



UnB
Universidade
de Brasília



UFPB
Universidade Federal
da Paraíba



UFRN
Universidade Federal
do Rio Grande do Norte

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

MILTON JARBAS RODRIGUES CHAGAS

ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO:
Um estudo empírico nas indústrias de calçados da cidade de Campina Grande – PB

JOÃO PESSOA – PB
2011

MILTON JARBAS RODRIGUES CHAGAS

**ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO:
Um estudo empírico nas indústrias de calçados da cidade de Campina Grande – PB**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Aneide Oliveira Araujo

**JOÃO PESSOA – PB
2011**

MILTON JARBAS RODRIGUES CHAGAS

**ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO:
Um estudo empírico nas indústrias de calçados da cidade de Campina Grande – PB**

Dissertação apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profa. Dra. Aneide Oliveira Araujo

Orientadora
(UnB/UFPB/UFRN)

Prof. Dr. Márcio André Veras Machado

Examinador Interno
(UnB/UFPB/UFRN)

Profa. Dra. Sídia Fonseca Almeida

Examinador Externo
(UFCG)

**JOÃO PESSOA – PB
2011**

AGRADECIMENTOS

Quando se consegue atingir um objetivo faz-se necessário agradecer a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para que os obstáculos fossem superados e o desânimo nunca se fizesse presente ao longo deste caminho.

Inicialmente agradeço a Deus, que sempre guiou meus caminhos e nunca me desamparou nos momentos de tristezas e desânimo, mostrando que, quando se dedica e confia no Senhor, tudo é possível.

Aos meus pais Chagas e Maria, especialmente à minha mãe, pois não tenho palavras para descrever tudo o que ela fez para que eu pudesse chegar a um lugar que ela sempre teve vontade, mas faltou-lhe oportunidade e incentivo. É a ela que dedico integralmente cada uma das minhas vitórias.

Ao meu irmão Jadelson, que durante o período do mestrado foi meus braços e pernas, pois sempre que precisei pude contar com ele, como sei que posso contar sempre.

À minha esposa Erbênia, pela compreensão durante estes dois anos, nos momentos que tive que me ausentar para obter êxito naquilo que me dispus a fazer. Ao meu filho Rogério, mesmo ainda sem compreender, mas pelas noites que veei seu sono e consegui forças para me inspirar a continuar estudando, vencendo o cansaço.

Aos meus colegas de turma: Amanda, Erivaldo, Erivando, Emerson, Cláudio Grande e Cláudio Pequeno e, principalmente, a Dimas, Luzivalda, Karla e Janayna, pelos momentos que passamos juntos, pela força e apoio e por saber que posso contar sempre com eles, pessoas que são exemplos.

Aos professores do programa, que nos repassaram experiências e conhecimentos para o nosso engrandecimento pessoal: Edilson Paulo, Paulo Amílton, Renata, Aneide, Simone, Paulo Roberto, Dionísio e Anderson Mól.

Às secretárias do programa de pós-graduação em contabilidade: Ridan e Ivanacy, pela atenção e presteza sempre que necessário.

À minha orientadora Profa. Aneide, pela sua paciência, compreensão e disponibilidade sempre que precisei para sanar as dúvidas surgidas ao longo do trabalho.

Ao diretor do Centro de Ciências Agrárias da UFPB, Prof. Djail Santos, pelo apoio na minha liberação para o mestrado. Às colegas do setor de contabilidade: Andréia, Cláudia e Dona Lourdes, que desempenharam as minhas tarefas enquanto eu estava ausente.

Aos amigos especiais que muito me ajudaram, por já terem experiência do mestrado e que não poderiam deixar de constar desta lista: Ricardo Ferreira, Adriana Vasconcelos, Anna Paolla e Orleans.

A todos os gestores das indústrias de calçados de Campina Grande – PB que colaboraram com a pesquisa.

Não desistir dos sonhos e buscar com alegria ser feliz, a minha mensagem a todos que fizeram e fazem parte da minha história está descrita na música a seguir:

Cubra-me com seu manto de amor, guarda-me na paz desse olhar, cura-me as feridas e a dor me faz suportar. Que as pedras do meu caminho meus pés suportem pisar, mesmo ferido de espinhos, me ajude a passar. Se ficaram mágoas em mim, Mãe, tira do meu coração E, àqueles que eu fiz sofrer, peço perdão. Se eu curvar meu corpo na dor, me alivia o peso da cruz. Interceda por mim, minha Mãe, junto a Jesus.

Nossa Senhora, me dê a mão, cuida do meu coração, da minha vida, do meu destino. Nossa Senhora, me dê a mão, cuida do meu coração, da minha vida, do meu destino, do meu caminho, cuida de mim.

Sempre que o meu pranto rolar, ponha sobre mim suas mãos, aumenta minha fé e acalma o meu coração. Grande é a procissão a pedir a misericórdia, o perdão. A cura do corpo e pra alma, a salvação. Pobres pecadores, oh Mãe, tão necessitados de Vós. Santa Mãe de Deus, tem piedade de nós. De joelhos aos Vossos pés, estendei a nós Vossas mãos, rogai por todos nós, Vossos filhos, meus irmãos.

Nossa Senhora, me dê a mão, cuida do meu coração, da minha vida, do meu destino, do meu caminho, cuida de mim...

(Roberto Carlos e Erasmo Carlos. Nossa Senhora)

RESUMO

O processo de gestão não é único para todas as empresas, pois depende de fatores externos, tais como cenários mercadológicos, variações econômicas, e fatores internos, como, por exemplo, tecnologia, recursos humanos, estrutura organizacional. O estado da Paraíba ocupa o terceiro lugar em volume de calçados embarcados e o quinto em faturamento, estando em pleno desenvolvimento nesse setor. Para que as decisões sejam tomadas de modo eficiente existem instrumentos gerenciais que são utilizados no auxílio ao planejamento, controle, execução e análise de desempenho das organizações. O orçamento empresarial é uma dessas técnicas que fornecem subsídios para que os gestores possam avaliar se os objetivos e metas traçados foram alcançados, detectando falhas e propondo soluções para corrigi-las. O objetivo deste estudo é investigar como as indústrias calçadistas do polo de Campina Grande – PB utilizam o orçamento empresarial no processo de gestão, analisando as contribuições e limitações das práticas orçamentárias no desempenho das empresas estudadas, assim como a adequação destas práticas ao ambiente organizacional. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois investiga como o processo orçamentário influencia na tomada de decisão das empresas pesquisadas. De acordo com o Cadastro da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP, 2010), 74 indústrias formam o polo calçadista de Campina Grande – PB, no entanto, no momento da coleta de dados constatou-se que 23 delas não existiam mais, restando, portanto, 51 empresas, que se constitui a população do presente estudo. A coleta de dados deu-se através da pesquisa de campo com aplicação de questionários, respondidos por 40 empresas, que representam 78,43 % da população. Para tratamento dos dados, utilizou-se a planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel® 2007, inicialmente com a análise descritiva e, em seguida, com a inferência estatística. O teste Qui-quadrado foi aplicado para verificar se havia relações entre as variáveis qualitativas propostas no estudo, calculando também o Coeficiente V de Cramer, que indica o grau de relação entre variáveis. Os resultados demonstraram que a maioria das indústrias pesquisadas realiza planejamento de curto prazo, que os gestores acreditam que as informações contábeis são importantes, mas utilizam-nas apenas para cumprir exigências fiscais e, devido às características das indústrias, não há relação entre a utilização do orçamento e o alcance das metas estabelecidas na fase de planejamento.

Palavras-chave: Orçamento empresarial. Estratégia. Planejamento estratégico. Informações contábeis. Gestão organizacional.

ABSTRACT

The management process is not the same for all business, because it depends on external factors, such as market sceneries, economical variations, and internal factors, as, for example, technology, human resources, organizational structure. The state of Paraíba occupies the third place in volume of embarked shoes and the fifth in billing, being in the middle of the development in that sector. So that the decisions are taken efficiently there are managerial instruments used to support in the planning, control, execution and performance analysis of the organizations. The business budget is one of those techniques that supply subsidies the managers to evaluate if the mapped objectives and goals were reached, detecting flaws and proposing solutions to correct them. The objective of this study is to investigate as the shoes industries of the pole of Campina Grande – PB use the business budget in the management process, analyzing the contributions and limitations of the budget practices in the performance of the studied companies, as well as the adaptation of these practices to the organizational environment. The research is characterized as descriptive, because it investigates how the budget procedure influences in the taking of decision of the researched business. According to the register of the Federation of Industries of the State of Paraíba (FIEP, 2010), 74 industries form the shoes pole of Campina Grande – PB, however, at the moment of data collection, 23 of them didn't exist anymore, remaining, therefore, 51 companies, which constitutes the population of this study. The collection of data was through the field research with application of questionnaires, answered by 40 companies, representing 78.43% of the population. It was used the electronic sheet of the Microsoft Excel® 2007 software, initially with the descriptive analysis and, soon afterwards, with the statistical inference, using the Qui-square test to verify if there were relations between the qualitative variables proposed in the study, calculating, also, the Cramer's V Coefficient, that indicates the degree of relation between the variables. The results demonstrated that most of the researched industries do short term planning, that the managers believe that the accounting information are important, but they use them just to execute fiscal exigencies and, due to the characteristics of the industries, there's no relation between the use of the budget and the reach of the established goals in the planning phase.

Keywords: Business budget. Strategy. Strategic planning. Accounting information. Organizational management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de gestão: visão analítica	23
Figura 2 – Processo de gestão.....	24
Figura 3 – Componentes de um sistema de informação	33
Figura 4 – Do orçamento empresarial ao <i>beyond budgeting</i>	41

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação das exportações brasileiras de calçados por destino (em US\$)	17
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Principais países de destino das exportações brasileiras de calçados.....	17
Tabela 2 – Exportações brasileiras de calçados.....	18
Tabela 3 – Exportações brasileiras de calçados por estado – comparativo.....	20
Tabela 4 – Função ocupada na empresa pelos respondentes.....	60
Tabela 5 – Tempo de atuação do respondente na organização.....	61
Tabela 6 – Gênero dos respondentes	61
Tabela 7 – Grau de escolaridade dos respondentes	61
Tabela 8 – Tempo em que a empresa exerce suas atividades.....	62
Tabela 9 – Número de funcionários na organização	62
Tabela 10 – Receita bruta anual auferida pela empresa no exercício de 2010 (em reais).....	63
Tabela 11 – Quantidade média anual de pares de calçados produzidos.....	63
Tabela 12 – Realização de planejamento de curto prazo pelas indústrias.....	64
Tabela 13 – Planejamento de longo prazo pelas indústrias	65
Tabela 14 – Finalidades das informações contábeis nas indústrias.....	65
Tabela 15 – Fatores considerados pelas indústrias para o planejamento	66
Tabela 16 – Fatores considerados na definição das estratégias pelos gestores	66
Tabela 17 – Utilização do orçamento empresarial pelas indústrias.....	67
Tabela 18 – Razões para não utilização do orçamento empresarial (em %).....	68
Tabela 19 – Informações utilizadas na elaboração do orçamento empresarial	69
Tabela 20 – Projeções elaboradas pelas indústrias.....	70
Tabela 21 – Vantagens da utilização do orçamento empresarial (em %).....	71
Tabela 22 – Desvantagens do orçamento empresarial (em %).....	72
Tabela 23 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre grau de escolaridade dos gestores e realização de planejamento de longo prazo.....	73
Tabela 24 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o grau de escolaridade dos gestores e a utilização do orçamento empresarial	74
Tabela 25 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre a receita bruta e a realização do planejamento de curto prazo.....	74
Tabela 26 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre fatores que influenciam no planejamento e projeções elaboradas pela empresa	75
Tabela 27 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre as finalidades das informações contábeis e as metas atingidas.....	75
Tabela 28 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o repasse das estratégias aos colaboradores e o percentual de metas atingidas.....	76
Tabela 29 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o tempo de atuação da empresa e a utilização do orçamento empresarial	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abicalçados – Associação Brasileira das Indústrias de Calçados

BBRT – *Beyond Budgeting Roundtable*

BP – Balanço patrimonial

Caged – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

CIFs – Custos indiretos de fabricação

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

DRE – Demonstração de resultado do exercício

Fiep – Federação das Indústrias do Estado da Paraíba

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MDIC – Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior

MP – Matéria-prima

MPEs – Micro e pequenas empresas

PIB – Produto interno bruto

PM – Preço médio

Rais – Relação Anual de Informações Sociais

Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	13
1.2 PROBLEMA	14
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 Objetivo geral.....	15
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 JUSTIFICATIVA	16
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	20
1.6 DESCRIÇÃO DO TRABALHO	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	22
2.2 GESTÃO ORGANIZACIONAL	22
2.2.1 Estratégia.....	27
2.2.2 Planejamento estratégico	27
2.2.3 Execução	29
2.2.4 Controle	30
2.3 INFORMAÇÕES GERENCIAIS	31
2.3.1 Informações contábeis.....	33
2.4 ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO.....	35
2.4.1 Vantagens do orçamento.....	38
2.4.2 Limitações do orçamento	39
2.5 EVOLUÇÃO DAS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS	40
2.6 ORÇAMENTO EMPRESARIAL	44
2.6.1 Orçamento de vendas	45
2.6.2 Orçamento de produção.....	46
2.6.3 Orçamento de consumo dos materiais diretos	47
2.6.4 Orçamento de mão de obra direta	48
2.6.5 Orçamento dos custos indiretos de fabricação.....	49
2.6.6 Orçamento das despesas de vendas e administrativas	49
2.6.7 Orçamento de caixa	50
2.6.8 Demonstração de resultado orçada.....	51
2.6.9 Balanço patrimonial orçado	51
2.7 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O ORÇAMENTO EMPRESARIAL	52

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	55
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	55
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	56
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS	57
3.4 TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS PARA ANÁLISE DOS DADOS.....	57
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	60
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	60
4.2 PERFIL DA EMPRESA.....	61
4.3 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E PLANEJAMENTO EMPRESARIAL	64
4.4 ELABORAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL	67
4.5 CORRELAÇÕES ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS DE CAMPINA GRANDE – PB	72
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO E PROPOSTAS PARA OUTRAS PESQUISAS	81
6 REFERÊNCIAS	82
APÊNDICE	87

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As organizações, com ou sem fins lucrativos, ao iniciarem suas atividades, têm como finalidade dar continuidade àquilo que se propõem, seja a produção ou comercialização de um bem ou a prestação de um serviço. O desenvolvimento da empresa depende de variáveis, tanto internas como externas.

Com o rápido avanço tecnológico as empresas buscam munir-se de informações oportunas que possam ser utilizadas na tomada de decisão. Essas informações serão úteis para definir a direção que a organização pretende tomar, traçando metas possíveis de serem atingidas, além de determinarem os meios para a consecução dos objetivos estabelecidos, sejam eles de curto ou de longo prazo.

