

OS MÚLTIPLOS USOS DO ORÇAMENTO EM EMPRESAS CATARINENSES

Marcio Roberto Piccoli*
Ines Liani Menzel Warken**
Carlos Eduardo Facin Lavarda***
Sady Mazzioni****
Antonio Maria da Silva Carpes*****

Resumo

O artigo investigou potenciais razões para o uso do orçamento, os seus antecedentes e as diversas características orçamentárias que influenciam o desempenho das organizações de Santa Catarina. A pesquisa justifica-se pela importância atribuída à contribuição do orçamento como um artefato integrante do sistema de controle gerencial que permite a melhoria do desempenho organizacional. Com base em dados da pesquisa respondida por 45 gestores responsáveis pela elaboração do orçamento para a sua unidade organizacional, analisada por estatística descritiva e de uma matriz de correlação entre variáveis dependentes e independentes apresentadas em painel, os resultados sugerem que a importância do orçamento está significativamente relacionada ao planejamento operacional, à comunicação dos objetivos e à formação de estratégia. No entanto, o estudo aponta que o desempenho do orçamento não pode ser explicado a partir das variáveis utilizadas: repetições do orçamento, orçamento flexível, estratégia, participação da gestão, dificuldade orçamentária e ênfase no orçamento.

Palavras-chave: Orçamento. Planejamento. Controle gerencial. Avaliação de desempenho.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento tem sido apontado como um instrumento utilizado para uma variedade de finalidades, como a avaliação de desempenho, a implementação de estratégia, a formação da estratégia, a avaliação gerencial, a comunicação, o planejamento, o controle e a previsão (MILANI, 1975; OTLEY, 1978; SHARMA, 2002; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Para Welsch (1972), a elaboração de orçamentos é justificada pelo potencial de serviços à administração, argumentando que enquanto a contabilidade apresenta sua relevância por motivos relacionados à prestação de informações ao público, ao direito dos acionistas, à preparação de relatórios compulsórios ou espontâneos, entre outros, os orçamentos se justificam, sobretudo, pelo seu uso interno.

Otley (1978) faz importante referência à eficácia de um sistema de contabilidade gerencial, quando salienta que ela não está alicerçada somente nas peculiaridades da organização, mas soma-se ao sistema, à participação e à forma com que os colaboradores tratam a informação. Nesse contexto, o orçamento constitui-se em instrumento de avaliação e retratação numérica das metas estratégicas, o que, por sua vez, remete à relação com os participantes do processo de orçamentação.

A contabilidade, por meio de seus artefatos (conceitos, sistemas e instrumentos), contribui positivamente com a gestão estratégica das organizações, inserindo-se na proposição de atender ao processo de gestão. A referida comunica-

* Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau; Professor do Curso de Ciências Contábeis na Universidade do Oeste de Santa Catarina de Joaçaba; contador; marcio.piccoli@unoesc.edu.br

** Mestranda em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau; Professora e Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis na Sociedade Educacional Pinhalzinho – Horus Faculdades; Professora colaboradora do Curso de Engenharia de Alimentos na Universidade do Estado de Santa Catarina; cco@horus.edu.br

*** Doutor em Contabilidade pela Universitat de Valencia, Espanha; Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau; Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau; Professor da Universidade Regional de Blumenau; clavarda@furb.br

**** Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau; Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau; sady@unochapeco.edu.br

***** Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau; Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos; carpes.antonio@gmail.com

ção se efetiva por intermédio de relatórios gerenciais, métodos de custeio e orçamento, por exemplo. Nesse propósito, o orçamento constitui-se em instrumento de planejamento econômico e financeiro (FREZATTI, 2006) e exige que sejam traçadas estratégias de longo prazo, a partir da análise do ambiente em que a organização está inserida (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Hansen e Van der Stede (2004) centraram sua pesquisa em quatro potenciais razões para o uso do orçamento, duas das quais de natureza operacional (planejamento operacional e avaliação de desempenho), enquanto as demais são de longo prazo e de natureza estratégica (comunicação de metas e formação de estratégia).

Este artigo utiliza a pesquisa de Hansen e Van der Stede (2004) como base e pretende responder à seguinte questão/problema: Quais as potenciais razões para o uso do orçamento, os seus antecedentes e as diversas características orçamentárias que influenciam o desempenho das organizações de Santa Catarina?

O objetivo central do estudo foi investigar as potenciais razões para o uso do orçamento, os seus antecedentes e as diversas características orçamentárias que influenciam o desempenho das organizações de Santa Catarina.

A investigação de Sivabalan et al. (2009) sobre as razões do uso dos orçamentos encontrou que os orçamentos das organizações têm mais foco para o planejamento e o controle do que para a avaliação, sugerindo uma potencial desconexão entre a pesquisa sobre orçamento e prática. Nesse sentido, a pesquisa discorre sobre a importância de dez possíveis razões operacionais para o uso do orçamento nas organizações, abrangendo planejamento, controle e avaliação.

A presente pesquisa justifica-se pela importância atribuída à contribuição do orçamento como um artefato integrante do sistema de controle gerencial que permite a melhoria do desempenho organizacional.

A partir da aplicação da investigação empírica baseada no quadro conceitual desenvolvido por Hansen e Van der Stede (2004), a réplica proposta do estudo em empresas de Santa Catarina traz contribuições para a compreensão das principais razões pelas quais as empresas estudadas se utilizam desse mecanismo.

