesquisou o orçamento nas empresas da Malásia.

O questionário foi elaborado no Google Docs. e enviado por correio eletrônico para os gestores do orçamento das empresas pesquisadas. Juntamente com o questionário foi enviada uma carta de apresentação explicando a importância da pesquisa e instruções para conclusão do questionário.

O instrumento de pesquisa validado por Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) está dividido em 4 (quatro) seções. A primeira seção contém 3 (três) perguntas objetivas sobre a caracterização os respondentes; a segunda seção possui 2 (duas) perguntas em escala likert de 5 (cinco) pontos que abordam sobre as técnicas para previsão do orçamento; a terceira seção contém 2 (duas) perguntas em escala likert de 5 (cinco) pontos e 1 (uma) pergunta objetiva, ambas sobre a participação orçamentária; por fim, a quarta seção contém 1 (uma) pergunta em escala likert de 5 (cinco) pontos e 2 (duas) perguntas objetivas que tratam do orçamento como ferramenta para medição de desempenho.

Após a coleta de dados que perdurou entre o período de setembro a outubro de 2012, a amostra da pesquisa ficou delineada em 17 respondentes, tendo em vista a disposição dos pesquisados em responder ao instrumento de pesquisa.

Para o tratamento e análise dos dados, foram utilizadas planilhas eletrônicas que auxiliam na análise e interpretação dos resultados. Posteriormente, os dados tabulados receberam tratamento por meio da estatística descritiva e os resultados encontrados estão apresentados no tópico de apresentação e análise dos resultados.

### 5. Apresentação e Análise dos Resultados

O presente estudo tem como objetivo identificar as práticas de orçamento nas indústrias de médio porte do oeste de Santa Catarina. Assim, serão apresentados os resultados do presente inquérito, bem como os resultados de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e de Ahmad, Sulaiman, Alwi (2003) para permitir comparações entre as práticas orçamentárias das indústrias do oeste de Santa Catarina, da Nova Zelândia, do Reino Unido e da Malásia.

Primeiramente são apresentadas as Tabelas 1, 2 e 3, que caracterizam os respondentes da pesquisa. Desta forma, a Tabela 1 apresenta o ramo de atuação das empresas pesquisadas.

**Tabela 1:** Ramo de atuação

Ramo de atuação	Número	Percentual
Alimentício	4	21,06%
Construção Civil	2	10,52%
Metalurgia	3	15,80%
Mobiliário	2	10,52%
Tecnológico	2	10,52%
Têxtil	6	31,58%
<b>TOTAL</b>	<b>19</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 1 que a indústria têxtil apresentou maior número de respondentes, totalizando 31,58%. A indústria alimentícia apresentou um total de 21,06% dos respondentes. Verifica-se que os ramos de atuação que apresentaram menor número de respondentes foram a indústria da construção civil, com 10,52%, a indústria do mobiliário, com 10,52%, e a indústria tecnológica, com 10,52% dos respondentes. A Tabela 2 mostra o valor do patrimônio líquido das empresas estudadas.

A Tabela 2 mostra que 47,37% dos respondentes possuem patrimônio líquido acima de R\$ 1.000.000,00 (hum milhão). Portanto,

**Tabela 2:** Patrimônio Líquido

Patrimônio Líquido (valor Contábil)	Respondentes	Percentual
0 – 100 Mil	4	21,05%
101 – 200 Mil	1	5,26%
201 – 500 Mil	2	10,53%
501 – 1.000 Milhão	3	15,79%
Acima de 1.000 Milhão	9	47,37%
<b>TOTAL</b>	<b>19</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

grande parte das empresas pesquisadas tem patrimônio líquido significativo e representativo. Observa-se que 21,05% dos respondentes possuem patrimônio líquido menor que R\$ 100.000,00 (cem mil). A Tabela 3 apresenta o número de empregados das empresas respondentes.