A gestão do negócio inicia-se na fase de planejamento, no qual a empresa irá decidir o que produzir, comercializar e/ou qual serviço prestar; envolve desde a escolha do local onde a organização irá se instalar até a forma de mensurar a satisfação dos clientes, dentre outros, formando uma cadeia retroalimentada pelo *feedback*. As metas e objetivos, definidos na fase de planejamento, podem ser executados através do orçamento empresarial, o qual prevê, para um determinado período, as receitas e os gastos administrativos e operacionais, fornecendo parâmetros para avaliação de desempenho.

Com a utilização do orçamento, as empresas podem se desenvolver de forma mais segura por meio do acompanhamento periódico da execução das suas atividades, ampliando mercado e conquistando novos clientes, influenciando, dessa forma, o desenvolvimento econômico e social do estado ou município no qual estejam inseridas, gerando mais empregos e renda para a população.

Para que um orçamento seja executado de modo eficiente há a necessidade de que a administração obtenha informações advindas da contabilidade, uma vez que esta tem a função de registrar as operações ocorridas na organização e auxiliar na tomada de decisão, possibilitando a definição de estratégias e a execução das práticas orçamentárias de acordo com os objetivos planejados. Na projeção de um orçamento as etapas devem ser descritas de modo sistemático e estruturado, materializando o que foi definido na fase de planejamento.

As vantagens da utilização do orçamento empresarial podem ser enumeradas, conforme Lunkes (2010), como: (a) apoio ao planejamento, execução e controle, além da exigência da determinação prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho

para as unidades de responsabilidade; (b) força a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização; (c) obriga os colaboradores a focar no futuro; (d) forma uma estrutura com atribuição de responsabilidade; (e) proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando os gargalos; (f) aumenta a coordenação e o controle das atividades organizacionais; (g) define os objetivos e metas específicas e motiva os colaboradores.

1.2 PROBLEMA

De acordo com Horngren, Foster e Datar (2004, p. 166), “poucas empresas planejam fracassar, mas muitas daquelas que fracassam falharam em planejar.” A técnica orçamentária auxilia os gestores na antecipação de problemas organizacionais e na definição de metas atingíveis, levando em consideração fatores, como: estrutura da empresa, integração dos colaboradores e das atividades desempenhadas, dados históricos, além dos fatores externos, como as projeções da economia para o setor em que a mesma está inserida.

Os gestores das indústrias necessitam de informações que possam tornar o processo produtivo eficiente. Os dados referentes a custos, despesas, receitas, perdas, capacidade produtiva utilizada e ociosa devem ser analisados cuidadosamente pela empresa no que tange ao planejado e ao realizado, de modo que se possa ter parâmetros comparativos e definições de objetivos, diretrizes e estratégias executáveis.

O polo industrial da Paraíba, conforme dados da Federação da Indústria do Estado da Paraíba (FIEP, 2010), é composto por 3.372 indústrias. Deste total, 135 têm como principal atividade a fabricação de calçados, estando 74 delas situadas na cidade de Campina Grande que corresponde a 54,81% do polo estadual e lhe confere, de acordo com dados da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (ABICALÇADOS, 2008), o título de maior produtora nacional de sandálias sintéticas do Brasil.

O estado da Paraíba, de acordo com a Abicalçados (2008), ocupa o terceiro lugar em volume de calçados embarcados e o quinto em faturamento; no ano de 2009 exportou mais de 60 milhões de dólares, representando 4,5% das exportações de calçados no período.

Conforme pesquisa realizada por Dantas (2007), mais de 67% das indústrias calçadistas do polo de Campina Grande são micro e pequenas empresas (MPEs) que estão no mercado há mais de 10 anos e possuem gestão familiar, ocorrendo, na maioria das vezes, em problemas de ordem gerencial, aumentando o risco de extinção das mesmas nos primeiros anos de existência. Corroborando com esta pesquisa os dados obtidos pelo Serviço Brasileiro de

Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) no ano de 2007, relatando que, embora a mortalidade da MPEs venha diminuindo nos últimos anos, de cada 100 novas MPEs abertas, 27 fecharam suas portas no primeiro ano de existência.

Pesquisa realizada por Dantas (2007) nas indústrias de calçados de Campina Grande demonstra que o orçamento foi a segunda ferramenta gerencial mais utilizada entre os gestores, representando um percentual de 87,10% das respostas dadas, ficando atrás, apenas, da análise dos custos de produção. No que se refere às informações contábeis, a mesma pesquisa apresenta que menos de 15% dos gestores pesquisados utilizam-na no planejamento e controle organizacional, embora tenha sido classificada como muito importante, acarretando problemas no processo orçamentário.

No planejamento estratégico, de responsabilidade da alta gestão, procura-se antecipar a fatores externos e internos à organização, geralmente relacionados com as linhas de produtos ou mercados (HOJI, 2010). Essa antecipação propicia uma visão prévia do negócio, bem como a implementação de ações proativas no aproveitamento de oportunidades e enfrentamento de ameaças. Sendo o orçamento empresarial parte do binômio planejamento e controle, questiona-se a adequação e eficácia das práticas orçamentárias a partir do seguinte problema de pesquisa: **Como as indústrias do setor calçadista do pólo de Campina Grande – PB utilizam o orçamento no processo de gestão?**

Ao responder essa questão espera-se entender a influência das práticas orçamentárias no processo de gestão das micro e pequenas empresas, sua adequação e eventuais contribuições de melhoria.

1.3 OBJETIVOS

De acordo com Beuren (2008, p. 65), “os objetivos indicam o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa. Normalmente constituem-se em ações propostas para responder à questão que representa o problema.”

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é investigar como as indústrias calçadistas do polo de Campina Grande – PB utilizam o orçamento empresarial no processo de gestão.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Analisar as características do processo de gestão das empresas estudadas;
- b) Identificar as causas para utilização ou não de práticas orçamentárias ligadas ao processo de gestão;
- c) Verificar a existência da integração entre planejamento estratégico e processo orçamentário;
- d) Analisar as contribuições e limitações para o desempenho das empresas estudadas, relacionadas às práticas orçamentárias.

Com esta pesquisa busca-se contribuir para a melhoria do desempenho das indústrias de calçados do polo de Campina Grande, por meio da utilização de práticas orçamentárias, promovendo a longevidade e ampliação dos negócios e, com isso, a geração de mais empregos e renda para a sociedade, além do maior poder aquisitivo da população e o aumento no consumo de produtos.

1.4 JUSTIFICATIVA

O setor de calçados brasileiro exportou, no ano de 2009, para exatos 146 países, atingindo nações da África, Américas, Ásia, Europa, Oceania e Oriente Médio, embarcando aproximadamente 126,6 milhões de pares e gerando mais de 1,36 bilhão de dólares em divisas (ABICALÇADOS, 2010). Fazendo um comparativo entre os anos de 2008 e 2009, observa-se que houve retração tanto no volume de exportações como na receita obtida, passando de 165,8 milhões para 126,6 milhões de pares e de 1,9 bilhão para 1,36 bilhão de dólares, respectivamente, muito embora o número de países tenha aumentado de 99, no ano de 2000, para 146 em 2009.

Em comparação com o Produto Interno Bruto (PIB) de 2008 que, de acordo com o portal Economia do Brasil (2010), foi da ordem de 1,554 trilhão de dólares, as exportações de calçados nesse mesmo ano representaram 0,12% do PIB brasileiro; já em 2009, as receitas provenientes das exportações de calçados corresponderam a 0,09% do Produto Interno Bruto. O gráfico 1 demonstra a representatividade dos principais destinos dos calçados brasileiros no ano de 2009:

% Participação das Exportações Brasileiras de Calçados por Destino em 2009 - US\$

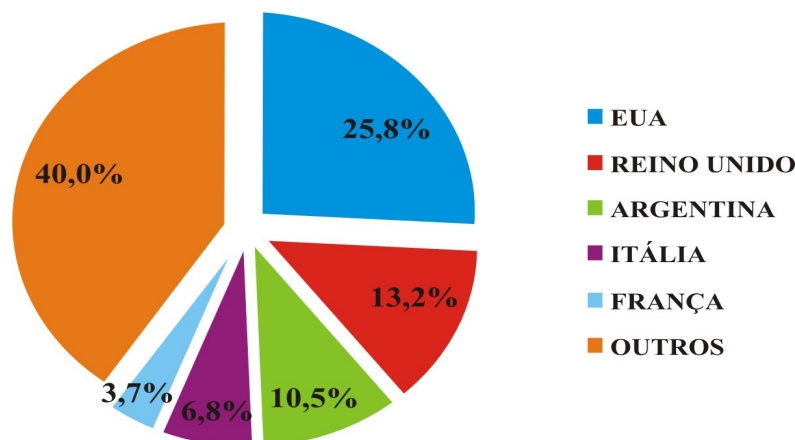


Gráfico 1 – Participação das exportações brasileiras de calçados por destino (em US\$)

Fonte: MDIC/SECEX apud Abicalçados, 2010.

Quanto à composição das exportações brasileiras de calçados do ano de 2005 a 2009, conforme demonstrado na tabela 1 a seguir, observa-se a predominância dos Estados Unidos como o principal país de destino dos calçados brasileiros, no entanto, o volume de vendas vem diminuindo ao longo do período para o referido país.

Tabela 1 – Principais países de destino das exportações brasileiras de calçados

ANO		RANKING DOS PRINCIPAIS PAÍSES DE DESTINO DAS EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS				
		1º	2º	3º	4º	5º
2005	País	EUA	REINO UNIDO	ARGENTINA	MÉXICO	ESPANHA
	US\$	948.797.521	179.462.684	112.777.135	57.704.533	52.530.235
	Pares	75.494.719	10.769.207	14.169.151	10.923.150	5.900.852
	PM	12,57	16,66	7,96	5,28	8,90
2006	País	EUA	REINO UNIDO	ARGENTINA	ITÁLIA	CANADÁ
	US\$	853.601.978	200.775.419	125.211.811	55.049.654	53.793.102
	Pares	65.393.070	11.334.026	15.096.012	4.131.344	4.100.628
	PM	13,05	17,71	8,29	13,32	13,12
2007	País	EUA	REINO UNIDO	ARGENTINA	ITÁLIA	VENEZUELA
	US\$	717.492.198	229.883.617	166.448.350	83.507.412	66.579.622
	Pares	49.094.950	12.195.675	18.263.620	5.493.121	9.692.967
	PM	14,61	18,85	9,11	15,20	6,87
2008	País	EUA	REINO UNIDO	ARGENTINA	ITÁLIA	VENEZUELA
	US\$	483.835.214	254.802.718	192.927.726	149.248.555	77.611.251
	Pares	37.708.586	10.236.315	18.536.579	7.499.305	9.779.594
	PM	12,83	24,89	10,41	19,90	7,94
2009	País	EUA	REINO UNIDO	ARGENTINA	ITÁLIA	FRANÇA
	US\$	351.242.462	179.420.632	142.373.022	92.181.693	50.238.937
	Pares	28.044.844	7.199.447	12.925.721	4.463.643	2.239.123
	PM	12,52	24,92	11,01	20,65	22,44

Fonte: MDIC/SECEX apud Abicalçados, 2010.

A tabela 2 demonstra um comparativo entre as exportações de calçados brasileiros no acumulado de janeiro a dezembro de 2009 e janeiro a dezembro de 2010, em milhões de pares, milhões de dólares e o preço médio dos calçados. Nota-se que houve uma evolução na quantidade de pares vendidos para os 10 principais países, com destaque para a Espanha, com um aumento de 171,5% das aquisições. Já quanto ao montante de recursos financeiros, destaca-se o Paraguai, apresentando uma variação de 74,7% entre 2009 e 2010, ultrapassando Espanha, Bolívia e Alemanha.

Tabela 2 – Exportações brasileiras de calçados

PAÍSES	JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009			JANEIRO A DEZEMBRO DE 2010			2010/2009 (12/12 = 100%)	
	US\$ (milhões)	Pares (milhões)	Preço Médio	US\$ (milhões)	Pares (milhões)	Preço Médio	US\$ (%)	Pares (%)
EUA	351.242	28.045	12,52	340.929	29.042	11,74	-2,9	3,6
Reino Unido	179.421	7.199	24,92	179.030	7.529	23,78	-0,2	4,6
Argentina	142.373	12.926	11,01	167.344	14.135	11,84	17,5	9,4
Itália	92.182	4.464	20,65	102.527	4.804	21,34	11,2	7,6
França	50.239	2.239	22,44	59.104	2.592	22,80	17,6	15,8
Paraguai	26.400	10.577	2,5	46.120	14.266	3,24	74,7	34,8
Espanha	46.482	3.522	13,20	43.559	9.561	4,56	-6,3	171,5
Bolívia	27.635	5.081	5,44	40.621	6.088	6,67	47,0	19,8
Alemanha	29.487	1.697	17,38	33.915	1.954	17,36	15,0	15,1
Chile	20.652	1.683	12,27	30.065	1.845	16,30	45,6	9,6
Outros	393.905	49.143	8,01	443.774	51.136	8,68	4,1	8,3
TOTAL	1.360.018	126.576	10,74	1.486.988	142.952	10,40	9,3	12,9

Fonte: Adaptado de Abicalçados, 2010.

De acordo com Corrêa (2001 *apud* DANTAS, 2007, p. 25), o processo de industrialização e dinamismo da produção de calçados brasileira passou por quatro períodos: o primeiro marcado por avanços vindos da Europa (1860 – 1920); o segundo durante a Primeira Guerra Mundial, ganhando força durante a Segunda Grande Guerra; o terceiro iniciado em 1960, quando a comercialização de calçados brasileiros alcançou o mercado internacional; e o quarto teve início na década de 1990, marcado pela migração de muitas indústrias da região Sul e Sudeste em direção ao Nordeste.

No Brasil, conforme dados da Abicalçados (2010), desde setembro de 2009 foram criados 60 mil empregos no setor calçadista, chegando a 360 mil postos de trabalho, havendo um crescimento de 10% da produção em 2010, quando comparado ao ano anterior.

No cenário nacional, o Fórum de Competitividade da Cadeia Produtiva de Couro, Calçados e Artefatos, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC, 2010), apresentou um estudo sobre os indicadores do setor calçadista, apontando as seguintes informações: a indústria brasileira de calçados foi responsável pela produção de 803

milhões de pares em 2008, sendo 170 milhões destinados a exportação, apresentando um ganho de US\$ 1,8 bilhão; no país há 7.830 indústrias que geram 300 mil empregos diretos, sendo 58% delas de grande porte, 16% de pequeno, 14% de médio e 12% microempresas.