No que se refere ao aspecto da replicação de estudos, Kerlinger e Pedhazur (1973) enfatizaram a necessidade desse procedimento, considerando que permite melhorar a validade externa e a generalização de pesquisas anteriores, se as conclusões anteriores são suportadas posteriormente. Otley (2001) adverte que raramente ou nunca trabalhos anteriores são replicados, fazendo com que as conclusões de um estudo único ou de pequena amostra se tornem os “fatos” com os quais os pesquisadores trabalham. Na argumentação de Chenhall (2007), tem havido pouca replicação em estudos para analisar as práticas de sistemas de controles gerenciais de interesse contemporâneo.

Este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo a introdução. Na segunda seção, apresenta-se a revisão da literatura, que contempla as razões do uso do orçamento e as relações entre o orçamento e o desempenho organizacional. Na terceira seção se definem os aspectos metodológicos e, na quarta seção apresentam-se os resultados da pesquisa. A quinta seção apresenta a conclusão com a indicação de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O orçamento se tornou o elemento central da maioria dos sistemas de gestão usados pelas empresas, permitindo gerenciamento e certa disciplina financeira sobre as diferentes divisões (BORNIA; LUNKES, 2007). É mais do que uma estimativa, devendo basear-se no compromisso dos gestores com as metas pretendidas (FREZATTI, 2009). Neste estudo, o referencial teórico concentra-se na abordagem das razões para as quais as empresas utilizam o orçamento, bem como o relacionamento do orçamento com o desempenho.

2.1 RAZÕES DO USO DO ORÇAMENTO

A orçamentação, na concepção de Milani (1975), constitui-se em uma das muitas atividades administrativas que surgem para provocar certos tipos de reações humanas. O processo de orçamentação e o orçamento têm sido tema de inúmeras abordagens pregressas, em que a maioria dos esforços enfatizou os orçamentos como instrumentos úteis para auxiliarem a gestão no cumprimento das suas funções de planejamento, coordenação e controle das atividades da empresa. Um grupo menor se concentrou nas questões comportamentais e apontou que um sistema de orçamento projetado para ajudar a administração pode se tornar um instrumento que está relacionado a consequências comportamentais à organização (MILANI, 1975).

Acompanhando o grupo majoritário, Otley (1978) considera que os dados orçamentais podem desempenhar um papel importante no processo de avaliação gerencial, visto que o orçamento pode ser usado para representar os padrões de eficácia e eficiência. Os dados sobre o desempenho real podem ser usados em comparação ao padrão orçamentário para avaliar o desempenho de certas dimensões da gestão. Embora o sistema orçamentário não seja concebido principalmente como um meio de avaliação de desempenho, há evidências de que quase inevitavelmente é utilizado para esse fim, uma vez que fornece, o que é, muitas vezes, a única informação quantitativa relativa ao desempenho gerencial (OTLEY, 1978).

Para Merchant (1984), o tamanho e a diversidade de uma organização podem afetar o comportamento dos gerentes relacionado ao orçamento, considerando que o aumento do número de pessoas em qualquer organização torna menos prático utilizar métodos informais de comunicação e controle (comunicações orais e supervisão direta), porque há um número crescente de canais exigindo fluxos de informação, o que exige comunicação diferenciada.

Entre as funções do orçamento, Sharma (2002) indica a comunicação, a avaliação de desempenho, o controle e a previsão. Para Anthony e Govindarajan (2002, p. 463), o orçamento operacional é elaborado para atender a quatro finalidades principais:

- (1) dar forma pormenorizada ao plano estratégico; (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização; (3) definir as responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera; e (4) obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

No cenário nacional, autores como Bornia e Lunkes (2007) e Espejo (2008) seguem a abordagem majoritária citada por Milani (1975). Bornia e Lunkes (2007, p. 39) compreendem que “[...] o orçamento tem como princípio fundamental o planejamento e o controle do resultado, através do planejamento formal, da coordenação efetiva e do controle dinâmico das operações da empresa.” Para Espejo (2008, p. 83), “[...] o enfoque que as organizações atribuem ao sistema orçamentário pode caracterizá-lo como um artefato contábil voltado à comunicação das metas, e consequentemente, das estratégias organizacionais.” A autora observa, ainda, que o orçamento pode ser utilizado como ferramenta de avaliação de desempenho (alcance de metas), de controle (fiscalização dos processos administrativos) e previsão (antever cenários futuros).

Outra abordagem recorrente na literatura contábil tem sido o exame do uso de orçamentos como padrões de desempenho na avaliação dos subordinados. Para Kyj e Parker (2008), duas correntes de pesquisa podem ser identificadas especificando a relação entre o uso para a avaliação e a participação no orçamento: estudos mais contemporâneos que modelam uma ligação direta entre a avaliação do uso de orçamento e a participação orçamentária e estudos mais tradicionais que não modelam uma ligação direta, mas especificam uma interação entre as variáveis no seu efeito sobre variáveis dos resultados. A corrente mais tradicional de pesquisa enfatiza o cumprimento das metas orçamentárias, enquanto a corrente mais contemporânea considera o uso valorativo do orçamento como um antecedente da participação do orçamento (KYJ; PARKER, 2008).