A tabela acima demonstra que 57,89% dos respondentes empregam entre 100 a 200 funcionários. Verifica-se que 26,32% dos respondentes empregam entre 301 a 499 funcionários, e, por fim, 15,79% empregam entre 201 a 300 funcionários.

A seguir serão apresentadas as práticas do orçamento pelas empresas pesquisadas. Assim, primeiramente são demonstradas as técnicas utilizadas mais utilizadas pelas empresas para previsão do orçamento.

**Tabela 3:** Número de empregados

Número de empregados	Respondentes	Percentual
100 – 200	11	57,89%
201 – 300	3	15,79%
301 – 499	5	26,32%
<b>TOTAL</b>	<b>19</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

#### 5.1. Técnicas para Previsão do Orçamento

A seção que aborda sobre as técnicas de previsão do orçamento apresentou duas perguntas. A primeira pergunta do instrumento de pesquisa verifica o uso de três diferentes técnicas para previsão do orçamento de vendas. As técnicas são a previsão estatística, pesquisa de mercado e estimativas subjetivas baseadas na experiência pessoal.

Os pesquisados eram obrigados a responder sobre uma escala likert de cinco pontos, variando de (1) nunca utilizado a (5) sempre utilizado. Assim, a Tabela 2 apresenta os resultados da pesquisa.

A Tabela 4 mostra que as técnicas usadas para prever o nível de vendas orçado são utilizadas de forma contraditória entre as empresas pesquisadas e os outros três países. Assim, observa-se que a “estimativa subjetiva” é a mais popular para estimar as vendas futuras na Nova Zelândia, Reino Unido e Malásia. Por outro lado, é menos popular para as empresas do oeste de Santa Catarina. Verifica-se que a técnica de “previsão estatística” é a menos popular na Nova Zelândia, Reino Unido e Malásia, e a mais popular no oeste de Santa Catarina.

**Tabela 4:** Técnicas usadas para prever o nível de vendas orçado

Técnicas de previsão das vendas	Média da Escala			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Previsão estatística	2,64	2,93	3,65	3,63
Pesquisa de Mercado	2,85	3,13	3,76	3,52
Estimativas subjetivas com base na experiência de pessoal	4,30	4,24	3,88	3,21

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

Os meios para estimar as vendas futuras são mais estreitamente agrupados entre as empresas da Malásia e do oeste de Santa Catarina, em comparação com aqueles do Reino Unido e da Nova Zelândia. Assim, as empresas da Malásia e do oeste de Santa Catarina fazem uso semelhante dos três métodos de previsão de vendas.

Portanto, Blocher, Chen e Li (2002) mencionam que a combinação de uso da previsão estatística, pesquisa de mercado e estimativa subjetiva leva, muitas vezes a uma melhor previsão do que o uso de uma única técnica.

A segunda pergunta da seção que aborda as técnicas para previsão do orçamento verificou as técnicas mais utilizadas para classificar custos fixos de custos variáveis. Assim, a Tabela 5 apresenta os resultados das técnicas mais utilizadas para classificar custos fixos e variáveis.

Verificou-se na tabela acima que 68% e 63%, respectivamente, das empresas da Malásia e do oeste de Santa Catarina classificam as despesas gerais como custos fixos, e os custos diretos como custos variáveis. Em contrapartida, observa-se que 58% das empresas do Reino Unido classificam os custos fixos e variáveis de forma subjetiva, baseadas na experiência profissional. Por fim, 44% das empresas da Nova Zelândia classificam as despesas gerais em custos fixos e os custos diretos em custos variáveis, e 40% classificam de forma subjetiva, baseadas na experiência profissional.

Outro aspecto interessante observado na Tabela 5 é o fato de as empresas da Malásia apresentarem maior uso de técnicas sofisticadas, como a regressão estatística para classificar

os custos fixos e variáveis. Apresentados os aspectos relacionados à previsão do orçamento, o próximo tópico aborda sobre a participação orçamentária.