No cenário internacional, este mesmo fórum aponta que o Brasil, no ano de 2008, teve uma participação de 5% na produção e no consumo mundial de calçados, com a China como maior produtor (64%) e exportador (73%); já os Estados Unidos é o principal importador, consumindo 17% da produção mundial. No que se refere às perspectivas futuras, o documento do fórum se preocupa com a produção de calçados, levando em consideração a diferenciação dos produtos, o desenvolvimento de novos materiais, além de fatores como a nanotecnologia e as tecnologias da informação e da comunicação como estratégias da cadeia produtiva, buscando uma produção mais limpa e sustentável.

Segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS, 2010), o setor calçadista contava, até o ano de 2008, com 10.116 indústrias, sendo que, destas, 706 estão na região Nordeste, representando aproximadamente 7% do total das indústrias brasileiras de calçados. Dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED, 2011) do Ministério do Trabalho e Emprego demonstram que na Paraíba, durante o exercício de 2010, foram admitidas 5.255 pessoas nas indústrias do setor calçadista e demitidas 3.051, obtendo um saldo positivo de 2.204 empregos.

Dentre os estados com maior produção nacional de calçados, destacam-se: Rio Grande do Sul, Ceará, São Paulo, Bahia, Paraíba, Sergipe, Minas Gerais, Paraná e Santa Catarina. A Paraíba, no ano de 2010, exportou mais de 25 mil pares de calçados, perdendo apenas para os estados do Ceará e Rio Grande do Sul. Já em receita, a Paraíba auferiu, no mesmo período, o valor de US\$ 78.180.702, ficando atrás do Rio Grande do Sul, Ceará, São Paulo e Bahia.

Com base na tabela 3, observa-se que, dentre os cinco estados com maior faturamento e vendas de calçados no período de janeiro a dezembro de 2010, três são da região Nordeste. O polo industrial de calçados paraibano, conforme a Abicalçados (2008), é formado pelas cidades de Campina Grande, Patos, Santa Rita, João pessoa, Bayeux, Guarabira, Catolé do Rocha e Sousa. Campina Grande possui, de acordo com dados da Fiep (2010), 74 indústrias de calçados instaladas no seu polo.

Tabela 3 – Exportações brasileiras de calçados por estado – comparativo

ESTADOS	01/2009 a 12/2009		01/2010 a 12/2010		Variação (%)	
	US\$	Pares	US\$	Pares	US\$	Pares
Rio Grande Do Sul	765.803.317	35.552.937	712.273.310	30.006.571	-7,0	-15,6
Ceará	294.329.583	49.762.745	400.552.377	63.930.306	36,1	28,5
São Paulo	118.944.958	7.327.770	130.950.695	6.881.233	10,1	-6,1
Bahia	69.912.249	7.240.674	91.199.029	7.478.350	30,4	3,3
Paraíba	60.614.828	19.920.021	78.180.702	25.539.329	29,0	28,2
Sergipe	7.637.532	883.544	18.165.698	1.839.905	137,8	108,2
Minas Gerais	14.078.055	1.214.265	17.561.296	1.488.118	24,7	22,6
Paraná	7.730.382	668.616	9.930.640	766.803	28,5	14,7
Santa Catarina	7.569.283	605.292	9.002.160	813.547	18,9	34,4
Mato Grosso do Sul	3.855.429	302.646	6.555.750	435.167	70,0	43,8
Pernambuco	4.693.769	2.465.398	5.920.773	2.938.489	26,1	19,2
Rio de Janeiro	1.755.779	184.286	1.993.713	168.231	13,6	-8,7
Espírito Santo	1.143.513	134.430	1.736.059	153.837	51,8	14,4
Outros	1.947.313	313.587	2.966.095	512.367	52,3	63,4
TOTAL	1.360.015.990	126.576.211	1.486.988.297	142.952.253	9,3	12,9

Fonte: Abicalçados, 2010.

A importância do estudo sobre como as empresas utilizam o orçamento empresarial no auxílio à tomada de decisão se deve ao fato de fornecer ao gestor subsídios que proporcionem maior eficiência no planejamento, controle e formação de estratégias, uma vez que é possível comparar as estratégias definidas no planejamento e a sua execução, adaptando as práticas orçamentárias à realidade empresarial, no intuito de melhorar o controle e obter vantagem competitiva.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo analisa se as indústrias calçadistas do polo de Campina Grande – PB cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba no ano de 2010 utilizam o orçamento empresarial no auxílio à tomada de decisões, as informações requeridas para este fim, as vantagens identificadas pelos gestores, bem como as dificuldades encontradas para a não utilização desta ferramenta gerencial, não se constituindo objeto do estudo analisar os procedimentos de elaboração do orçamento nem os modelos utilizados.

1.6 DESCRIÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho se encontra estruturado em 5 capítulos. Neste primeiro tem-se um breve relato sobre a importância do estudo do orçamento empresarial no processo de gestão,

seguido do problema de pesquisa, dos objetivos, da justificativa, da delimitação do estudo e da estruturação do trabalho. No segundo capítulo encontra-se o referencial teórico, que discute as teorias sobre o tema em questão, assim como traz conceitos e informações essenciais utilizadas para a análise dos dados. O terceiro é formado pelos procedimentos metodológicos adotados para tentar responder ao problema da pesquisa, descrevendo os passos que foram seguidos, assim como o método utilizado para validar os dados e informações encontradas. Já no capítulo quarto tem-se a análise dos resultados, demonstrando como o orçamento é utilizado pelas empresas pesquisadas. E, no quinto, as considerações finais, limitações do estudo e sugestões para novas pesquisas, seguido das referências que serviram de arcabouço no desenvolver da pesquisa, e apêndice.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As empresas utilizam estratégias desenvolvidas a partir de informações advindas da análise de diversas variáveis, tais como: clientes, mercados, economia, tecnologia e concorrência, no intuito de aprimorar ou mesmo implementar técnicas que visem melhorar o processo, seja ele industrial, comercial ou de serviços, fazendo projeções de desenvolvimento a curto e longo prazo, com base em cenários, dados históricos e perspectivas.

Conforme Jiambalvo (2009, p. 280), o processo de planejamento e controle de muitas empresas se constrói em torno dos orçamentos. No que se refere ao orçamento empresarial, Hoji (2010) afirma que é um dos instrumentos mais importantes utilizados em tomadas de decisões financeiras, pois possibilita aos gerentes tomarem melhores decisões.

Baseado nas informações das etapas de planejamento e controle, o gestor pode analisar o potencial atual e futuro da organização, uma vez que é necessária a comparação entre o executado e o planejado, de modo a avaliar os resultados e definir novas estratégias ou manter as atuais. As decisões tomadas pelas organizações implicam na continuidade ou não das mesmas, uma vez que todas as empresas de grande porte têm orçamento, enquanto algumas pequenas empresas não o têm, e muitas delas vão à falência em pouco tempo (HANSEN; MOWEN, 2009).

Para que uma gestão seja eficiente e eficaz muitas são as ferramentas gerenciais utilizadas para dar suporte à tomada de decisões, sejam elas administrativas ou operacionais. O orçamento é uma técnica utilizada no intuito de materializar as ações estabelecidas no plano da empresa para determinado período, utilizado no auxílio ao planejamento, controle e execução das atividades, assim como base para análise do desempenho organizacional.

2.2 GESTÃO ORGANIZACIONAL

O termo gestão, conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 123):

Deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para os seus objetivos. Portanto, gestão é o ato de conduzir as empresas para a obtenção dos resultados desejados.

O processo de gestão das organizações é influenciado pelas crenças, valores e expectativas de seus idealizadores, que definirão sua missão, filosofia e objetivos que, por sua vez, delimitarão os demais subsistemas organizacionais (BARROS, 2005). Para Lunkes (2010), uma vez que ocorrem variações no ambiente competitivo, devido às incertezas e à evolução da inovação, gestores buscam novos modos de gestão baseados em flexibilidade, adaptabilidade e ética, podendo sustentar um desempenho competitivo superior.

Conforme Melo (2008, p. 31):

O ambiente na qual as empresas competem tem sofrido profundas modificações nas últimas décadas. Esse mudar constante no modo de competir vem exigindo rápidas e contínuas adaptações na postura estratégica das empresas, para assegurar-lhes a continuidade e o crescimento nesses tempos de globalização da economia. Uma das consequências, talvez a principal, é a exigência de acerto nas decisões tomadas pelos gestores, no sentido de planejar e executar ações. Em outras palavras, o processo de gestão precisa estar muito bem estruturado.

A estruturação do processo de gestão exige que haja uma integração entre os setores da empresa. Dessa maneira, os gestores devem absorver as constantes mudanças dos cenários mercadológicos para que as decisões tomadas sejam rápidas, aproveitando da melhor maneira as oportunidades e evitando as ameaças. As adaptações da organização devem levar em conta a sua estrutura física, humana e tecnológica.

Na figura 1, observa-se uma visão analítica do processo de gestão, iniciando com a missão, características do negócio e crença e valores da empresa, e finalizando com a execução dos objetivos por meio do planejamento operacional e o controle das ações desenvolvidas na empresa.

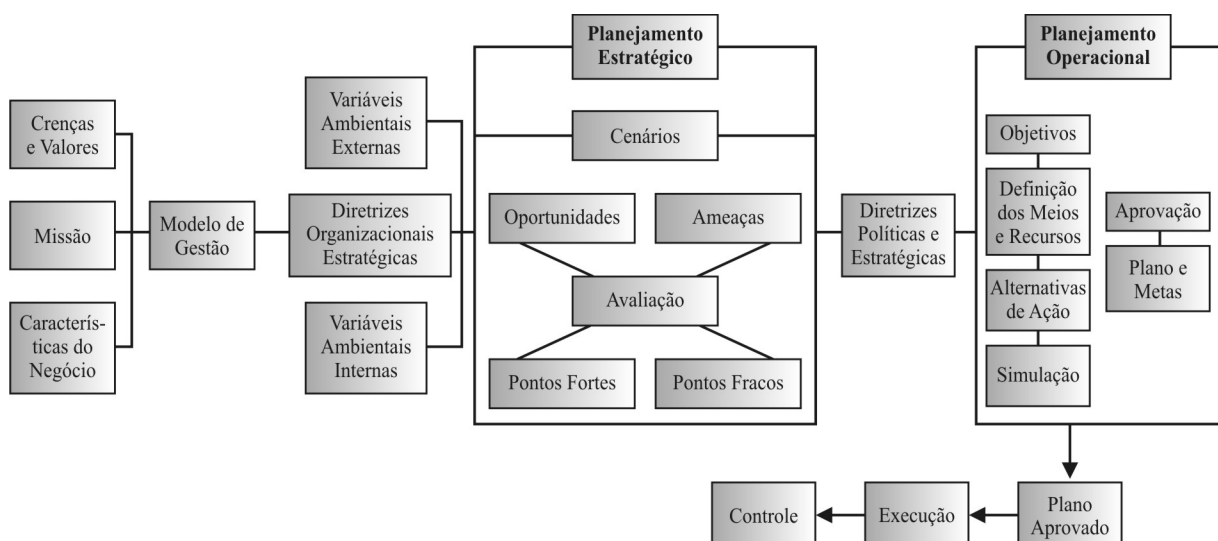


Figura 1 – Processo de gestão: visão analítica
Fonte: Padoveze, 2009.

Para Silva Neto (2005), o processo de gestão requer necessariamente informações e, para que isso seja possível, é importante que os sistemas apoiem a decisão dos gestores em todas as fases do processo decisório. As informações se encontram registradas e acumuladas nos chamados sistemas de informações, os quais fornecem subsídios para todas as etapas do processo de gestão, sejam eles sistemas operacionais ou de apoio à gestão. (PADOVEZE, 2009)

O processo de gestão tem como finalidade proporcionar à empresa o alcance dos seus objetivos, dentro de um conjunto coordenado de diretrizes e atividades operacionais. Esse processo inicia-se na fase de planejamento e incorpora as etapas de execução e controle (PADOVEZE, 2009). Para Frezatti (2009), se o planejamento é inadequado, o controle é inócuo. Caso os gestores não definam planos passíveis de execução, não adianta exercer o controle das operações, pois seria perda de tempo e de recursos.

A figura 2 demonstra o processo de gestão, dividindo a fase de planejamento em planejamento estratégico, operacional e programação.

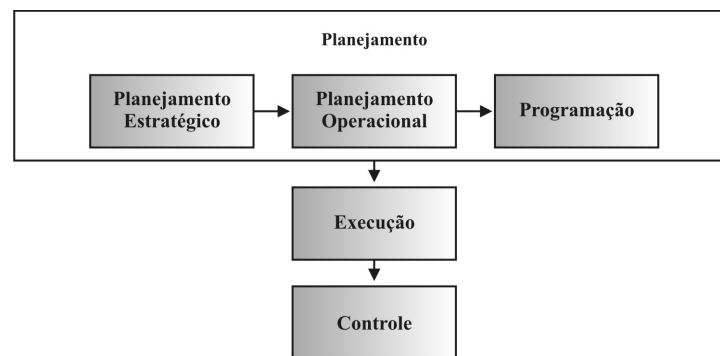


Figura 2 – Processo de gestão
Fonte: Adaptado de Padoveze, 2009, p. 27.

O planejamento de longo prazo ou estratégico é definido para um período superior a um exercício social, já os planos e políticas operacionais abarcam a execução e o controle das atividades, com a finalidade de atingir as metas traçadas. Por fim, a programação refere-se a ordenação das necessidades, meios, recursos e ações necessários para executar o plano operacional (PADOVEZE, 2009).

Conforme Lopes e Martins (2007), as decisões tomadas dentro das organizações modernas refletem um ambiente organizacional complexo, com interesses dos vários agentes envolvidos, assim como das estruturas organizacionais. Aliar interesses da empresa com os das pessoas que nela trabalha é um problema a ser sanado por meio de uma gestão participativa e transparente.

No que se refere ao desenvolvimento de um modelo de gestão, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 124) afirmam que:

O processo de desenvolvimento, estruturação e implementação de um modelo adequado para gestão das empresas não é uma tarefa simples nem deve ser visto como fruto da acomodação natural das coisas. Pelo contrário, exigirá sempre profundo trabalho de reflexão e planejamento estruturado para se obter êxito nessa missão.

Um modelo de gestão pode ser adequado para uma organização, mas pode não ser útil para outra que possua estrutura, recursos humanos e tecnológicos diferentes. Significa dizer que o modelo de gestão não é único, mas adaptável a cada situação organizacional, e para que se obtenha sucesso, o planejamento deve conter todas as características internas da empresa, além de antecipar-se aos problemas que possam surgir.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 20) afirmam que o modelo de gestão moderno das organizações deve constituir-se em um processo cíclico contínuo de:

- Formular estratégias;
- Comunicar essas estratégias por toda a organização;
- Desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e
- Desenvolver e implementar controles para aprimorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Observa-se que as estratégias são fundamentais em todo o processo de gestão, uma vez que, ao defini-las, os gestores devem acompanhar o desenvolvimento das operações para que se alcance o sucesso desejado. É imprescindível que as decisões estratégicas sejam realistas, para que não hajam frustrações dos envolvidos no processo tanto decisório como operacional.