Concentrado no uso operacional, o estudo de Sivabalan et al. (2009) analisou a importância de dez possíveis razões operacionais para o uso do orçamento nas organizações, abrangendo o planejamento, o controle e a avaliação. Os resultados da pesquisa com 331 contabilistas de médias e grandes organizações indicaram que as razões de planejamento e controle são consideradas mais importantes do que as razões de avaliação para o orçamento.

Na argumentação de Fank, Angonese e Lavarda (2011), existem correntes teóricas contraditórias em relação à importância do uso do orçamento empresarial, de um lado, enfatizando-o como fundamental e indispensável para as empresas, e de outro, há aqueles que não acreditam no orçamento empresarial como fator fundamental de planejamento e controle, estabelecendo críticas ao sistema tradicional, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 – Resumo das principais críticas atribuídas ao processo orçamentário

Principais críticas atribuídas ao processo orçamentário
<ul style="list-style-type: none"> - Consome muito tempo para a sua elaboração, burocrático. - Sua implementação e acompanhamento é dispendiosa, não apresentando relação custo <i>versus</i> benefício adequada. - Privilegia o engessamento em detrimento da flexibilidade gerencial. - É responsável por problemas comportamentais e antiéticos. - Possui foco na redução de custo e não na criação de valor. - Está centrado em informações passadas e não oferece perspectiva futura. - Estabelece uma situação propícia para a centralização das ações pela alta administração. - Torna a estimativa de receitas e despesas uma tarefa difícil. - Não acompanha o ambiente de informação competitiva e econômica.

Fonte: Fank, Angonese e Lavarda (2011).

Em estudo anterior, Sivabalan et al. (2009) investigaram as razões de que, embora sofram críticas frequentes da literatura, os orçamentos continuam a ser utilizados. Para tal, consideraram dois argumentos: as empresas utilizam orçamentos para planejamento e controle, enquanto as críticas ao orçamento e o foco de pesquisa estão na avaliação; as previsões dinâmicas ajudam na função de controle dos orçamentos anuais, reduzindo as bases frequentes de desaprovação. Os resultados encontraram suporte para o primeiro argumento, contudo, as previsões contínuas parecem ser usadas como complementos ao orçamento anual, não como substituto; os orçamentos anuais e previsões contínuas são usados por motivos quase idênticos e não para finalidades diferentes.

O presente estudo utilizou como base para investigação a pesquisa de Hansen e Van der Stede (2004), que considerou os direcionadores da importância e do desempenho do orçamento, concentrando-se em diferentes razões potenciais ao uso do orçamento para as organizações, sendo duas motivações de curto prazo e de natureza operacional (planejamento operacional e avaliação de desempenho) e outras duas essencialmente de longo prazo e de natureza estratégica (comunicação de metas e formação da estratégia).

2.2 ORÇAMENTO E DESEMPENHO

Os orçamentos são planos financeiros e fornecem uma base para direcionar e avaliar o desempenho dos indivíduos ou segmentos de organizações; por seu intermédio, as atividades de diferentes partes de uma organização podem ser coordenadas e controladas. Um sistema de controle inclui, normalmente, medidas e técnicas compatíveis com as responsabilidades delegadas aos gestores sob a estrutura da organização. Da mesma forma que a tomada de decisões e a autoridade são descentralizadas, as partes de uma organização tornam-se mais autônomas se os gestores são responsáveis por mais variáveis financeiras e os sistemas de controle financeiro são mais complexos, no sentido de que eles incorporarão mais variáveis (BRUNS JUNIOR; WATERHOUSE, 1975).

Na consideração de Otley (1978), em que a informação do orçamento é utilizada como base para a avaliação do desempenho, é provável que os efeitos de tal uso vão predominar na determinação de como um gestor responde à informação contábil, em razão do impacto imediato e pessoal que resulta. Considerando que a distribuição de recompensas organizacionais está ligada aos resultados do processo de avaliação, então o comportamento será orientado para a obtenção dessas recompensas consideradas desejáveis pelo gerente (OTLEY, 1978).

Em sua investigação, Dunk (1989) confirmou que a existência de interação entre a participação e a ênfase no orçamento afeta o desempenho, mas não encontrou evidências de que a interação afeta positivamente o desempenho. A conclusão indicada é de que o desempenho melhora em condições de alta (baixa) participação e de baixa (alta) ênfase no orçamento, havendo indicações que alternam os pares dessas variáveis; é uma medida que deve ser evitada na concepção de sistemas de controle.

Os resultados do estudo de Mia (1989) indicaram uma interação significativa entre a participação e a dificuldade do trabalho afetando o desempenho. O desempenho se mostrou elevado quando o nível de participação foi proporcional ao nível de dificuldade de trabalho. Em contraste, o desempenho foi considerado baixo quando a quantidade de participação foi desproporcional em relação ao nível de dificuldade de trabalho. Assim, uma congruência (bom ajuste) entre o nível de participação e a dificuldade de emprego se mostrou uma pré-condição para uma participação efetiva (em termos de desempenho).

Otley e Pollanen (2000) investigaram os critérios orçamentários utilizados na avaliação de desempenho. Os resultados sugerem que as práticas de controle diferem entre organizações, culturas e tempo, não permitindo conclusões

universais. Argumentam a necessidade de um programa mais coerente de trabalho para explicar as diferentes formas em que técnicas orçamentárias podem ser usadas na avaliação de desempenho e gestão.