## 5.2. Participação Orçamentária

A participação orçamentária oferece aos gestores um sentimento de compromisso e aumenta a possibilidade de que alcancem as metas orçamentárias. Assim, estudos descobriram que uma abordagem participativa do orçamento tem impacto positivo no desempenho (BROWNELL, 1982; CHENHAL; BROWNELL, 1988).

Hilton, Maher e Selto (2000) comentam que a abordagem participativa na elaboração do orçamento pode ser mais eficaz e as pessoas podem estar mais comprometidas em tentar atingir as metas. Por outro lado, salienta-se que, para a eficácia das projeções obtidas no orçamento participativo, certas medidas de precaução devem ser adotadas.

O estudo apresentou três perguntas sobre participação orçamentária. A primeira examinou o grau de importância de diferentes posições organizacionais na determinação do orçamento final. Foi utilizada uma escala likert de cinco pontos, variando de (1) não importante e (5) vital importância. Assim, a Tabela 6 apresenta o grau de influência de diferentes posições organizações na determinação do orçamento final.

Os resultados apresentados na tabela acima mostram que as indústrias da Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia e do oeste de Santa Catarina sugerem uma filosofia da posição dominante, de cima para baixo. Isto é comprovado pelos resultados apresen-

**Tabela 5:** Técnicas utilizadas para classificar os custos fixos e variáveis

Técnicas para classificar custos fixos e variáveis	Porcentagem			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Técnicas de regressão estatística	0%	2%	8%	5%
Classificação em uma base subjetiva baseada na experiência de gestão	40%	58%	19%	21%
Todas as despesas gerais são classificadas como custos fixos e os custos diretos são classificados como custos variáveis	44%	28%	68%	63%
Custos fixos e variáveis não são separados	16%	10%	5%	11%
Outros	0%	2%	0%	0%
Total	100%	100%	100%	100%

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

**Tabela 6:** Grau de influência de diferentes posições organizacionais na determinação do orçamento final

Posições Organizacionais	Média da Escala			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Supervisores	2,30	2,09	2,97	4,00
Gerentes de Departamento	3,52	3,57	4,04	4,11
Detentores do orçamento	3,64	3,89	3,84	4,05
Gerencia Sênior	4,67	4,58	4,70	4,31

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

tados na Tabela 6, em que a posição de gerencia sênior obteve média de 4,31 nas indústrias do oeste de Santa Catarina.

Por outro lado, verifica-se que as posições de nível inferior, incluindo, supervisores, gerentes de departamento e detentores do orçamento, também têm influência na determinação do orçamento final. Percebe-se que as empresas do oeste de Santa Catarina apresentam menor desvio entre as médias de influência das posições organizacionais.

Os achados desta pesquisa são consistentes com os encontrados no estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), e com os do estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). Isto indica que as empresas da Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia e do oeste de Santa Catarina determinam o orçamento final utilizando uma abordagem participativa.

A segunda pergunta é objetiva e buscou identificar qual das três razões melhor descreve a ação do superior ao receber um orçamento que parece ser excessivo. As razões listadas foram “redução automática de um percentual fixo”, “redução de valores que o superior considera adequado” e “redução através de negociação entre o gerente e seu superior”. Os resultados estão apresentados na Tabela 7.

Observa-se na tabela acima que os resultados do estudo corroboram o estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e o estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). Destaca-se que as empresas da Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia e do oeste de Santa Catarina gerenciam as estimativas de custos excessivos do orçamento por meio da negociação entre o gerente e seu superior, respectivamente com, 62%, 57%, 72% e 74%.

A terceira pergunta do estudo verifica a percepção das empresas sobre a medida segundo a qual os titulares do orçamento não devem ter muita influência na determinação do seu próprio orçamento, pois existe o perigo de que procurem obter orçamentos fáceis. Foi utilizada uma escala likert de cinco pontos, variando de (1) discorda fortemente a (5) concorda fortemente. Os resultados foram apresentados na Tabela 8.