O acerto na tomada de decisão envolve fatores internos e externos à organização, uma vez que as adaptações às rápidas mudanças são necessárias para adequar a empresa à nova realidade na qual está inserida. Como fatores internos, têm-se os recursos humanos, a capacidade tecnológica, a estrutura organizacional; já como externos, citam-se a relação empresa-mercado, as variações nas taxas de juros, o custo da captação dos recursos financeiros, os cenários futuros.

De acordo com Bórnica e Lunkes (2007), dentro do contexto atual, as organizações enfrentam um ambiente turbulento e de muitas mudanças, necessitando da utilização de

sistemas de medidas de desempenho amplas para sobreviver e prosperar nesse ambiente. Essas medidas de desempenho representam instrumentos essenciais na tomada de decisões da empresa. Os mesmos autores prosseguem afirmando que, tradicionalmente, as medidas financeiras, como receita, custos e lucro, são predominantes nos sistemas de gestão, assim como o orçamento.

Planejar, para Frezatti (2009), é quase uma necessidade intrínseca, assim como é alimentar-se para o ser humano. Já Hoji (2010) relata que o planejamento diz respeito a estabelecer, antecipadamente, as ações a serem executadas dentro de cenários e condições preestabelecidos, estimando os recursos e atribuindo as responsabilidades, de modo a atingir os objetivos fixados.

Conforme Mintzberg (2004, p. 28), o planejamento:

Deve ser visto não como tomada de decisão, não como formulação de estratégia e, com certeza, não como administração, ou como a maneira preferida de fazer qualquer dessas coisas, mas simplesmente como o esforço de formalizar parte delas – por meio da decomposição, articulação e racionalização.

A fase de planejamento é responsável pela definição de metas e objetivos, mensuração de recursos e estabelecimento de critérios para execução e avaliação de resultados. Essa etapa é realizada após um estudo minucioso de tendências e cenários que a empresa poderá enfrentar no futuro, envolvendo um conjunto de pessoas e recursos que, coordenada e sistematicamente, se unem na execução das atividades propostas.

Diversos estudos de empresas bem administradas têm demonstrado, sem exceção, que elas formalizam o planejamento por meio de um programa amplo de planejamento e controle de resultados. No entanto, as empresas reconhecem que o planejamento é um processo contínuo, havendo sérios riscos num formalismo excessivo (WELSCH, 2010).

De acordo com Hoji (2010), o planejamento pode ser classificado em três níveis: (1) estratégico, que se refere ao planejamento de longo prazo de responsabilidade dos níveis mais altos da Administração; (2) tático, que tem a finalidade de otimizar parte do que foi planejado estrategicamente; e (3) operacional, geralmente de curto e médio prazo, que visa maximizar os recursos da empresa aplicados em operações de determinado período.

2.2.1 Estratégia

A origem da palavra estratégia, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010), vem dos campos de batalhas e significa “a arte dos generais”. Estratégia vem do grego *strategos*, junção de *stratos* (exército) com *ag* (liderar), significando “a função de general dos exércitos. Termo utilizado para determinar ações ofensivas, com o propósito de alcançar a vitória sobre o inimigo.” (LUNKES, 2010)

A palavra estratégia, conforme Lunkes (2010), só foi adaptada ao contexto dos negócios após a Segunda Revolução Industrial, no intuito de criar uma vantagem competitiva sustentável. Dessa forma, estratégia é uma forma de pensar no futuro, estando integrada no processo decisório das organizações e envolvendo o profundo conhecimento do negócio e a verificação sistemática de tendências (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2010).

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010), a palavra estratégia foi conceituada por diversos autores como o processo pelo qual os gestores, utilizando de projeções de três a cinco anos, avaliam as oportunidades ambientais externas, assim como a capacidade e os recursos internos com a finalidade de decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ações para realizá-las.

Na visão de Anthony e Govindarajan (2008, p. 56):

Existe uma concordância genérica de que a *estratégia descreve a direção geral na qual uma organização planeja se mover para obter suas metas*. Toda organização bem administrada possui uma ou mais estratégias, embora elas, às vezes, não sejam definidas de modo explícito. (grifo do autor)

Nota-se que as estratégias empresariais devem estar alinhadas com a missão, visão, valores, crenças e objetivos determinados pela organização. Estratégias podem ser traçadas e não executadas da forma que se planejou, uma vez que pode ocorrer ruído na comunicação entre gestores e colaboradores, assim como falhas no controle e coordenação na fase de implantação das mesmas.

2.2.2 Planejamento estratégico

A evolução do planejamento se deu através dos anos como forma de se adaptar às novas condições do ambiente, de um planejamento financeiro para um planejamento estratégico com incorporação das estratégias emergentes, como: aprendizagem

organizacional, conhecimentos, habilidades, inovação, mercado, produtos, logística, tempo, clientes, entre outros (LUNKES, 2010).

O planejamento estratégico corresponde à etapa inicial do processo de gestão, considerada a fase na qual a organização define suas políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, tendo como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais (PADOVEZE, 2009).

Anthony e Govindarajan (2008) conceituam planejamento estratégico como o processo de decidir sobre os programas que a organização empreenderá e sobre o montante aproximado de recursos que será distribuído para cada programa pelos próximos anos. A distinção entre estratégia e planejamento estratégico é que, enquanto a primeira é o processo de decidir sobre novas estratégias, o segundo é o processo de decidir como executar essas estratégias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

É no planejamento estratégico que os gestores traçam metas para longos períodos, definindo, também, quais recursos serão utilizados para atingir os objetivos planejados. Por terem os planos estratégicos características de longo prazo, as prioridades e necessidades devem ser definidas para períodos menores de tempo. Enquanto as estratégias adaptam-se ao meio à medida que novas variáveis são identificadas, no plano estratégico define-se a forma de execução das estratégias.

Ser estratégico é saber conciliar a missão e os objetivos da empresa com a maneira eficiente de executar o que foi planejado, obtendo êxito nas tarefas desenvolvidas. As mudanças tecnológicas e a necessidade de informações gerenciais precisas impõem aos gestores um nível de conhecimento e de tomada de decisões rápidas, uma vez que saber aproveitar oportunidades, antevendo os fatos e motivando os membros da organização na busca de um objetivo comum, é tarefa imprescindível ao bom administrador.

No que se refere à discussão sobre a formulação dos objetivos no planejamento estratégico, Mintzberg (2004, p. 71) tem a seguinte visão:

O planejamento estratégico parece supor que os objetivos sejam decididos pela alta direção para toda a organização, que, por sua vez, origina o processo de formulação de estratégia. Os objetivos, então, descem em cascata na hierarquia estrutural, como mecanismos de motivação e controle – isto é, fornecendo incentivos como meios de referência para avaliar o desempenho. Entretanto, se os objetivos existem exatamente para motivar, então, de acordo com os cientistas comportamentais, as pessoas precisam estar envolvidas na fixação dos objetivos próprios. Por isso, em vez de descer em cascata, os objetivos precisam ser feitos em locais diferentes e depois agregados para cima.

A motivação dos colaboradores e gestores é essencial para que haja integração entre os departamentos e o processo organizacional tome o rumo desejado pela instituição. Há empresas que decidem e apenas repassam aos colaboradores as metas a serem atingidas, enquanto outras buscam a participação de todas as pessoas da companhia para melhor formulação dos objetivos e diretrizes. Os métodos motivacionais adotados pela empresa podem obter êxitos tanto quando há participação de todos ou quando não há, dependendo da maneira como são implantados.

Como benefícios do planejamento estratégico, podem-se citar: o fornecimento de uma estrutura para desenvolver um orçamento anual, uma ferramenta de desenvolvimento gerencial e um mecanismo que força os gestores a pensar a longo prazo, executando as estratégias eficientemente. Já como limitações, têm-se execução burocrática sem pensamento estratégico, a criação de um amplo departamento responsável pela preparação do plano estratégico e a grande quantidade de consumo de tempo e recursos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Ter um setor na organização que realize o planejamento estratégico e acompanhe a sua execução, muitas vezes, só é possível em grandes corporações, não sendo a realidade das micro e pequenas empresas, no entanto, é imprescindível definir estratégias dentro da realidade à qual essas empresas estão inseridas. Na medida em que a organização se desenvolve, novas estratégias podem ser repensadas, definidas e implementadas.

O consumo de tempo e recursos é um limitante quanto à preparação do plano estratégico, uma vez que é necessário dedicar algumas horas ao conhecimento interno da empresa, assim como explorar seus potenciais de modo eficiente. Com relação aos recursos utilizados, estes devem ser mensurados de modo que os benefícios proporcionados sejam maiores que os custos despendidos.

2.2.3 Execução

A fase de execução corresponde à segunda etapa do processo de gestão e indica como a organização vai operacionalizar o que foi planejado. As decisões estratégicas se materializam na empresa através da etapa de execução, a qual exige esforço e comprometimento dos envolvidos para que se alcance as metas e objetivos predeterminados.

Para realização da execução das atividades, conforme Padoveze (2009), os gestores necessitam de modelos de decisão coerentes e em linha com a visão da empresa de obtenção de lucro e eficácia empresarial. Realizar as atividades operacionais em conformidade com o

planejamento da empresa demonstra a eficiência no processo de execução, demonstrando as consequências das decisões tomadas anteriormente.

2.2.4 Controle

O controle é a terceira fase do processo de gestão, e é definido por Oliveira (2007, p. 256), como:

Uma função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, os desafios e os objetivos estabelecidos.

Para Welsch (2010), controle pode ser definido como sendo:

[...] simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos administradores responsáveis pela sua realização.

O controle é essencial em qualquer organização, pois tem a finalidade de avaliar se o que foi planejado está sendo executado conforme estabelecido. O controle gerencial é definido como o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização no intuito de implementar as estratégias definidas no planejamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

O orçamento é parte do binômio planejamento e controle e se constitui na materialização das estratégias definidas pela organização. Além da tradução monetária do planejamento, o orçamento é utilizado como instrumento de análise de desempenho e, conseqüentemente, como base de informações para uma melhor tomada de decisão. Para Jiambalvo (2009), os orçamentos são úteis no processo de controle por fornecer uma base para se avaliar o desempenho. O papel do orçamento como controle é o de comparar resultados reais com os montantes orçados (HANSEN; MOWEN, 2009).

O orçamento auxilia no controle, uma vez que a organização pode comparar as ações que foram estimadas e as que estão sendo realizadas, fazendo correções na medida em que sejam necessárias, identificando fatores que não tinham sido observados na fase do planejamento. A avaliação de desempenho é necessária para que os tomadores de decisões

analisem se a empresa está progredindo ou não, e quais fatores influenciaram para que esta chegasse ao resultado obtido.

Para Lunkes (2010), definir e monitorar os fatores-chave do sucesso é um dos principais desafios das organizações nos últimos anos, tendo o controle estratégico a função de manter a empresa na direção estratégica previamente definida. Dessa maneira, o orçamento, conforme King, Clarkson e Wallace (2010), é considerado um dos principais sistemas gerenciais de controle nas organizações. As práticas orçamentárias se tornam necessárias para que as empresas exerçam um controle eficiente das atividades desempenhadas.

2.3 INFORMAÇÕES GERENCIAIS

A tomada de decisão é realizada tendo como base um conjunto de informações que possam ser úteis ao planejamento das metas de curto e de longo prazo das organizações, assim como a determinação das estratégias e dos meios para implementá-las. A relevância, tempestividade e confiabilidade são características necessárias para que os gestores tenham à sua disposição informações que auxiliem no processo decisório.

A informação, de acordo com Stair e Reynolds (2002, p. 4), “[...] é uma coleção de fatos organizados de modo que adquirem um valor adicional além dos próprios fatos.” Os dados de maneira isolada não auxiliam na tomada de decisões, é necessário que sejam analisados e transformados em informações, que possam ser úteis ao planejamento e a operacionalização organizacional.

De acordo com Beuren (2007, p. 42):

A informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso vital da organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio de diversos sistemas organizacionais.

Ter uma gama de informações não significa decidir melhor, mas a organização deve selecionar aquelas que tenham maior utilidade para a tomada de decisão. As mudanças organizacionais podem ocorrer, uma vez que, à medida que novas estratégias sejam definidas, o processo de gestão deverá ser alterado para melhor execução.

Conforme Oliveira (2007, p. 22):

O propósito básico da informação é o de habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, nos quais se inserem pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação. Nesse sentido, a teoria da informação considera os problemas e as adequações do seu uso eficiente, eficaz e efetivo pelos executivos da empresa.

O diferencial de uma empresa está ligado à capacidade do gestor de desenvolver estratégias executáveis com base nas informações disponíveis, utilizando os recursos de modo eficiente e eficaz, proporcionando a obtenção de resultados compatíveis com o que foi planejado. A eficiência na utilização da informação é medida pela relação do custo para obtê-la e o valor do benefício obtido pelo seu uso (OLIVEIRA, 2007).

As informações congregam um conjunto de recursos que, de forma integrada, são utilizados na tomada de decisão. As combinações dessas informações são chamadas de sistemas e visam fornecer subsídios no desenvolvimento, de modo eficiente, da organização.

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 54), a literatura voltada para a administração das empresas define sistemas como um conjunto de funções e processos, logicamente estruturados, de modo a possibilitar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades organizacionais, com a finalidade de atender aos objetivos empresariais.

De acordo com Padoveze (2009, p. 43), um sistema de informação é definido como:

[...] um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Para Laudon e Laudon (1999, p. 4), um sistema de informação é definido como:

[...] um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações. Os sistemas de informações contêm informações sobre pessoas, lugares e coisas de interesse, no ambiente ao redor da organização e dentro da própria organização. Os sistemas de informação essencialmente transformam a informação em uma forma utilizável para a coordenação de fluxo de trabalho de uma empresa, ajudando empregados ou gerentes a tomar decisões, analisar e visualizar assuntos complexos e resolver outros tipos de problemas.

Os sistemas informacionais envolvem um conjunto de recursos que são utilizados com a finalidade de tornar eficiente tanto o planejamento estratégico como o operacional. Esses

recursos, ordenados sistematicamente, irão auxiliar os gestores a tomarem decisões mais seguras, uma vez que possuem informações internas (estrutura organizacional) e externas (ambiente ao redor da empresa) à organização. A coleta e processamento dos dados e a transformação destes em informações úteis à tomada de decisão compõem o sistema de informações.