O uso do orçamento para avaliar o desempenho gerencial também foi investigado por Abernethy e Stoelwinder (2001), que analisaram quatro grandes hospitais de ensino sem fins lucrativos australianos, utilizando um modelo de contingência que inclui duas variáveis identificadas como importantes para a compreensão do comportamento dessas organizações – a incerteza da tarefa e a orientação para um sistema de metas. Os resultados confirmam a importância de ambas variáveis sobre o desempenho, verificando que o “encaixe” entre o orçamento, a incerteza da tarefa e a orientação do sistema de metas resultou em um melhor desempenho.

As fases evolutivas do processo orçamentário, para Lunkes (2007), objetivaram o atendimento de propósitos específicos ao longo do tempo: atender a um nível de atividade do próximo período (orçamento empresarial); ênfase na revisão contínua (orçamento contínuo); estimar e justificar os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações (orçamento base zero); e, estimar custos para qualquer nível de atividade (orçamento flexível).

Bornia e Lunkes (2007) observam que na fase seguinte há o uso da informação originada do orçamento sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação (orçamento por atividades). Na fase mais atual, incorpora um conjunto de princípios para se constituir em guias de atuação empresarial (*beyond budgeting*).

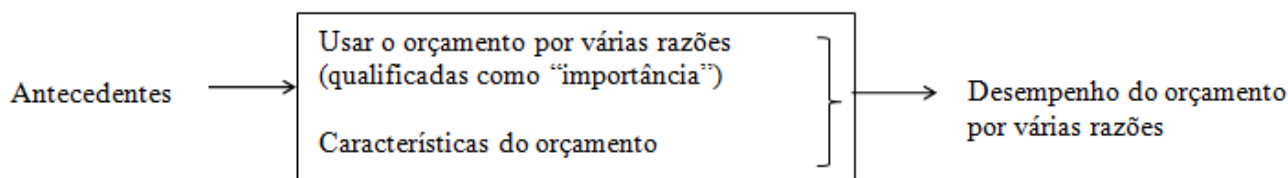
Os resultados de Hansen e Van der Stede (2004) indicaram que os antecedentes significativos geralmente apresentam pouca sobreposição das razões para o uso do orçamento, e que alguns têm sinais opostos para as diferentes razões, sugerindo que os direcionadores das múltiplas razões para o orçamento nem sempre são compatíveis. Não foi verificado um conjunto único de características de orçamento que uniforme e positivamente afeta o desempenho de cada razão para o uso do orçamento. Finalmente, o desempenho da unidade organizacional tem menos relações diretas com as razões propostas no estudo para o orçamento do que a satisfação geral com o orçamento.

3 METODOLOGIA

Para investigar os múltiplos usos do orçamento em empresas de Santa Catarina, utilizaram-se como base a estrutura conceitual e o direcionamento pela pesquisa empírica, elaborados e aplicados por Hansen e Van der Stede (2004). O estudo base valeu-se de quatro etapas para analisar a importância e o desempenho de quatro razões para o uso do orçamento (planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia), bem como dos seus antecedentes:

- a) 1ª etapa: extrair cada um dos quatro “singulares” motivos para o uso do orçamento, *vis-à-vis* às outras três razões;
- b) 2ª etapa: investigar os antecedentes subjacentes, ou direcionadores, de cada motivo para o uso do orçamento;
- c) 3ª etapa: examinar quão bem as organizações executam o uso do orçamento para cada razão, isto é, como é percebida a eficácia do uso de cada motivo para o orçamento, como mostrado no Diagrama 1;
- d) 4ª etapa: investigar como o desempenho de cada motivo para o uso do orçamento afeta os dois resultados organizacionais: a satisfação global com o orçamento e o desempenho da unidade organizacional.

Diagrama 1 – Execução do orçamento



Fonte: Hansen e Van der Stede (2004).

Considerando as proposições deste estudo, pode ser caracterizado como uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa, por meio de levantamento realizado em empresas de Santa Catarina. As empresas selecionadas para o estudo são aquelas afiliadas à Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (Fiesc), principal entidade de representação das indústrias do Estado catarinense.

O Estado de Santa Catarina possui um importante parque industrial, com uma indústria de transformação ranqueada na quarta posição no país em quantidade de empresas e na quinta em número de trabalhadores. Os segmentos de artigos do vestuário e alimentar estão entre os que mais empregam, seguindo-se o dos artigos têxteis. A abrangência social dos referidos dados fortalece a justificativa pela escolha, haja vista que a sustentabilidade das referidas organizações passa por um conjunto de artefatos de gestão, entre eles o planejamento e o orçamento, que devem servir de pilar para o crescimento delas (FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA, 2012).

A intenção foi estudar as potenciais razões do uso do orçamento em uma amostra representativa dos responsáveis pela elaboração do orçamento nas organizações selecionadas. Os dados da pesquisa foram obtidos por meio de questionários, encaminhados por *e-mail*, utilizando-se da ferramenta do *Google Docs*. Previamente, foi feito um contato com a direção da Fiesc para que a pesquisa pudesse ser chancelada pela referida entidade, ou seja, que ela fizesse o repasse dos endereços eletrônicos de suas afiliadas, possibilitando o contato efetuado em maio e junho de 2013.