Observa-se na tabela acima que 48% dos respondentes acreditam que a propensão para criar folga diante da influência do titular na determinação de seu próprio orçamento é incerta.

Observa-se que 29% das empresas percebem a propensão para criar folga diante da influencia do titular do orçamento, e 23% não percebem esta propensão. Tal resultado contraria os resultados de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e também os resulta-

**Tabela 7:** Abordagem ao gerenciamento de estimativas de custo de orçamento excessivo

Gestão de Custo do Orçamento Excessivo	Porcentagem			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Redução automática de um percentual fixo	0%	3%	4%	5%
Redução de valores que o superior considera adequado	38%	40%	24%	21%
Redução através de negociação entre o gerente e seu superior	62%	57%	72%	74%
Total	100%	100%	100%	100%

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

**Tabela 8:** Propensão para criar folga orçamental

Propensão para criar folga orçamental	Porcentagem				
	Discorda fortemente	Discorda	Incerto	Concorda	Concorda fortemente
Titulares do orçamento não devem ter muita influencia na determinação de seus próprios orçamentos porque existe o perigo de que eles vão procurar obter orçamentos fáceis					
Nova Zelândia	19%	45%	9%	27%	0%
Reino Unido	21%	48%	7%	22%	1%
Malásia	3%	15%	24%	40%	18%
Oeste Santa Catarina (Brasil)	13%	10%	48%	19%	10%

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

dos de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). Apresentados os aspectos relacionados à participação orçamentária, o próximo tópico aborda o orçamento como ferramenta para medição de desempenho.

### 5.3. Orçamento como Ferramenta para Medição de Desempenho

O orçamento oferece informações úteis para a medição de desempenho dos gestores e da organização. Assim, são apresentadas quatro perguntas relacionadas ao orçamento como ferramenta para medição de desempenho.

A primeira e a segunda pergunta verificam o grau de ênfase colocado no orçamento para medição de desempenho. Desta forma, a primeira pergunta identifica a importância das variações do orçamento como padrão para avaliação do desempenho. E a segunda verifica o julgamento do desempenho de um gerente com base na capacidade de atingir o orçamento. Em ambas as perguntas foram utilizadas escalas likert de cinco pontos, variando de (1) não importante a (5) vitalmente importante. Os resultados estão demonstrados na Tabela 9.

Verifica-se na tabela acima que 68% das empresas do oeste de Santa Catarina acreditam na importância das variações do orçamento como padrão para avaliação de desempenho. Os resultados são consistentes com os apresentados no estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e no estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003).

Também é observado na Tabela 9 que 58% das empresas do oeste de Santa Catarina entendem que o superior deve julgar o desempenho de um gerente com base na capacidade de atingir o orçamento. Os resultados corroboram os achados de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). Em contrapartida, apresentam-se algumas particularidades em relação ao estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), o qual apontou que 44% das empresas da Nova Zelândia e 40% das empresas do Reino Unido não acham importante julgar o desempenho de um gerente com base na capacidade de atingir o orçamento.

A terceira pergunta da seção do orçamento como ferramenta para medição de desempenho é objetiva e buscou verificar o

estilo dos relatórios de desempenho recebido pelos titulares do orçamento. Os estilos listados foram: “são apresentados somente os custos controláveis pelo gerente”, “são apresentados os custos controláveis e não controláveis, mas eles são distinguidos”, “são apresentados os custos controláveis e não controláveis, mas eles não se distinguem” e “detentores do orçamento não recebem relatórios de desempenho”. Assim, os resultados estão apresentados na Tabela 10.

Verifica-se na Tabela 10 que as empresas do oeste de Santa Catarina apresentam semelhanças com as empresas da Nova Zelândia, Reino Unido e Malásia. Desta forma, observa-se que 42% das empresas do oeste de Santa Catarina apresentam custos controláveis e não controláveis de forma distinguida. Por fim, a quarta pergunta é objetiva e identifica o uso do orçamento flexível. Os resultados são apresentados na Tabela abaixo.