A figura 3, a seguir, apresenta a estrutura de um sistema de informação:

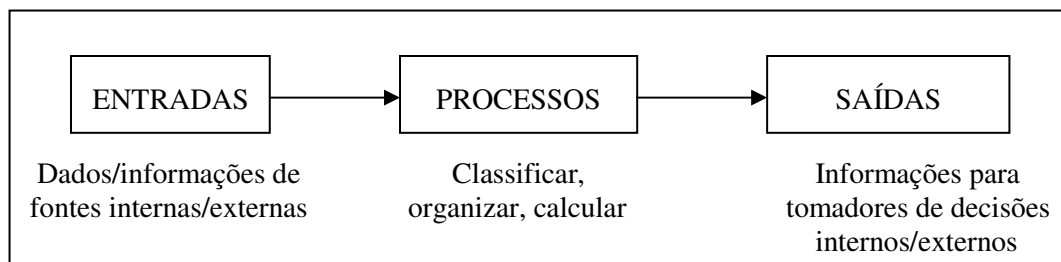


Figura 3 – Componentes de um sistema de informação

Fonte: Moscove, Simkin e Bagranoff, 2002, p.23.

Nota-se, com base na figura 3, que o sistema de informação inicia-se com a coleta de dados, tendo o seu conseqüente processamento, classificação, organização, análise e cálculo para possibilitar um conjunto de informações úteis, o qual será utilizado na tomada de decisão pelos administradores da organização.

2.3.1 Informações contábeis

As informações contábeis devem ser utilizadas por toda e qualquer empresa no intuito de subsidiar a tomada de decisão, auxiliando na definição de estratégias, metas, objetivos e diretrizes. O conhecimento a respeito do funcionamento da empresa, a integração entre os setores e o estabelecimento de metas estão diretamente ligados ao desenvolvimento organizacional.

De acordo com Lopes e Martins (2007, p. 32): “Podemos avaliar que a própria existência da contabilidade está ligada à existência de problemas de informação.” A relação entre o conhecimento dos gestores e o dos investidores a respeito do funcionamento organizacional deve ter o mínimo de ruído, já que as mesmas informações devem proporcionar o mesmo entendimento para o conjunto de usuários.

O papel da informação contábil dentro de uma organização, conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 115): “é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação de

estratégias gerenciais.” Conforme Hendriksen e Van Breda (2007, p. 139), “a informação é uma das maneiras de reduzir a incerteza, dando aos contadores papel importante na divisão de riscos entre administradores e proprietários.”

A contabilidade tem como finalidade dar suporte à tomada de decisão, através da emissão de informações úteis. Por ter conhecimento da organização como um todo, o contador registra os fatos, compila-os e fornece informações por meio das demonstrações contábeis e/ou gráficos de tendências e evolução, assim como os índices gerenciais.

A obtenção de informações úteis à tomada de decisões muitas vezes é um problema recorrente entre os gestores, conforme Lopes e Martins (2007, p.30):

Na firma clássica dos primeiros estudos em economia, não existiam problemas de informação. Ou seja, todos os agentes envolvidos com a empresa tinham acesso ao mesmo conteúdo informativo sem distinção. Nessa visão idealizada da firma, a obtenção de informação ocorre sem custos adicionais, é totalmente livre. Basicamente, qualquer pessoa pode ter acesso a qualquer informação desejada. Essa situação diverge claramente da realidade empresarial. O mundo real opera com grandes diferenças informacionais entre os agentes. Essas diferenças, inclusive, estão no cerne do surgimento da contabilidade.

Inicialmente, para os economistas não havia problema de informação, uma vez que o cenário mercadológico idealizado era perfeito, ou seja, todas as pessoas detinham as mesmas informações, sem haver custo para consegui-la. No entanto, a realidade empresarial demonstra que nem todos possuem as mesmas informações e a contabilidade, no intuito de auxiliar na melhor tomada de decisão, busca reduzir a assimetria entre os usuários da informação.

Conforme Niyama e Silva (2008), quando uma das partes possui informação que a outra não tem, existe, assim, uma assimetria informacional, decorrente de características da informação como um bem econômico. As assimetrias informacionais ocorrem quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas consequências não são por elas consideradas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007).

Com base nas informações os gestores traçam os objetivos da organização, assim como os meios para execução dos mesmos. Sendo assim, o orçamento empresarial é a técnica gerencial na qual os interesses coletivos são agrupados e implementados na empresa, utilizando as informações contábeis como base para análise de desempenho, planejamento e execução de metas, gestão de estratégias e comparação de resultados. O orçamento auxilia na eficiência no desempenho das atividades organizacionais.

2.4 ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

O orçamento, segundo Covaleski et al. (2003), é um dos temas mais pesquisados em contabilidade gerencial e tem sido estudado a partir das perspectivas da teoria econômica, psicológica e sociológica, oferecendo oportunidades para a pesquisa na escolha entre teorias concorrentes destas perspectivas ou combinando as teorias de diferentes perspectivas, com a finalidade de explicar as causas e efeitos das práticas orçamentárias.

O orçamento empresarial faz parte tanto do planejamento, ao auxiliar na definição dos objetivos, estratégias e metas, como das etapas de execução, controle e avaliação de desempenho, definindo critérios comparativos, no intuito de subsidiar as tomadas de decisões ao analisar se a empresa está indo no caminho que foi definido.

De acordo com Morante e Jorge (2008, p. 56):

O sucesso na prática orçamentária irá requerer, sobretudo, disposição e *fair play* (tratamento justo e igualitário, numa tradução livre) dos ocupantes dos diversos cargos envolvidos em sua elaboração e posterior acompanhamento, com ampla comunicação sobre os avanços, obstáculos e superação das dificuldades que se apresentarem, tanto na execução do orçamento empresarial integrado como na sua posterior implantação.

Ao definir as metas e os meios para sua execução, as pessoas envolvidas no processo organizacional devem aliar os interesses individuais com os da organização, pois, se o interesse individual prevalecer sobre o coletivo, as práticas orçamentárias não obterão o sucesso desejado.

Conforme Anthony e Govindarajan (2008), o plano estratégico precede os orçamentos, fornecendo um arcabouço no qual o orçamento anual é desenvolvido. O planejamento estratégico concentra-se em atividades que serão desenvolvidas por vários anos, enquanto o orçamento é destinado a um exercício.

Segundo Frezatti et al. (2009, p. 2):

Considerando uma abordagem sistêmica, o orçamento não deve ser planejado ou analisado isoladamente, mas de forma integrada. Assim, como parte do processo de planejamento, o orçamento está subordinado e decorre do planejamento estratégico estabelecido pela entidade. Uma vez inserido no âmbito do planejamento, é importante entendê-lo no processo, ou seja, em termos de seu papel e da sua extensão.

Após elaborado o plano estratégico, define-se o orçamento empresarial, que é responsável pela definição das prioridades da organização para um período de curto prazo, de

modo a integrar todos os setores e departamentos da organização e envolver todas as pessoas em prol de realizar uma missão maior.

De acordo com Lunkes (2010, p. 24):

As raízes das práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da Constituição inglesa de 1689. A Lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro-ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com autorização do Parlamento.

Para Garrison e Noreen (2001, p. 262): “orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos, financeiros ou de outra natureza, durante um período específico. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos.” Jiambalvo (2009, p. 280) define que: “em negócios, orçamentos são documentos formais que mensuram os planos de uma empresa para que ela possa alcançar seus objetivos.”

Atkinson et al. (2008) define orçamento como uma expressão quantitativa das entradas de dinheiro de modo a determinar se um plano financeiro atingirá os objetivos organizacionais.” Já Frezatti (2009), acrescenta que o orçamento é definido para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício, sendo mais que uma simples estimativa, baseado no compromisso dos gestores no que diz respeito às metas a serem alcançadas.

O orçamento é uma ferramenta gerencial utilizada pelas empresas para planejar e controlar o que elas precisam para satisfazer seus clientes e ter sucesso no mercado. Proporcionam uma medida dos resultados financeiros que a empresa espera ter de suas atividades planejadas, fazendo com que os gerentes aprendam a antecipar problemas em potencial, buscando soluções para evitá-los (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Os benefícios potenciais de uma análise e gestão abrangente do orçamento podem ser descritos da seguinte forma: (a) entendimento das decisões necessárias para dispor de um processo estruturado e efetivo; (b) identificação do momento mais adequado para tomar determinadas decisões na organização e condução de seu processo; (c) condição de decidir de maneira proativa sobre os investimentos requeridos para viabilizar o processo; (d) ajustar o modelo de planejamento quando necessário; e (e) eliminar ou reduzir os aspectos indesejados do processo (FREZATTI et al., 2009, p.13).

Os orçamentos podem estar voltados para decisões quanto ao planejamento dos desembolsos em projetos de longo prazo, no que se refere à análise de investimentos, que são chamados de orçamento de capital, e o orçamento geral, o qual resume o plano da companhia, estabelecendo metas específicas das atividades de venda, produção, distribuição e financeira,

sendo geralmente representado por um orçamento de caixa, uma demonstração de resultado orçada e um balanço patrimonial orçado (GARRISON; NOREEN, 2001).

No que se refere à inovação, Dunk (2007) aborda que a literatura recente tem relatado evidências de que há uma crescente pressão para que as organizações se preocupem em utilizar métodos inovadores no processo orçamentário, uma vez que, quanto maior a preocupação em utilizar tecnologias inovadoras, mais os processos decisórios precisam ser melhorados para garantir a utilização eficaz das práticas orçamentárias.

No que se refere à importância das práticas orçamentárias no processo de gestão, pesquisa realizada por Libby e Lindsay (2010), demonstra que os sistemas orçamentários continuam a desempenhar um papel fundamental nos sistemas de controle das empresas e que a maioria não tem planos de abandonar essa prática, embora conclua que devem tomar medidas para melhorá-los.

O orçamento, parte integrante do planejamento, é considerado um método de traduzir as metas e estratégias de uma organização em termos operacionais. Na sua função controle, permite comparar os resultados reais com os planejados e guiam as operações de volta para o rumo correto, se necessário (HANSEN; MOWEN, 2009).

Em termos gerais, conforme entendimento dos autores, o orçamento está ligado diretamente ao planejamento, controle e execução das metas que são estabelecidas pela administração e perseguidas durante um período de tempo, seja de curto ou longo prazo. Para a consecução dessas metas utiliza-se de um conjunto de recursos, sejam eles físicos, financeiros e/ou humanos.

Corroborando com o entendimento de Hansen e Mowen (2009) a respeito das práticas orçamentárias, Padoveze (2010) afirma que o orçamento contém a mensuração econômica dos planos operacionais da empresa, sendo necessário para o processo de planejamento, execução e controle. As frustrações que acontecem nas organizações são frutos de planos orçamentários não desenvolvidos corretamente, devido à falta de objetivos claros, definição clara de responsabilidades, procedimentos de mensuração ou variáveis ambientais, como alteração na economia e de mercado.

O orçamento, como ferramenta gerencial, apesar de suas limitações, é considerado por Frow, Marginson e Ogden (2010), como imprescindível à organização, desde que consiga controlar custos e alcançar o desempenho financeiro previsto, uma vez que a competição mercadológica requer grande capacidade de adaptação e flexibilidade estratégica. A sinergia entre colaboradores e gestores, o uso de tecnologias, a capacidade de inovar e adaptar ao meio rapidamente são variáveis que afetam diretamente a execução do processo orçamentário.

2.4.1 Vantagens do orçamento

O orçamento é utilizado pelas organizações por diferentes razões, entre os principais benefícios relativos às práticas orçamentárias destacam-se: previsão do futuro, auxílio na maximização dos lucros, proporciona à gestão um meio de comunicação, avaliação de desempenho, cálculo de recompensas, motivação dos funcionários, controle do desempenho pela investigação das variações e decisões sobre a fixação e controle de preços (UYAR; BILGIN, 2010, p. 398).

O sistema orçamentário, conforme Hansen e Mowen (2009), serve como um plano financeiro que abrange toda a empresa e dá várias vantagens à organização: (a) força os gerentes a planejar; (b) fornece informações sobre os recursos que podem ser usados para melhorar as tomadas de decisão; (c) ajuda no uso de recursos empregados para estabelecer um nível de referência que pode ser usado para a subsequente avaliação de desempenho; e (d) melhora a comunicação e a coordenação.

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010), as principais vantagens do planejamento orçamentário são o estabelecimento de metas claras a serem atingidas e a definição de responsabilidades aos diversos departamentos. Dentre os principais benefícios, os mesmos autores destacam que: (a) estabelece expectativas definidas, tornando-o a melhor base de avaliação de desempenho posterior; (b) dota a organização de um instrumento de controle operacional.

As principais vantagens do planejamento e controle de resultados, binômio que compõem o orçamento, são elencadas por Welsch (2010, p. 63) conforme segue:

1. Desenvolvimento da sofisticação da administração em seu uso;
2. Elaboração de um plano (orçamento) realista de vendas;
3. Estabelecimento de objetivos e padrões realistas;
4. Comunicação adequada de atitudes, políticas e diretrizes pelos níveis administrativos superiores;
5. Obtenção de flexibilidade administrativa no uso do sistema; e
6. Atualização do sistema de acordo com o dinamismo do meio em que a administração atua.

A utilização de práticas orçamentárias pelas empresas proporciona vantagens, uma vez que se traçam planos futuros e determinam-se quais recursos serão utilizados para o alcance das diretrizes definidas no planejamento. O orçamento empresarial é responsável pelo melhor conhecimento do potencial da empresa por parte dos gestores, assim como a análise de fatores externos que influenciam diretamente na tomada de decisão.

Warren, Reeve e Fess (2008) descrevem como objetivos do orçamento: o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos e a comparação periódica dos resultados efetivos com as metas. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010) descrevem como objetivos das práticas orçamentárias: a projeção integrada e estruturada do resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento e o controle do desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).

As vantagens de um processo orçamentário estão relacionadas à sua adequação às metas, objetivos e estratégias definidas e executadas pela empresa, integrando sistematicamente o conjunto de atividades e recursos disponíveis de modo eficiente e eficaz na obtenção dos melhores resultados possíveis. No entanto, além de vantagens, o orçamento pode ocasionar algumas limitações, as quais serão discutidas na próxima seção.

2.4.2 Limitações do orçamento

Dentre os problemas identificados por Hope e Fraser (2003b, apud LIBBY; LINDSAY, 2010, p. 1) com relação aos sistemas orçamentários, pode-se citar que os mesmos, geralmente, resultam de um comportamento disfuncional e consomem uma grande quantidade de tempo, impedindo, muitas vezes, que as empresas sejam flexíveis e adaptáveis ao ambiente cada vez mais imprevisível, além de, em alguns casos, estarem desconectados das estratégias e fora de sintonia com as exigências competitivas.

Lunkes (2010) destaca as seguintes limitações quanto ao processo orçamentário: (a) inflexibilidade, pois, após sua aprovação, não permite alterações no decorrer do período; (b) tempo muito longo de execução e elaboração, levando até 110 dias; (c) condicionado a forças de poder da organização, permitindo que colaboradores digladiem-se por recursos; (d) ações e reações indesejadas, levando colaboradores a atitudes antiéticas; (e) visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro; e (f) desmotivação dos colaboradores.