O questionário utilizado reflete a abordagem proposta por Hansen e Van der Stede (2004), relacionada às características dos respondentes e das empresas, do ambiente operacional e do ambiente externo. Em relação ao orçamento, buscou-se conhecer as características, o uso, a ênfase, a satisfação e o desempenho organizacional, bem como as razões de importância e desempenho para o orçamento.

O tratamento dos dados foi efetuado com o uso das seguintes técnicas:

- a) estatística descritiva: para as medidas incluindo tamanho da amostra (N), escala (mínimo e máximo), média e desvio padrão;
- b) correlação: apresentação de uma matriz de correlação entre variáveis dependentes e independentes com apresentação em painel.

As variáveis utilizadas para atender ao objetivo proposto, são as apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Variáveis do estudo

Variáveis	Medidas
Antecedentes das razões para o uso do orçamento	Estrutura da organização, estratégia da organização, ambiente operacional, ambiente externo e tamanho.
Características do orçamento	Número de iterações, o uso de orçamento contínuo, a interface entre o orçamento e a estratégia, participação gerencial e dificuldade da meta orçamentária.
Medidas de resultados	Satisfação global com o orçamento e o desempenho organizacional.

Fonte: Hansen e Van der Stede (2004).

A importância e o desempenho para cada uma das razões de uso do orçamento são estimados a partir das equações propostas por Hansen e Van der Stede (2004):

IMPORTÂNCIA

$$= \gamma_0 + \gamma_1 \text{ESTRUTURA} + \gamma_2 \text{ESTRATÉGIA} + \gamma_3 \text{TIPO DE PRODUÇÃO} + \gamma_4 \text{INTERDEPENDÊNCIA DA PRODUÇÃO} + \gamma_5 \text{RASTREABILIDADE DOS RECURSOS} + \gamma_6 \text{COMPETIÇÃO} + \gamma_7 \text{TAMANHO} + \varepsilon$$

DESEMPENHO

$$= \alpha^0 + \alpha^1 N^0 \text{DE ITERAÇÕES} + \alpha_2 \text{USO DO ORÇAMENTO CONTÍNUO} + \alpha_3 \text{INTERFACE ORÇAMENTO E ESTRATÉGIA} + \alpha_4 \text{PARTICIPAÇÃO GERENCIAL} + \alpha_5 \text{DIFICULDADE DA META ORÇAMENTÁRIA} + \alpha_6 \text{ÊNFASE ORÇAMENTÁRIA} + \alpha_7 \text{IMPORTÂNCIA} + v$$

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa referentes à existência de potenciais razões para o uso do orçamento nas organizações (planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia), os seus antecedentes (estratégia e estrutura organizacional) e as diversas características orçamentárias (dificuldade da meta e ênfase orçamentária), que potencialmente influenciam o desempenho dessas razões para o uso do orçamento em empresas de Santa Catarina.

Obteve-se o retorno de 45 questionários, os quais foram tabulados e compõem a amostra para a extração dos resultados. A Tabela 1 fornece estatísticas descritivas da amostra, o que demonstra certo alinhamento do perfil dos respondentes: eles estão, em média, há 16 anos na organização e há seis anos são responsáveis pelo orçamento. A pluralidade das organizações da amostra é de Empresas Limitadas (89%), mas há uma pequena representação de entidades Sociedade Anônima (9%) e Estatais/Economia Mista (apenas 2% das organizações respondentes). Em relação à geração de empregos, as organizações empregam em média 289 pessoas que geram um faturamento anual mínimo de 3 milhões e máximo de 2.650 milhões de reais.

A Tabela 1 fornece estatísticas descritivas sobre os orçamentos dos entrevistados e os processos de orçamentação. O orçamento médio unitário da amostra é de 289 milhões de reais. Ao contrário do que algumas das críticas pesquisadas por Fank, Angonese e Lavarda (2011) afirmam, as organizações aplicam o orçamento flexível (82%), e a maioria dos entrevistados (73%) completa o orçamento no tempo; as organizações que não o concluem no prazo projetado, fazem-no em uma média de 4,5 semanas de atraso.

O estudo analisa as quatro razões do orçamento e o primeiro passo da análise é determinar se há semelhança entre elas, bem como a singularidade de cada motivo para o alcance do objetivo proposto nessa pesquisa.

A Tabela 2 mostra que as quatro razões para o orçamento estão significativamente relacionadas ($p < 0,01$), o que sugere que as quatro razões para o orçamento são totalmente independentes.