Os resultados da Tabela 11 demonstram que 69% das empresas do oeste de Santa Catarina usam o orçamento flexível. Este resultado corrobora o estudo de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003), em que se apresentam resultados semelhantes aos das empresas da Malásia. Resultados condizentes foram encontrados nos estudos de Ekholm e Wallin (2000) e de Sivabalan et al. (2009). Em contrapartida, os resultados são divergentes aos apresentados no estudo de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), demonstrando que a maioria das empresas da Nova Zelândia e Reino Unido não utilizam o orçamento flexível. Apresentados os aspectos que tratam sobre as práticas do orçamento nas empresas do oeste de Santa Catarina, o próximo tópico aborda as conclusões e recomendações para estudos futuros.

## 6. Conclusões e Recomendações

Os resultados do estudo revelam grandes semelhanças nas práticas do orçamento das empresas na Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia e oeste de Santa Catarina.

No entanto, houve cinco perguntas em que os resultados do estudo mostraram diferenças significativas com relação às relatadas por Guilding, Lamminmaki e Drury

**Tabela 9:** Grau de ênfase colocada sobre o orçamento na medição de desempenho

	Porcentagem				
	Não Importante	Abaixo da Média Importância	Média Importância	Acima da Média Importância	Vitalmente Importante
<b>Importância das variações do orçamento como padrão para avaliação do desempenho</b>					
Nova Zelândia	0%	7%	22%	45%	26%
Reino Unido	1%	4%	14%	39%	28%
Malásia	1%	1%	14%	51%	32%
Oeste Santa Catarina (Brasil)	0%	7%	24%	47%	21%
<b>O superior deve julgar o desempenho de um gerente com base na capacidade de atingir o orçamento</b>					
Nova Zelândia	5%	39%	14%	37%	5%
Reino Unido	3%	37%	14%	40%	6%
Malásia	0%	10%	26%	38%	25%
Oeste Santa Catarina (Brasil)	0%	10%	32%	32%	26%

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

**Tabela 10:** Estilo dos relatórios de desempenho recebidos pelos titulares do orçamento

Estilo dos relatórios de desempenho	Porcentagem			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Somente são apresentados os custos controláveis pelo gerente	26%	23%	13%	32%
São apresentados os custos controláveis e não controláveis (por exemplo, atribuídos), mas eles são distinguidos	31%	52%	48%	42%
São apresentados os custos controláveis e não controláveis, mas eles não se distinguem	40%	23%	36%	21%
Detentores do orçamento não recebem relatórios de desempenho	3%	2%	3%	5%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

**Tabela 11:** Uso do orçamento flexível

	Porcentagem			
	Nova Zelândia	Reino Unido	Malásia	Oeste Santa Catarina (Brasil)
Orçamentos flexíveis são usados	27%	42%	66%	69%
Orçamentos flexíveis não são usados	73%	58%	34%	31%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) e dados da pesquisa

(1998) e Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003). Assim, a primeira pergunta da seção sobre as técnicas para previsão do orçamento abordou a utilização de técnicas para previsão do nível de vendas, demonstrando que a “previsão estatística” é a técnica mais popular nas empresas do oeste de Santa Catarina, e a menos popular nos relatos de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e nos relatos de Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003).

A segunda pergunta da seção sobre as técnicas para previsão do orçamento, que abordou a técnica mais utilizada para classificar os custos fixos e variáveis, mostra que 63% das empresas do oeste de Santa Catarina classificam as despesas gerais como custos fixos e os custos diretos como custos variáveis, contrapondo os achados de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998), onde 58% das empresas do Reino Unido classificam os custos fixos e variáveis de forma subjetiva, baseadas na experiência profissional.