Boisvert (1999 apud LUNKES, 2010, p. 36) complementa as limitações citadas por Lunkes (2010) com as seguintes:

- O uso excessivo de tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos;
- A aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada setor ou área;
- A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando a correção imediata da anomalia;

- A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento;
- A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e à modificação das metas orçamentárias, conseqüentemente.

Fatores limitantes das práticas orçamentárias devem ser analisados pelos gestores de modo a buscar a melhor contribuição possível para o processo decisório. Para Welsch (2010), quatro limitações devem ser levadas em conta durante o processo de preparação e utilização de um programa de planejamento e controle de resultados: (a) baseia-se em estimativas; (b) deve ser permanentemente adaptado às circunstâncias existentes; (c) a sua execução não é automática; e (d) não deve tomar o lugar da administração.

Em empresas de menor porte o orçamento é menos complexo de ser executado do que em empresas maiores. Dessa forma, um fator limitador é o que se refere à relação custo-benefício, uma vez que o custo do sistema orçamentário cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2010).

De acordo com Frow, Marginson e Ogden (2010) alguns objetivos orçamentários e as responsabilidades delineadas a eles associados são vistas como fatores limitantes no âmbito de gestores com capacidade de operar de forma flexível, pois militam contra a equipe de trabalho dentro e entre os departamentos, inibindo respostas inovadoras para contingências imprevistas e sufocando a criatividade, necessária para que ocorra inovação e aprendizagem.

Com a evolução do método de orçamento utilizado na empresa, algumas limitações ou deficiências são sanadas. Há críticas de várias ordens, tanto se referindo às limitações do orçamento quanto às distorções a ele atribuídas (FREZATTI, 2009).

Com base nas críticas e discussões acerca da necessidade de adaptação das práticas orçamentárias aos modelos de gestão, levando em consideração variáveis, como: a tecnologia, a criatividade e os cenários econômico, social e político, o orçamento evoluiu, com a finalidade de dar maior flexibilidade ao processo operacional e integrar de forma sistemática todos os setores sob objetivos e metas comuns, visando a continuidade da organização.

2.5 EVOLUÇÃO DAS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS

De acordo com Lunkes (2010, p. 38): “o orçamento foi adaptando-se e acompanhando as tendências das modernas teorias de gestão.” A evolução do orçamento passou por seis fases, as quais são descritas da seguinte maneira por Lunkes (2010):

1. Com predomínio do orçamento empresarial, é um plano de projeção de recursos para atender um nível de atividade do próximo período.
2. Encontra-se o orçamento contínuo, com ênfase na revisão contínua das operações.
3. Diz respeito ao orçamento base zero, o qual realiza projeções dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando do zero.
4. Apresenta o orçamento flexível, sendo projetado para cobrir uma gama de atividades.
5. Corresponde ao surgimento do orçamento por atividades, sendo uma extensão do custeio por atividades, com projeção dos recursos nas atividades por meio de direcionados de custos.
6. Refere-se ao *beyond budgeting*, que corresponde a um modelo orçamentário que projeta os recursos de forma descentralizada e flexível, sendo um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios. O *beyond budgeting* caracteriza o processo de gestão flexível, sem a existência de um orçamento anual de resultados (FREZATTI, 2009).

Com base na figura 4, observa-se a evolução do processo orçamentário ao longo dos anos, resultado de críticas e busca por melhoria quanto ao gerenciamento organizacional.

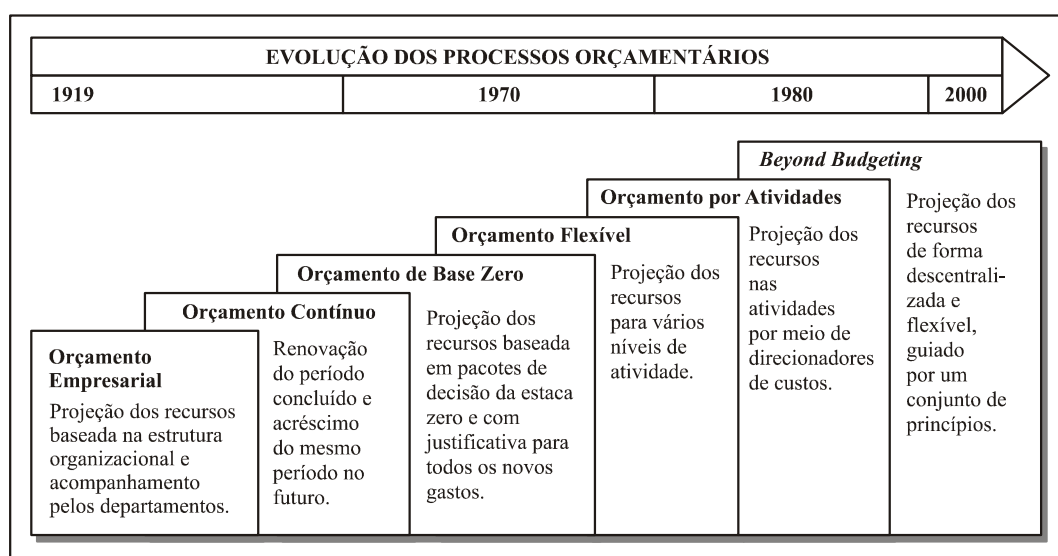


Figura 4 – Do orçamento empresarial ao *beyond budgeting*

Fonte: Lunkes, 2010, p. 39.

A evolução das práticas orçamentárias ao longo dos anos deu-se em decorrência da necessidade de melhorar o processo de gestão, adequando as estratégias da organização ao ambiente ao qual está inserida. No que se refere à evolução de conceitos, Frezatti (2010, p. 99) faz a seguinte abordagem:

A reciclagem de um conceito é algo que pode acontecer ao longo dos tempos. Significa dizer que um conceito, depois de algum tempo, precisa ser repensado, revisado, algumas vezes ampliado e, em alguns casos, esquecido. Num ambiente em que ocorrem mudanças com frequência, em que o esgotamento de modelos e conceitos é comum, resistir à mudança simplesmente por rejeitar algo novo é um tipo de atitude que deve ser autopoliado pelo pesquisador.

Dentre os fatores relevantes levados em consideração para evolução do processo orçamentário destacam-se os riscos e as incertezas de mercado, pois são fatores que estão presentes em toda e qualquer forma de gestão e devem ser considerados na elaboração do planejamento e definição das estratégias, assim como na execução orçamentária. No entanto, há pouca evidência de pesquisas do risco em relação ao conteúdo dos orçamentos ou o processo orçamentário (COLLIER; BERRY, 2002).

Além dos riscos e incertezas, outro fator que despertou interesse quanto aos pesquisadores na melhoria do processo orçamentário foi a inovação, devido à maior exigência dos mercados, às mudanças tecnológicas e a uma maior concorrência internacional. A preocupação está no sentido de ser alto o custo com relação ao desenvolvimento de inovação e, com isso, muitas empresas inibem os investimentos em pesquisa e desenvolvimento de produtos (DUNK, 2007).

Observa-se que os fatores externos riscos e incertezas e o fator interno inovação devem estar presentes na elaboração do orçamento empresarial, uma vez que os gestores devem envolver o máximo de variáveis no momento de planejar quais estratégias devem ser executadas.

Libby e Lindsay (2010) relatam que, no passado, as críticas ao “orçamento tradicional” foram feitas, normalmente, por acadêmicos, considerando-o como a “pior prática corrente”, no entanto, as melhorias poderiam ser feitas ou problemas evitados. Por outro lado, na visão do BBRT (*Beyond Budgeting Roundtable*), a solução não estaria na melhoria do orçamento tradicional, mas na eliminação deste, uma vez que é fundamentalmente falho.

Hope e Fraser (2003b apud LIBBY; LINDSAY, 2010, p. 57) defendem que o orçamento seja eliminado, pois é difícil acreditar que organizações utilizem essa ferramenta gerencial para fins de controle, uma vez que a mesma foi fundamentalmente falha. Há exemplos na literatura de que empresas de grande sucesso utilizam o orçamento extensivamente tanto para planejamento como para controle. Pode-se questionar porque essas empresas têm sido tão bem sucedidas e inovadoras se o orçamento é inerentemente defeituoso (LIBBY; LINDSAY, 2010).

Há empresas que podem evoluir sem necessariamente dispor de práticas orçamentárias na gestão dos negócios. No entanto, da mesma forma, quem utiliza o orçamento empresarial como ferramenta gerencial de apoio ao planejamento, controle, execução e avaliação de desempenho consegue desenvolver-se com sucesso.

Motivar os colaboradores a atingir as metas e objetivos da organização de modo sinérgico, otimizando a utilização dos recursos e adaptando a forma de controle e avaliação de desempenho ao ambiente ao qual a organização esteja inserida é requisito primordial para o

melhor uso do orçamento, ampliando sua utilidade no que tange ao apoio às decisões gerenciais e de planejamento.

Welsch (2010, p. 69) cita que, para haver um programa de planejamento e controle de resultados amplo, devem ser seguidas as seguintes etapas:

1. Avaliação do efeito em potencial de todas as variáveis relevantes para a empresa.
2. Especificação dos objetivos gerais da empresa pela administração.
3. Estabelecimento de objetivos específicos para a empresa.
4. Formulação e avaliação das estratégias da empresa.
5. Preparação das premissas de planejamento.
6. Preparação e avaliação dos planos de projetos.
7. Preparação e aprovação de um plano de resultados a longo prazo.
8. Preparação e aprovação de um plano de resultados a curto prazo.
9. Realização de análises suplementares.
10. Execução de planos.
11. Elaboração, disseminação e utilização de relatórios de desempenho.
12. Implantação de medidas de acompanhamento.

Conforme Waal (2005), o modelo do *beyond budgeting* merece algumas considerações, pois permite a uma organização olhar com uma nova visão para o seu processo orçamentário, outros processos de planejamento e cultura organizacional. Conforme Frezatti (2009), o *beyond budgeting* baseia-se na ideia de que deva existir flexibilidade para os gestores, o que é obtido a partir de negociações, grande participação dos profissionais da “linha de frente”, fazendo com que o planejamento e a execução sejam desenvolvidos pelos mesmos atores.

De acordo com Lunkes (2010, p. 148):

Beyond Budgeting pode ser traduzido como “além do orçamento”. O conceito foi desenvolvido pelo *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), um fórum de empresas fundado em 1998. O BBRT (ver www.bbrt.org) é formado por um conjunto de mais de 60 empresas que abandonaram o orçamento tradicional e estudam formas de gestão baseadas na flexibilidade e descentralização. O BBRT é uma rede internacional de organizações que está procurando modos de gestão, com base em flexibilidade, adaptabilidade e ética e que possam sustentar um desempenho competitivo superior.

Para o BBRT (2010), a palavra *budgeting* não é usada no sentido estrito de planejamento e controle, mas como um termo genérico para o comando tradicional e modelo de controle de gestão, descrevendo tanto uma cultura de gestão como um sistema de gerenciamento de desempenho. O *beyond budgeting* significa o modo de repensar como os administradores gerenciam as organizações em um mundo pós-industrial, no qual os modelos de gestão inovadores representam a única vantagem competitiva sustentável.

As organizações que utilizam o modelo *beyond budgeting* não utilizam de um orçamento para atingir metas determinadas na fase de planejamento, mas exige da empresa adequação ao ambiente interno e externo, havendo, assim, uma coordenação dinâmica das atividades, mudanças de estratégias ou não e maior envolvimento dentre os colaboradores.

A adoção do modelo *beyond budgeting* não significa sucesso para a organização, uma vez que cada estrutura organizacional deve adequar suas práticas orçamentárias e gerencias de acordo com o ambiente no qual estão inseridas. Dessa forma, é importante que os tomadores de decisões tenham conhecimentos sobre as variáveis que influenciam e/ou influenciarão as metas e objetivos.

2.6 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento tem finalidades distintas, mas interdependentes, pois une as projeções de vendas, de produção, de despesas e de estoques desejados para determinado período com as projeções de resultados. Ter meios que auxiliem na tomada de decisão é imprescindível e indispensável para qualquer gestor. As consequências de decisões incorretas são resultados indesejáveis para a organização.

Dependendo do tipo de empresa, o orçamento pode ser desenvolvido com a participação de colaboradores e gestores, ou apenas com a participação da alta administração, sendo classificados, conforme Frezatti (2009), como: *top-down*, ou seja, de cima para baixo, e *bottom-up*, ou fluindo de baixo para cima da pirâmide organizacional, no entanto, a forma mais frequente é a *top-down*, inclusive por questões de praticidade e tempo envolvido.

Frezatti (2009) afirma que o orçamento surge como sequência à montagem do plano estratégico, permitindo focar e identificar suas ações mais importantes, num horizonte menor de tempo, existindo para implementar decisões do referido plano.

O orçamento geral, conforme Horngren, Foster e Datar (2004), expressa tanto os planos financeiros como operacionais da administração para um período específico. Ele recebe esse nome por ser o plano inicial sobre o qual a empresa pretende realizar no período, refletindo o impacto das decisões operacionais e financeiras.

O orçamento não é uma série de cenários bonitos e vagos, mas um conjunto de planos específicos para realizar os objetivos definidos na fase de planejamento da organização, encorajando a coordenação, uma vez que faz com que as áreas e atividades da empresa trabalhem em conjunto em prol da realização desses objetivos (HANSEN; MOWEN, 2009).

Na visão de Femenick et al. (2006), o orçamento empresarial é definido como o processo pelo qual, através da estimativa de receitas e despesas, as empresas viabilizam as decisões estratégicas obtidas por meio do planejamento, devendo ser elaborado de forma descentralizada, subdividindo-se em tantas unidades quantas sejam as unidades da empresa.

A história do orçamento empresarial, de acordo com Lunkes (2010), confunde-se com a própria história do orçamento, tendo origem na administração pública e sendo utilizado pela primeira vez como instrumento de planejamento e controle das atividades operacionais pela Du Pont, nos Estados Unidos, em 1919. Esse instrumento ganhou relevância a partir do século XX, quando grandes empresas começaram a utilizá-lo em suas operações, surgindo, também, grandes obras de escritores, como Welsch, Gordon e Hilton, que difundiram o orçamento empresarial pelo mundo (LUNKES, 2010).

As principais partes do orçamento geral são: (a) demonstração de resultado projetada, composta pelo orçamento de vendas; (b) custo dos produtos vendidos, composto pelo orçamento de produção, orçamento de compras de material direto, custo orçado de mão de obra direta e custos indiretos de fabricação orçados; (c) despesas de vendas e administrativas orçadas; e (d) balanço patrimonial projetado, composto pelo orçamento de caixa e orçamento de dispêndio de capital (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

As informações advindas da contabilidade dão suporte ao processo orçamentário nas fases de planejamento, execução, controle e análise de desempenho. A integração entre as ciências econômica, na definição de cenários, contábil, na demonstração da real situação da empresa, psicológica, na motivação de cada colaborador e administrativas, na escolha do modelo de gestão mais adequado à organização, faz com que as práticas orçamentárias atinjam seu objetivo de decisões precisas, claras e objetivas, alcançando os resultados esperados.