Tabela 1 – Caracterização dos respondentes e das organizações da amostra

Análise descritiva dos pesquisados				
1 Características dos respondentes	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
1.1 Tempo de empresa (N = 45)	1,48	49	16	11
1.2 Número de anos respondendo pela organização (N = 5)	1	29	6	5
1.3 Idade (N = 45)	24	67	37	9
1.4 Formação acadêmica (N = 45)	%	Freq.		
Administração	15	33%		
Ciências Contábeis	14	31%		
Ciências Econômicas	1	2%		
Engenharia	5	11%		
Outros	10	22%		
2 Características gerais da empresa				
2.1 Constituição jurídica (N = 45)	Soc. anônima 4 (9%)	Emp. limitada 40 (89%)	Estatal eco/mista 1 (2%)	
2.2 Estrutura organizacional (N = 45)	Função 35 (78%)	Divisão 3 (7%)	Matriz/outras 7 (16%)	
2.3 Atividade principal (N = 45)	Indústria 31 (69%)	Comércio 7 (16%)	Serviço 7 (16%)	
3 Ambiente operacional				
3.1 Tipo de produção (N = 45)	Encomenda 22 (49%)	Por lote 9 (20%)	Escala 4 (9%)	Contínua 10 (22%)
4 Indicadores de Tamanho				
4.1 Empregado em tempo integral na unidade	3	2650	289	508
4.2 Orçamento anual (milhões)	0,1	750	176	248
4.3 Vendas anuais unidade (milhões) (N = 45)	Freq.	%		
≤ que R\$ 2,4 milhões	12	27		
> que R\$ 2,4 milhões e ≤ a R\$ 16 milhões	14	31		
> que R\$ 16 milhões e ≤ a R\$ 90 milhões	11	24		
> que R\$ 90 milhões e ≤ a R\$ 300 milhões	3	13		
> que R\$ 300 milhões	2	4		
4.4 Vendas anuais por empresa (milhões) (N = 45)	Freq.	%		

≤ que R\$ 2,4 milhões	11	24	
> que R\$ 2,4 milhões e ≤ a R\$ 16 milhões	9	20	
> que R\$ 16 milhões e ≤ a R\$ 90 milhões	14	31	
> que R\$ 90 milhões e ≤ a R\$ 300 milhões	7	16	
> que R\$ 300 milhões	4	9	
<hr/>			
5 Orçamento flexível (N = 45)	Sim	Não	
	37 (82%)	8 (18%)	
<hr/>			
5.1 Se sim, qual horizonte de tempo (N = 37)	1 mês	8 (22%)	
	3 meses	13 (35%)	
	6 meses	16 (43%)	
<hr/>			
6 Conclusões do orçamento	Sim	Não	
	33 (37%)	12 (27%)	
<hr/>			
6.1 Se não, semanas de atraso (N = 12)	Mínimo	Máximo	Médio
	1	10	4,42

Fonte: os autores.

Hansen e Van der Stede (2004) encontraram que as quatro razões para orçamento são significativamente correlacionadas (todos $p < 0,10$), exceto o planejamento operacional e de comunicação de metas, o que sugere que as quatro razões para o orçamento não são totalmente independentes ou mutuamente exclusivas.

A partir da correlação entre a importância das múltiplas razões do orçamento (Painel A), a Tabela 2 demonstra que as quatro razões do orçamento estão correlacionadas significativamente, sendo $p < 0,05$, com ênfase para a correlação da formação da estratégia com o planejamento operacional (69,7%) e com a comunicação dos objetivos (69,4%).

No Painel B, da Tabela 2, após a análise fatorial, os dados representam um componente principal, o que sugere um componente de único fator. Os dados apresentados também sugerem que cada razão para o orçamento tem relativamente grande singularidade ou variância, sendo explicada por 67,74% da razão planejamento operacional.

Tabela 2 – Análise das razões para o orçamento

Painel A: Correlação de Person entre a importância das múltiplas razões para o orçamento				
Razões	1	2	2	4
1. Planejamento operacional	1			
2. Avaliação de desempenho	0,416 (0,004)	1		
3. Comunicação dos objetivos	0,459 (0,002)	0,575 (0)	1	
4. A formação da estratégia	0,697 (0)	0,556 (0)	0,694 (0)	1

Painel B: A análise fatorial da importância das quatro razões para o orçamento			
Razões	Autovalor	Variância (%)	Cumulativa (%)
1. Planejamento operacional	2,71	67,741	67,741
2. Avaliação de desempenho	0,636	15,888	83,629
3. Comunicação dos objetivos	0,435	10,884	94,513
4. A formação da estratégia	0,219	5,487	100

Fonte: os autores.

Para explicar a singularidade de cada motivo do orçamento, realizou-se análise de regressão de cada motivo em relação aos outros três, conforme a Tabela 2 da metodologia e os dados analisados na Tabela 3. A partir da regressão de cada razão da importância e desempenho para o orçamento, foi realizada uma regressão, totalizando, ao final, oito regressões para explicar os antecedentes das razões do orçamento.

A Tabela 3 apresentou o resultado das regressões dos antecedentes e da variável de controle (empregados) sobre a razão da importância do orçamento, bem como das características do desempenho para cada uma das quatro razões do orçamento.

A partir dos resultados das regressões realizadas (Painel A), percebe-se que para as razões da importância do orçamento, a variável estratégia é a que mais se apresenta como significante, sendo demonstrada como $p < 0,05$ para as razões do desempenho operacional, comunicação dos objetivos e formação da estratégia. A variável competição possui uma significância de $p < 0,02$ para a razão comunicação dos objetivos.

Diferente do estudo de Hansen e Van der Stede (2004), o qual identificou que as circunstâncias que parecem impulsionar o uso dos orçamentos para a comunicação de metas e a formação de estratégia (competição) também parecem inibir o uso de orçamentos para a avaliação de desempenho, na presente pesquisa, os resultados apresentam a estratégia como circunstância que impulsiona as razões da importância do orçamento.