A terceira pergunta da seção sobre a participação orçamentária abordou a propensão de criar folga orçamentária. Foi encontrado que 48% das empresas do oeste de Santa Catarina percebem como incerta a propensão de criar folga. Já 29% percebem a influência do titular do orçamento na propensão de criar folga. Estes resultados contrariam os estudos de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) e Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003).

Por fim, a quarta pergunta da seção do orçamento como ferramenta para medição de desempenho, que abordou sobre o uso do orçamento flexível, demonstra que 69% das empresas do oeste de Santa Catarina usam o orçamento flexível, contrariando os achados de Guilding, Lamminmaki e Drury (1998).

Os resultados sugerem que o orçamento é amplamente praticado pelas empresas do oeste de Santa Catarina como suporte para o planejamento e como mecanismo de controle. Portanto, considerando os aspectos estudados, contrariam-se as afirmações de HOPE; FRASER, 1999; GURTON, 1999; WALLANDER, 1999; PRENDERGAST, 2000; HOPE; FRASER, 2001; JENSEN, 2001; MCNALLY, 2002; e DUGDALE; LYNE, 2006. De acordo com elas os orçamentos seriam obsoletos ou inservíveis para as empresas de hoje, dada a rápida alteração do ambiente.

Conclui-se que grande parte das empresas estudadas elabora a previsão do nível de vendas do orçamento com base na previsão estatística e classifica as despesas gerais como custos fixos e os custos diretos como custos variáveis.

No que tange à participação orçamentária, os resultados apontam que as empresas estudadas são sugestivas de uma filosofia de posição dominante, em que a influência da gerência sênior sobre a determinação do orçamento final é maior que as demais posições organizacionais expostas no estudo. Grande parcela das empresas estudadas gerencia as estimativas de custos excessivos do orçamento por meio da negociação entre o gerente e seu superior, e a maioria das empresas pesquisadas acredita ser incerta a propensão de criar folga orçamentária.

Por fim, a maioria das empresas do estudo entende a importância das variações do orçamento como padrão para avaliação de desempenho; as empresas indicam que o superior deve julgar o desempenho de um gerente com base na capacidade de atingir o orçamento; as empresas apresentam aos titulares do orçamento relatórios com custos controláveis e não controláveis distinguidos; e a maioria das empresas estudadas usa o orçamento flexível.

Os resultados deste estudo estão sujeitos a limitações. Primeiramente, sempre existe algum viés nas pesquisas do tipo levantamento. A amostra é composta por 19 empresas distribuídas entre os setores: alimentício, construção civil, metalurgia, mobiliário, tecnológico e têxtil, o que também é um limitador. Conseqüentemente, os resultados representam a opinião de somente uma parcela do setor industrial e apenas a visão dos gestores responsáveis pelo orçamento.

Finalmente, o presente estudo limitou-se a uma análise das indústrias de médio porte localizadas no oeste de Catarina.

Recomenda-se a realização de pesquisas futuras com o intuito de observar as razões subjacentes às práticas do orçamento. Por exemplo, verificar as razões que fazem com que empresas utilizem práticas do orçamento em detrimento de outras. Também é sugerido que o estudo seja expandido para todas as indústrias brasileiras de médio e grande porte.