2.6.1 Orçamento de vendas

A etapa inicial para formulação do orçamento geral é baseada no orçamento de vendas, pois deve-se partir do quanto será ou deverá ser arrecadado para estimar os custos e despesas necessários para obtenção da receita prevista. A menos que haja um plano de vendas realista, praticamente todos os outros elementos de um plano de resultados serão diretamente incorretos ou não corresponderão à realidade (WELSCH, 2010, p. 95).

Conforme Garrison e Norren (2001), o orçamento de vendas é o ponto de partida para a preparação do orçamento geral, levando em consideração a previsão de vendas, em unidades, e o preço de vendas destas. Se não houver recursos financeiros a empresa não

poderá desenvolver-se, visto que a execução do planejamento e o investimento no desenvolvimento da empresa exigem estes. As estratégias só poderão ser consideradas exequíveis caso haja disponibilização de recursos para a devida operacionalização.

Para Horngren, Foster e Datar (2004), para a obtenção do orçamento de vendas, multiplica-se o preço de venda ou da prestação de serviços pela quantidade de produtos que deseja ser vendidos ou o volume de serviços que deverão ser prestados.

O orçamento de vendas, ou de receitas, é crítico e está sujeito às incertezas do mercado, sendo o grau de incerteza diferente entre as empresas, conforme exemplo citado por Anthony e Govindarajan (2008, p. 383):

A situação econômica deve ser levada em consideração na elaboração de um orçamento de receita, mas o gerente de marketing obviamente não tem controle sobre esta situação. Todavia, um anúncio eficaz, um bom serviço, boa qualidade e vendedores bem treinados influenciam os volumes de vendas, e o gerente de marketing tem controle sobre estes fatores.

A definição das vendas, assim como do volume de recursos que se deseja auferir durante um período, depende da integração sistemática dos diferentes setores da empresa, tais como: produção, marketing, setor financeiro e contábil. Além de determinar a quantidade de recursos e o volume de vendas, o orçamento de vendas estima, também, os impostos que incidirão sobre a geração de receita.

2.6.2 Orçamento de produção

Após orçar as receitas, o próximo passo é elaborar o orçamento da produção, uma vez que o total de unidades de produtos acabados a serem produzidas depende das vendas orçadas e das mudanças esperadas nos níveis de estoque (HORGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Para Garrison e Norren (2001), o orçamento de produção indica a quantidade de unidades que precisam ser produzidas no período orçamentário para atender à necessidade de vendas e do estoque final desejado. Esse tipo de orçamento é preparado após o orçamento das vendas.

De acordo com Padoveze (2009), o planejamento de produção é fundamental para a programação operacional da empresa, e dele decorre o orçamento de consumo e compra de material direto e indireto e é base de trabalho dos orçamentos de capacidade e logística. Dois dados são importantes com relação às práticas orçamentárias de fabricação: o orçamento de vendas em quantidades por produto e a política de estocagem dos produtos acabados.

No que se refere às empresas comerciais, não haveria o orçamento de produção e sim o de compras de mercadorias, apresentando a quantidade de bens a ser adquirida dos fornecedores no período (GARRISON; NORREN, 2001).

O planejamento operacional deve levar em consideração a capacidade máxima de produção da empresa. O primeiro passo para a elaboração do orçamento de fabricação é o estabelecimento de políticas relativas aos níveis de estoque, o segundo é a determinação da quantidade total de cada produto a ser fabricado durante o período, e o terceiro consiste em programar ou distribuir essa produção por subperíodos (WELSCH, 2010).

2.6.3 Orçamento de consumo dos materiais diretos

Ao determinar a quantidade a ser vendida e a que deve ser produzida, é necessário estimar os custos com relação aos materiais que compõem os produtos. Sendo assim, o próximo passo na elaboração do orçamento geral diz respeito ao orçamento dos materiais diretos.

O orçamento dos materiais diretos detalha os materiais básicos que devem ser adquiridos para atender o orçamento da produção e fornecer os estoques adequados (GARRISON; NORREN, 2001). O consumo esperado de materiais diretos é determinado pelo relacionamento entre entradas e saídas destes materiais, quando requisitados para a produção e a formação do estoque esperado (HANSEN; MOWEN, 2009).

Para que seja elaborado o orçamento dos custos de material direto, conforme Lunke (2010, p. 47), deve-se levar em consideração as seguintes fases:

- Determinação das quantidades de matérias-primas exigidas para o atendimento da fabricação e fornecimento das informações à área de compras;
- Estabelecimento das políticas de estocagem de matérias-primas;
- Elaboração do programa de suprimentos, além de informações sobre qualidade, desperdício, entre outros;
- Determinação do custo estimado das matérias-primas necessárias à fabricação, incluindo o plano de investimentos e informações à área financeira.

O orçamento de material direto auxilia a administração a manter níveis de estoque dentro dos limites razoáveis. Para que seja eficiente a gestão da aquisição e utilização do material direto, deve haver uma integração entre os departamentos de compra e de produção (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

2.6.4 Orçamento de mão de obra direta

O envolvimento de todos os colaboradores no propósito de atingir a missão da organização, levando em conta, também, os anseios individuais, proporcionam a satisfação e o êxito na execução orçamentária, detectando, de modo mais rápido, as ameaças, falhas e conflitos e, conseqüentemente, o meio mais eficaz de saná-los.

Para elaborar o orçamento da mão de obra direta algumas variáveis devem ser observadas. Os custos de mão de obra direta dependem das taxas salariais, métodos de produção e planos de contratação determinados pela organização (HORGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Com relação à elaboração do orçamento de mão de obra direta, Garrison e Norren (2001, p. 270), dizem que:

A necessidade de mão-de-obra direta deve ser calculada de tal modo que a companhia saiba se dispõe de mão-de-obra suficiente para atender à produção necessária. Conhecendo com antecedência exatamente a mão-de-obra que será necessária durante o ano orçamentário, a empresa pode desenvolver planos para ajustar a força de trabalho às exigências da situação. As firmas que negligenciam a orçamentação correm o risco de enfrentar escassez de mão-de-obra ou de ter que contratar e despedir em tempos ruins. Políticas errôneas de mão-de-obra conduzem a insegurança e ineficiência por parte dos empregados.

Para Hansen e Mowen (2009), o orçamento em discussão mostra o total de horas de mão de obra direta necessárias e o custo associado para o número de unidades no orçamento de produção, sendo seu consumo determinado pelo relacionamento tecnológico entre a mão de obra e a produção. Em seu sentido mais amplo, o planejamento e o controle dos custos de mão de obra direta envolve áreas importantes e complexas, como: necessidade de recursos humanos, recrutamento, treinamento, avaliação e especificação de tarefas de desempenhos, negociação com sindicatos e administração salarial (WELSCH, 2010).

As principais razões para a elaboração do orçamento de mão de obra direta, de acordo com Welsch (2010), são: o fornecimento de dados do planejamento para o volume necessário de mão de obra direta, o número de colaboradores exigidos, o custo unitário de fabricação de cada produto, necessidades de fluxos de caixa e para permitir o controle do trabalho realizado. Alguns aspectos que devem ser levados em consideração na elaboração desse orçamento são: impostos, descontos, gratificações e quaisquer direitos que os colaboradores e gestores venham a ter referente à remuneração por estes percebidas. O custo da mão de obra direta é dado pela necessidade de pessoas que executem com o máximo de eficiência suas atividades.

2.6.5 Orçamento dos custos indiretos de fabricação

O orçamento dos custos indiretos de fabricação fornece uma planilha de todos os custos de produção, excetuando os custos de material direto e mão de obra direta (GARRISON; NORREN, 2001). Para Lunkes, (2010), a responsabilidade dos custos indiretos é dos gerentes dos respectivos departamentos de fabricação, sendo que o total do orçamento de custos indiretos de fabricação depende do comportamento individual dos demais custos e do nível de fabricação.

Os custos indiretos de fabricação utilizam algum critério de rateio para serem alocados aos produtos, pois corresponde aos gastos não identificáveis diretamente ao produto. Como os custos de produção são compostos pela soma do material direto, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação, a estimação destes últimos é importante, uma vez que só é possível determinar o custo total do produto e a elaboração do preço de vendas pelo conhecimento dos gastos gerais de fabricação.

Conforme Hansen e Mowen (2009), o orçamento dos custos indiretos de produção mostra o custo esperado de todos os itens indiretos de manufatura. Esses custos podem ser separados em fixos e variáveis. O problema principal na determinação desse orçamento diz respeito aos critérios adotados de rateio, podendo subestimar ou superestimar o custo de determinado produto ou serviço.

2.6.6 Orçamento das despesas de vendas e administrativas

Concluídas as estimativas dos custos dos produtos ou dos serviços, algumas despesas também devem ser estimadas para que se possa reduzi-las das receitas esperadas, encontrando o resultado do período. O orçamento das despesas de vendas e administrativas relaciona as despesas orçadas das outras áreas que não a de fabricação.

Nas grandes companhias o orçamento de despesas de vendas e administrativas seria a compilação de muitos orçamentos individuais menores, apresentados pelos chefes de departamento e por outras pessoas responsáveis pelas referidas despesas. (GARRISON; NORREN, 2001). Para Lunkes (2010) as despesas de vendas, administrativas, financeiras e de pessoal incluem todos os gastos necessários para a gestão operacional da empresa.

De acordo com Welsch (2010), as despesas de vendas incluem todos os custos relacionados à venda, distribuição e entrega de produtos aos clientes. O orçamento de despesas de vendas basicamente inclui as despesas do escritório central e as despesas de

campo. As despesas ocorridas em determinado período podem gerar maiores receitas e a conquista de um número maior de clientes. A necessidade de se orçar despesas está ligada à obtenção de receitas, retornando ao primeiro orçamento de que deve ser estimado.

2.6.7 Orçamento de caixa

O objetivo do orçamento de caixa, conforme Lunkes (2010), é assegurar recursos monetários suficientes para atender às operações da empresa estabelecidas nas outras peças orçamentárias, estando sujeito a incertezas e falhas, devendo haver uma margem de segurança que permita atender a um eventual erro da previsão.

O orçamento de caixa é composto, segundo Garrison e Norren (2001), por quatro seções principais: recebimentos, desembolsos, excesso ou insuficiência de caixa e financiamento. Essas seções representam as entradas esperadas dos recursos, os pagamentos programados do período e a verificação da necessidade ou não de recursos através de empréstimos.

Também conhecido como orçamento das disponibilidades, as principais finalidades desse tipo de orçamento, segundo Welsch (2010, p. 255), são:

- a) Indicar a posição financeira provável em resultado das operações planejadas;
- b) Indicar o excesso ou insuficiência de disponibilidades;
- c) Indicar a necessidade de empréstimos ou a disponibilidade de fundos para investimento temporário;
- d) Permitir a coordenação dos recursos financeiros em relação a: (1) capital de giro total; (2) vendas; (3) investimentos; e (4) capital de terceiros;
- e) Estabelecer bases sólidas para a política de crédito;
- f) Estabelecer bases sólidas para o controle corrente da posição financeira.

Para Hansen e Mowen (2009), muitas vezes uma empresa é bem sucedida na produção e na venda de um produto, mas fracassa devido aos problemas com o momento oportuno associado com as entradas e saídas de caixa. A projeção de caixa refere-se não somente às entradas de recursos, mas a toda e qualquer saída destes.

As decisões sobre financiamentos e investimentos, manutenção de capital de giro e aplicação de recursos e imobilização de capital, são tomadas com base no orçamento de caixa, pois este demonstra as disponibilidades de recursos de curto e longo prazo, assim como as obrigações.

O controle da posição financeira da empresa é necessário, uma vez que as informações sobre as disponibilidades ou a insuficiência de recursos auxiliam os gestores a planejar como será desenvolvida a política da empresa para um determinado período. Concluído o orçamento

de caixa, as últimas etapas da elaboração do orçamento geral dizem respeito à projeção da demonstração de resultado orçada e do balanço patrimonial projetado ou orçado.

2.6.8 Demonstração de resultado orçada

De acordo com Frezatti (2009, p.78):

As demonstrações contábeis permitem a análise global do processo de planejamento. Nos casos em que as entidades, na etapa de montagem/revisão do plano estratégico, projetam as demonstrações, existe a disponibilidade de informações comparativas no sentido do que esperar do resultado, do que esperar da situação patrimonial, do caixa etc.

É a partir dos orçamentos de vendas, de fabricação e de despesas operacionais que é elaborada a demonstração de resultado do exercício projetada (LUNKES, 2010). Com a projeção da demonstração de resultado, a empresa poderá prever de quanto será o lucro do período, reduzindo os custos e despesas estimadas das vendas projetadas.

O planejamento dos juros do período orçamentário vindouro e o estabelecimento do padrão de referência, com relação ao qual o desempenho subsequente da empresa pode ser avaliado, é apresentado na demonstração de resultado orçada (GARRISON; NORREN, 2001).

A informação quanto ao resultado obtido durante o período orçamentário serve como parâmetro para analisar se o que foi estimado efetivamente se realizou. Caso não tenha ocorrido da maneira planejada, deve-se buscar investigar quais as razões e causas de não se atingirem os objetivos, adequando as decisões aos cenários econômicos e políticos atuais.

Uma vez obtido o resultado estimado com base nos diversos orçamentos, pode-se projetar o balanço patrimonial orçado da organização para um determinado período. Dessa maneira, tem-se uma previsão de como será composto o patrimônio da empresa após as análises de todas as projeções.

2.6.9 Balanço patrimonial orçado

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008), o balanço patrimonial projetado ou orçado estima as condições financeiras ao fim do período orçamentário e assume que todos os orçamentos operacionais e os planos de financiamento serão atingidos. Caso o balanço patrimonial projetado indique uma posição financeira debilitada, é necessário revisar os planos de financiamento ou outros planos.

O balanço patrimonial projetado poderá ser apresentado na forma de comparabilidade entre os exercícios encerrados no ano anterior e o orçado, podendo ser projetado ao término de cada mês, trimestre ou ano (LUNKES, 2010).

Com a elaboração do balanço patrimonial orçado e da demonstração do resultado orçada a organização dispõe de informações que deverão ser comparadas à medida que ocorrem as transações reais. Essas informações serão úteis no processo de avaliação do planejamento e do desempenho, projetando, assim, novos valores para os próximos períodos.

A elaboração dos orçamentos por atividades, assim como a junção em um orçamento geral e a análise da sua execução, são determinantes na decisão de quais políticas a empresa adotará para períodos subsequentes.