A partir da análise da Tabela 3 (Painel B), após as quatro regressões, aplicando a regressão *Mínimos Quadrados Dois Estágios* (MQ2E), na qual foi inserida a variável importância, não é possível observar a semelhança com a pesquisa de Hansen e Van der Stede (2004). Essa variável é explicativa e significativa para todas as razões do desempenho do orçamento. Os resultados sugerem que os gestores devem se atentar e dedicar mais esforços nas variáveis de importância das razões do orçamento; diferente dos resultados de Hansen e Van der Stede (2004), os quais encontraram sobreposição das variáveis significativas nas regressões de razão para o desempenho do orçamento. Sobretudo para a ênfase do orçamento, sendo significativa em três regressões e que as demais variáveis são significativas em outras duas regressões, exceto na participação da gestão, o que foi significativa somente na regressão de avaliação de desempenho; não foi encontrada nenhuma significância entre as variáveis para cada razão do desempenho do orçamento.

Tabela 3 – Antecedentes das razões para o uso do orçamento

Variáveis independentes	Planejamento operacional			Avaliação de desempenho			Comunicação dos objetivos			Formação da estratégia		
	β	t	Sig	β	t	Sig	β	t	Sig	β	t	Sig
Painel A: Razões da importância do orçamento												
Constante	2,793	2,709	0,100	2,342	1,516	0,138	1,112	0,881	0,384	1,786	1,574	0,124
Estrutura	-0,115	-0,616	0,542	0,047	0,229	0,820	0,020	0,110	0,913	-0,016	-0,091	0,928
Estratégia	0,407	2,218	0,033	0,262	1,299	0,202	0,460	2,544	0,015	0,564	3,255	0,002
Tipo de produção	-0,119	-0,771	0,446	-0,164	-0,964	0,341	-0,137	-0,901	0,374	-0,189	-1,298	0,202
Interdependência da produção	0,173	0,901	0,373	-0,181	-0,855	0,398	-0,043	-0,225	0,823	-0,074	-0,408	0,685
Rastreabilidade dos recursos-0,031	-0,031	-0,174	0,863	0,051	0,260	0,796	-0,177	-1,007	0,321	-0,043	-0,257	0,798
Competição	-0,107	-0,650	0,519	0,114	0,631	0,532	0,391	2,425	0,020	0,033	0,214	0,832
Tamanho (empregados)	0,104	0,601	0,551	-0,038	-0,200	0,843	-0,160	-0,937	0,355	0,120	0,736	0,466
Painel B: Razões de desempenho do orçamento												
Constante	1,227	1,211	0,234	-0,326	-0,308	-0,760	0,110	0,110	0,913	-0,893	-0,860	0,395
N. de repetições	-0,102	-0,738	0,465	0,100	0,791	0,434	0,140	1,082	0,286	0,175	1,453	0,155
Orçamento flexível	-0,099	-0,682	0,499	-0,059	-0,479	0,634	-0,160	-1,255	0,217	-0,068	-0,548	0,587
Estratégia	0,252	1,432	0,161	0,139	0,880	0,384	0,156	0,962	0,342	-0,068	-0,435	0,666
Participações da gestão	0,183	0,926	0,361	0,099	0,548	0,587	0,130	0,691	0,494	0,139	0,801	0,428
Dificuldade orçamental	-0,081	-0,618	0,540	0,073	0,618	0,541	0,081	0,665	0,510	0,074	0,649	0,520
Ênfase no orçamento	0,040	0,263	0,794	0,031	0,226	0,822	0,016	0,107	0,915	0,118	0,893	0,377
Importância	0,368	2,335	0,025	0,622	5,181	0	0,499	3,595	0,001	0,628	4,870	0

Fonte: os autores.

Na análise final, verifica-se se as razões do orçamento são importantes para explicar os resultados organizacionais. Foram aplicados dois indicadores de resultados complementares: satisfação orçamento global e desempenho da unidade organizacional.

A Tabela 4 possibilita analisar que a satisfação do orçamento global é significativa e positivamente correlacionada ($p < 0,10$) com o desempenho do orçamento para a formação da estratégia 0,077. Assim, quanto melhor a formação da estratégia, maior a satisfação com o sistema de orçamento como um todo.

Para Hansen e Van der Stede (2004), a satisfação do orçamento global é significativa e positivamente relacionada ao planejamento operacional, à avaliação de desempenho, à comunicação dos objetivos e à formação da estratégia, ou seja, para os autores, todas as razões do orçamento possuem significância para a satisfação global do orçamento.

Semelhante ao resultado de Hansen e Van der Stede (2004), a Tabela 4 apresenta, ainda, que para um desempenho maior do orçamento, o planejamento operacional, a avaliação de desempenho e a formação da estratégia, razões para orçamento, estão positivamente associados ao desempenho da unidade organizacional.

Tabela 4 – Correlação de person entre o desempenho sobre satisfação global e o orçamento organizacional

	Satisfação orçamento global	Desempenho da unidade organizacional
Planejamento operacional	0,325 (0,290)	0,321 (0,032)
Avaliação de desempenho	0,138 (0,367)	0,328 (0,028)
Comunicação dos objetivos	0,203 (0,180)	0,173 (0,255)
Formação da estratégia	0,266 (0,077)	0,390 (0,008)

Fonte: os autores.

Assim, um conjunto menor de fatores explica o desempenho da unidade organizacional de satisfação do orçamento global. Isso sugere que alguns, mas não todos os usos de orçamento, especialmente de comunicação de objetivos, afetam o desempenho da unidade organizacional.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi investigar as potenciais razões para o uso do orçamento, os seus antecedentes e as diversas características orçamentárias que influenciam o desempenho das organizações de Santa Catarina, tendo como base o estudo de Hansen e Van der Stede (2004).