## Referências

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24, p.189-204, 1999.
- AHMAD, N. N. N.; SULAIMAN, M.; ALWI, N. M. Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, v. 18, n. 9, p. 717-724, 2003.
- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; RAIFUR, L. NOGUEIRA, D. R. A utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação das estratégias, de controle e interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região Sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p. 65-99, jul./set. 2009.
- ANDRADE, M. M. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BLOCHER, E. J. CHEN, K. H.; LI, T. W. *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 2ª Ed. MacGraw-Hill International, New York, NY, 2002.
- BRAGA, R. Fundamentos e técnicas de administração financeira. São Paulo: Atlas, 1995.
- BROWNELL, P. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*, p. 766-77, 1982. PARTICIPATIVE B
- CHENHALL, R. H.; BROWNELL, P. Performance: Role Ambiguity as an intervening variable. *Accounting Organizations and Society*, v. 13, n. 3, p. 225-233, 1988.
- CLARKE, P.; TOAL, A. Performance measurement in small firms in Ireland, *Irish Accounting Review*, v. 6 n. 1, 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.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organization and Society*, v.30, p.587-608, 2005.
- DUGDALE, D.; LYNE, S. Budgeting: Are Budgets Still Needed? *Financial Management*, 2006. Disp. em: <[http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m0JQT/is\\_2006\\_Nov/ai\\_n24997780/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m0JQT/is_2006_Nov/ai_n24997780/)>.
- Acesso em: 10 maio 2012.
- EKHOLM, B.; WALLIN, J. Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, v. 9, p. 519-539, 2000.
- FIESC. Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina. 2012. Disponível em: <<http://www.fiescnet.com.br>>. Acesso em: 26 set. 2012.
- FREZATTI, F. Orçamento empresarial, Planejamento e controle gerencial. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, R. C. *Managerial accounting*. 12. ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2007.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUILDING, C.; LAMMINMAKI, D.; DRURY, C. Budgeting and Standard Costing Practices in the United Kingdom. *Journal of Accounting*, vol. 33, n. 5, p. 569-88, 1998.
- GURTON, A. Bye bye budget . . . the annual budget is dead. *Accountancy*, 123, 61, 1999.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, v. 15, p. 415-439, 2004.
- HILTON, R. W.; MAHER, M. W.; SELTO, F. H. *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill International, New York, NY, 2000.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting. Building a new management model for the information age, *Management Accounting*, January: 16-21, 1999.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting Round Table. 2001. Disponível em <[http://www.beyondbudgeting.de/article/interview\\_Jeremy\\_Hope.pdf](http://www.beyondbudgeting.de/article/interview_Jeremy_Hope.pdf)>. Acesso em: 10 fev. 2012.
- HOPWOOD, A. G. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, v. 10, 1972.
- JENSEN, M. C. Corporate budgeting is broken—let's fix it. *Harvard Business Review*, p. 95– 101, 2001.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R.S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1987.

- KYJ, L.; PARKER, R. J. Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget. *ABACUS*, v. 44, n. 4, p. 423-442, 2008.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of orth-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, v. 21, p. 56-75, 2010.
- MACNALLY, R. The annual budgeting process. *Accounting Ireland*, v. 34, n. 1, p. 10-12, 2002.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009.
- MILANI, K. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study, *The Accounting Review*, v. 50, n. 2, p. 274- 284, apr. 1975.
- PANDOLFI, J. L.; NAKAMURA, W. T.; MARTIN, D. M. L.; CARVALHO, F. A. F.; FORTE, D. Estudo empírico sobre a relação entre a adoção de orçamento empresarial e o desempenho financeiro das empresas. Anais... Congresso Internacional de Custos, Florianópolis/SC, Brasil, 2005.
- PRENDERGAST, P. Budgets hit back. *Management Accounting*, p. 14-16, 2000.
- SEBRAE. Serviço de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. 2012. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2012.
- SHIELDS, J. F.; SHIELDS, M. D. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*. v. 23, n. 1, 1998.
- SIVABALAN, P.; BOOTH, P.; MALMI, T.; BROWN, D. A. An exploratory study of operational reasons to budget, *Accounting and Finance*, v. 49 (4), p. 849-871, 2009.
- STEWART, B. III. *The Quest for Value*, Harper Collins Publishers, Inc.,-Chapter 6, Making Managers into Owners, 1990.
- TUNG, N. Orçamento empresarial e custo-Padrão. 4. ed. São Paulo: Universidade-Empresa Ltda, 1994.
- WALLANDER, J. Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, v. 15, p. 402-421, 1999.
- ZAINUDDIN, Y. et al.; The consequences of information asymmetry, task and environmental uncertainty on budget participation: evidence from Malaysian managers. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, v. 1, n. 1, 2008.