O estudo procurou compreender a importância e o desempenho de quatro razões para o orçamento: planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formação de estratégia, utilizando-se da estrutura de questionário aplicada por Hansen e Van der Stede (2004).

Os resultados demonstram que as quatro razões para o orçamento se mostram totalmente independentes, e são suficientemente distintas para justificar as análises por si mesmas. Esses resultados sugerem que a importância do orçamento está significativa e positivamente relacionada a três das quatro razões do orçamento: avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formação de estratégia.

Após a realização das regressões, para identificar a importância e o desempenho de cada razão do orçamento, analisando seus antecedentes, os resultados apontaram que a variável estratégia da organização possui significância com a importância do orçamento, estando significativamente relacionada ao planejamento operacional, à comunicação dos objetivos e à formação de estratégia.

Sobre o desempenho do orçamento, a partir da regressão (MQ2E), inserindo a variável importância, percebeu-se que não houve significância em nenhuma das quatro regressões realizadas.

A partir da realização da correlação de Person entre as razões do orçamento e a satisfação do orçamento global e o desempenho da unidade organizacional, os resultados apontam que a satisfação global do orçamento está relacionada às quatro razões. Por outro lado, semelhante aos resultados de Hansen e Van der Stede (2004), o desempenho na unidade organizacional teve relação com três das quatro razões do orçamento.

Diante dos estudos anteriores pesquisados, os achados encontram relação com as pesquisas de Sivabalan et al. (2009), os quais também identificaram entre os pesquisados a razão do planejamento com elevada importância dada ao orçamento. Por outro lado, não se encontrou relação das variáveis participação e ênfase no orçamento quanto ao desempenho do orçamento, identificado nas investigações de Dunk (1989) e Mia (1989).

Para Sharma (2002), a comunicação é uma das funções da importância do orçamento, a qual ficou identificada neste estudo; a comunicação dos objetivos está relacionada 69,40% à importância atribuída ao orçamento.

Similar aos estudos de Milani (1975), Otley (1978), Sharma (2002) e Hansen e Van der Stede (2004), a presente pesquisa identificou que a variável estratégia tem forte relação com as razões do orçamento quando relacionada às razões de planejamento operacional e formação de estratégia.

A presente pesquisa apresentou como principal limitação a baixa participação das empresas em responderem ao questionário enviado, não sendo possível generalizar os resultados obtidos às demais empresas do Estado de Santa Catarina, bem como das demais regiões do Brasil. Nesse sentido, sugere-se que futuras pesquisas realizem a aplicação

dessa metodologia em outras regiões do Brasil, podendo, dessa forma, estabelecer uma relação mais direta com os antecedentes do orçamento em empresas brasileiras.

The multiple uses of budget in companies of Santa Catarina

Abstract

The article investigated potential reasons for the use of the budget, their background and the various budgetary features that influence the performance of Santa Catarina Organizations. The research is justified by the importance attributed to the budget contribution as an integral artifact of the management control system that allows the improvement of organizational performance. Based on data from the survey answered by 45 managers responsible for the budget elaboration for their organizational unit, analyzed by descriptive statistics and a correlation matrix between dependent and independent variables presented in panel, the results suggest that the importance of the budget is significantly related to operational planning, communicating objectives and strategy formation. However, the study indicates that the budget performance cannot be explained by the variables used: budget repetitions, flexible budget, strategy, management participation, budget difficulty and emphasis on the budget. Keywords: Budget. Planning. Management control. Performance evaluation.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; STOELWINDER, J. U. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the 'fit' hypothesis in not-for-profit hospitals. **Accounting Organizations and Society**, v. 16, n. 2, p. 105-120, 1991.
- ANTONHY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./dez. 2007.
- BRUNS, JÚNIOR, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. **Journal of Accounting Research**, Autumn, v. 13, n. 2, p. 177-203, 1975.
- CHENHALL, R. H. Theorizing Contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1, p. 163-205, 2007.
- DUNK, A. S. Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note. **Accounting Organizations and Society**, v. 14, n. 4, p. 321-324, 1989.
- ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 p. Tese (Doutorado)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Institucional**. 2012. Disponível em: <<http://www.fiesc.com.br>>. Acesso em: 28 nov. 2012.
- FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, p. 82-93, jan./abr. 2011.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-439, 2004.
- KERLINGER, F. N.; PEDHAZUR, E. J. **Multiple regression in behavioral research**. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1973.
- KYJ, L.; PARKER, R. P. Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget. **ABACUS**, v. 44, n. 4, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MERCHANT, K. A. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 3-4, p. 291-307, 1984.

MIA, L. The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note. **Accounting Organizations and Society**, v. 14, n. 4, p. 347-357, 1989.

MILANI, K. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. **The Accounting Review**, p. 274-284, Apr. 1975.

OTLEY, D. Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management. **The British Accounting Review**, v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001.

OTLEY, D.; POLLANEN, R. M. Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 483-496, 2000.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 122-149, 1978.

SHARMA, D. S. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 1, p. 101-130, Mar. 2002.

SIVABALAN, P et al. An exploratory study of operational reasons to budget. **Accounting and Finance**, v. 49, p. 849-871, 2009.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro**. São Paulo: Atlas, 1972.