2.7 EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Como contribuições sobre o estudo do orçamento empresarial, podem-se citar as pesquisas realizadas por: (a) Hansen e Van der Stede (2004), investigando as razões pelas quais as organizações possuem um processo orçamentário; (b) Huang e Chen (2009), pesquisando entre gerentes de organizações empresariais de Taiwan a influência do comportamento da liderança na elaboração do processo orçamentário; (c) e King, Clarkson e Wallace (2010), que estudaram 144 organizações que compõem a *Australian Association of Practice Managers*, concluindo que a elaboração do orçamento está relacionada à estrutura do negócio, à estratégia e à percepção do ambiente de incerteza.

Hansen e Van der Stede (2004) citam alguns autores que tratam da importância do orçamento como sistema de controle nas organizações, são eles: Armstrong *et al.* (1996), Ekholm e Wallin (2000) e Merchant e Van der Stede (2003). As pesquisas e estudos dão mais ênfase à compreensão do funcionamento do orçamento e às consequências do controle orçamentário na avaliação de desempenho, e não na utilização das práticas orçamentárias para o planejamento operacional e de formação de estratégia (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Com base nas respostas de 57 administradores, responsáveis pela preparação do orçamento nas suas unidades organizacionais, Hansen e Van der Stede (2004), investigaram a importância e o desempenho de quatro razões para a utilização do orçamento empresarial: planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia, concluindo que, apesar de uma amostra pequena, as práticas orçamentárias bem escolhidas devem ter efeitos positivos no desempenho da organização. Além de que outras

variáveis podem afetar a execução orçamentária, como as características do ciclo de vida da organização.

Segundo pesquisa realizada por Hansen, Otley e Van der Stede (2003), profissionais da Europa e Estados Unidos propuseram duas abordagens distintas para tratar sobre o que acreditam serem as deficiências das práticas orçamentárias: a primeira defende a melhoria do processo orçamentário, concentrando-se principalmente em problemas de planejamento do orçamento, enquanto a segunda abordagem sugere uma concentração nos problemas do orçamento com avaliação de desempenho.

A pesquisa realizada por Huang e Chen (2009) entre 216 gestores taiwaneses demonstra que o comportamento de liderança tem um efeito direto e positivo sobre as atitudes das pessoas que fazem parte do processo orçamentário, uma vez que os administradores podem motivar os seus colaboradores, de modo a contribuírem de forma efetiva para o sucesso da organização.

Em recente estudo desenvolvido por King, Clarkson e Wallace (2010), observa-se que não existe um sistema de controle de gestão único que possa ser utilizado para todas as empresas e o orçamento deve se adequar à estrutura organizacional de cada uma delas. Concluem os mesmos autores que o desempenho de uma empresa está relacionado à escolha de práticas orçamentárias.

No Brasil, de acordo com o levantamento realizado por Leite *et al.* (2008) quanto à produção científica (teses e dissertações) na área de orçamento empresarial, no período de 1995 a 2006, nos cursos de mestrado e doutorado em ciências contábeis, verificou-se que, das 1.257 dissertações e 112 teses analisadas, apenas 27 dissertações trataram sobre orçamento, sendo que, destas, 11 versavam sobre orçamento público e 16 sobre orçamento empresarial, correspondendo a 1,27% da produção científica do período. Já com relação às teses, somente uma abordou o tema orçamento público e nenhuma fez referência ao tema orçamento empresarial.

Conforme a mesma pesquisa descrita acima, os autores inferem que a baixa produção científica referente ao orçamento empresarial está relacionada às dificuldades encontradas pelos pesquisadores na obtenção de dados, uma vez que informações sobre o orçamento estão intimamente ligadas à estratégia da empresa, bem como a ausência de conhecimento pelos gestores sobre a temática pesquisada. O estudo sobre práticas orçamentárias envolve o conhecimento sobre planejamento estratégico e operacional da organização, assim como eficiência na execução das atividades, além da análise de desempenho e a comparação ente o real e o estimado.

Outras pesquisas nacionais podem ser citadas, como: (a) a verificação da relação entre as dimensões da cultura organizacional com as práticas orçamentárias entre as 300 maiores empresas da região Sul do país, comprovando estatisticamente que há relação entre as variáveis de cultura organizacional e de prática orçamentária (TARIFA; ALMEIDA; ESPEJO, 2009); (b) um levantamento, no período de dois anos, com gestores de uma instituição bancária, visando propor uma estrutura que possibilite uma análise abrangente, integrada e operacionalmente utilizável do processo orçamentário e seus problemas (FREZATTI et al., 2009); (c) a análise da utilização do orçamento na gestão de recursos financeiros em organizações do Terceiro Setor situadas no Rio Grande do Norte (ALMEIDA, 2007), dentre outras.

O estudo sobre orçamento empresarial envolve algumas variáveis, as quais podem constar em uma organização e em outra não, influenciando direta ou indiretamente o processo decisório e a análise de desempenho. O desenvolvimento das práticas orçamentárias está diretamente relacionado ao planejamento e à integração sistemática dos setores da empresa, confluindo para um objetivo maior comum. A especificidade de cada organização faz com que a execução orçamentária seja adaptável a cada entidade, de modo a proporcionar subsídios para decisões gerenciais e operacionais.

A correta implantação e execução do orçamento está intimamente ligada ao planejamento de objetivos e metas possíveis de serem atingidas, levando em conta a estrutura organizacional da empresa, além de fatores externos, como mercado e cenários futuros. A discussão sobre a utilização do orçamento como melhoria no planejamento e como base para análise de desempenho demonstra as maneiras pelas quais os gestores podem utilizar essa ferramenta gerencial no processo decisório.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo classifica-se, quanto aos fins, como descritivo, pois, segundo Gil (2009, p. 42), tem por objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Dentre as características mais significativas do estudo descritivo, está a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática (GIL, 2009).

A presente pesquisa visa identificar se há utilização e, caso haja, como se realiza a prática orçamentária no processo de gestão das atividades industriais em organizações do setor calçadista da cidade de Campina Grande – PB, assim como verificar quais as vantagens e limitações proporcionadas pelas informações obtidas pela execução do orçamento empresarial para tomada de decisões nessas organizações. Além disso, busca descrever como o planejamento é executado pelas empresas pesquisadas, se existe ou não controle formal da execução das metas e objetivos.

Beuren (2008) destaca a importância da pesquisa descritiva relacionada a questões relativas às características próprias da profissão contábil em instrumentos de gestão das organizações, devendo-se utilizar, nesse tipo de pesquisa, o emprego de técnicas estatísticas, desde a mais simples até as mais sofisticadas.

Quanto aos meios, a pesquisa classifica-se como bibliográfica e estudo de campo. É considerada bibliográfica por utilizar livros, dissertações, teses e artigos científicos publicados em anais de congressos e revistas científicas para definir gestão organizacional, informações contábeis e orçamento empresarial. Conforme Beuren (2008), a pesquisa bibliográfica, por ser de natureza teórica, é parte obrigatória, uma vez que é por meio dela que se toma conhecimento sobre a produção científica existente.

Foram utilizados dados estatísticos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (ABICALÇADOS), do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), no intuito de demonstrar a representatividade do setor calçadista a nível mundial, de Brasil, da Paraíba e de Campina Grande, assim como a comparabilidade de dados para justificar a motivação da pesquisa e a relevância do tema a ser investigado.

O estudo de campo, de acordo com Gil (2009), é caracterizado por possuir maior profundidade com relação ao objeto da pesquisa, aprofundando as questões propostas. Esse tipo de pesquisa é desenvolvido por meio da observação direta das atividades do grupo estudado. Buscou-se discutir como são desenvolvidas as práticas orçamentárias nas empresas objeto de estudo.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois, conforme Richardson (2009, p. 70): “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto na modalidade de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.” O emprego de técnicas estatísticas servirá para correlacionar algumas variáveis, observadas com a aplicação do questionário, com a definição de estratégias, com a realização do planejamento de curto e de longo prazo e com a execução das práticas orçamentárias.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

De acordo com Marconi e Lakatos (2009), a população é definida como um conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum; já a amostra é uma porção ou parcela convenientemente selecionada da população, ou seja, é um subconjunto do universo.

Para definir a população da pesquisa, utilizou-se a quantidade de indústrias que tinham por atividade a preparação de couro, fabricação de artefatos de couro, artigos de viagem e calçados e, como subatividade, fabricação de calçados, que estavam cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba no ano de 2010.

De posse da relação das indústrias calçadistas cadastradas no sítio da Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP, 2010), investigou-se, por meio do sítio da Receita Federal do Brasil, se todas estavam ativas. Dentre a relação de 74 empresas, 3 delas encontravam-se com seus CNPJs baixados. A população passou a ser, então, de 71 empresas. Realizou-se uma visita *in loco*, tendo como base os endereços disponíveis no sítio da FIEP. Após a visita, constatou-se que 20 delas não existiam mais, restando 51 empresas.

Quando a empresa não foi localizada no endereço constante na relação disponibilizada pela FIEP, tentou-se ligar para os números de telefones constantes na referida lista, uma vez que as empresas poderiam ter mudado de endereço. Assim, das 51 empresas restantes, foram respondidos 40 questionários, obtendo-se uma amostra representativa de 78,43% das empresas ativas.

Quanto à amostra, Vergara (2007) a define como a escolha de parte do universo da pesquisa baseada em algum critério de representatividade. Tiboni (2010), ao se referir a tamanho de amostra, afirma que não há uma regra fixa a ser seguida, sendo assim, para populações de tamanho relativamente pequeno ou médio, sugere-se que ela não seja menor que 10% do total de elementos da população.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados se deu através da aplicação de questionários (ver apêndice A), nos meses de fevereiro e março de 2011, no intuito de obter informações sobre a utilização do orçamento empresarial como instrumento de auxílio ao processo de gestão organizacional das indústrias calçadistas do polo de Campina Grande – PB. Conforme Richardson (2009), os questionários cumprem pelo menos duas funções: descrevem as características e medem determinadas variáveis de um grupo social, permitindo a sua descrição.

O questionário está estruturado da seguinte maneira: (1) na primeira parte identifica a caracterização da empresa e do respondente; (2) na segunda parte trata de informações relativas ao planejamento de longo e de curto prazo, assim como a utilização dos dados contábeis para traçar metas e objetivos; (3) por fim, na terceira parte, estão listadas questões específicas sobre a utilização do orçamento, assim como suas vantagens, limitações, benefícios para a tomada de decisão e quais as projeções são elaboradas pelos gestores.

3.4 TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS PARA ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados foram tabulados e tratados inicialmente através da planilha eletrônica no *software* Microsoft Excel 2007, elaborando-se, em seguida, gráficos e planilhas que correspondem à estatística descritiva, no intuito de comparar os dados e apresentar com maior clareza as informações obtidas pela análise das respostas.

Em questões que trataram sobre vantagens, desvantagens e motivos pela não utilização do orçamento empresarial, utilizou-se da escala de Likert de 5 pontos: não concordo plenamente, não concordo parcialmente, indiferente, concordo parcialmente e concordo plenamente.

Em um segundo momento, utilizando novamente a planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel 2007, realizou-se uma análise bidimensional com o objetivo de inferir se existe correlação entre o modo de gestão das indústrias pesquisadas e os resultados encontrados, no que se refere ao planejamento e a utilização do orçamento empresarial.

Como a análise foi feita apenas com variáveis qualitativas, utilizou-se da estatística não-paramétrica, pois, conforme Martins (2010, p. 256): “As provas não paramétricas são prioritariamente adaptáveis aos estudos que envolvem variáveis com níveis de mensuração nominal e ordinal, bem como à investigação de pequenas amostras.”

O teste não paramétrico adotado para este estudo foi o Qui-quadrado, uma vez que este compara as diferenças entre um número esperado de ocorrências e o número efetivamente observado (STEVENSON, 1981).

Conforme Martins (2010), os valores esperados foram calculados de acordo com a seguinte fórmula:

$$Fe_{ij} = \frac{(\text{soma da linha } i) (\text{soma da coluna } j)}{(\text{total de observações})}$$

Em seguida calcula-se o valor do Qui-quadrado (χ^2) pela fórmula a seguir, conforme Stevenson (1981):

$$\chi^2 = \sum \frac{[(\text{freq. observada} - \text{freq. esperada})^2]}{\text{freq. esperada}}$$

O nível de significância do teste foi fixado em 5% e o grau de liberdade, que representa o tamanho da tabela, foi encontrado pela seguinte fórmula (MARTINS, 2010):

$$\Phi = (L - 1) (C - 1)$$

Onde: L = número de linhas; C = número de colunas.

A definição do grau de liberdade é necessária para encontrar o Qui-quadrado tabelado (χ^2_{tab}), que é observado na tabela de distribuição do Qui-quadrado (ver apêndice C).

O próximo passo é comparar o Qui-quadrado calculado (χ^2) com o Qui-quadrado tabelado (χ^2_{tab}). Para se chegar a alguma conclusão deve-se observar o seguinte:

- Quando $\chi^2 < \chi^2_{\text{tab}}$, então se aceita H_0 .
- Quando $\chi^2 > \text{ou} = \chi^2_{\text{tab}}$, então se rejeita H_0 .

As hipóteses para o teste Qui-quadrado, conforme Martins (2010), que devem ser testadas são:

H_0 = afirma não haver discrepância ou relação entre as frequências observadas e esperadas;

H_1 = afirma que as frequências observadas e esperadas são discrepantes ou há relação entre as frequências.

Ainda de acordo com Martins (2010), calculou-se o Coeficiente V de Cramer, pois este indica o grau de associação existente entre duas variáveis nominais ou ordinais, submetidas ao teste Qui-Quadrado. Esse indicador tem como valor máximo 1 e 0 como valor mínimo e é calculado pela seguinte fórmula:

$$V = \sqrt{(\chi^2 \text{ calculado}) / n (m - 1)}$$

Onde: χ^2 calculado = valor calculado do Qui-quadrado.

n = número total de observações.

m = mínimo entre o número de linhas e o número de colunas da tabela que deu origem ao teste.

Por meio do valor de V, pode-se analisar qual o percentual de associação existente entre as variáveis analisadas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo demonstrar e discutir os resultados obtidos através do estudo empírico realizado nas indústrias de calçados do polo de Campina Grande – PB.

A análise está dividida em duas partes: na primeira está a análise descritiva, utilizando gráficos e tabelas para melhor visualização das informações, e na segunda encontra-se a inferência estatística, relacionando variáveis no intuito de obter respostas para o problema levantado.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A primeira parte do questionário teve como objetivo levantar os dados relativos às pessoas responsáveis pela gestão das empresas pesquisadas, questionando quanto à função ocupada na empresa, gênero, tempo de atuação na organização e grau de escolaridade.

Conforme demonstrado na tabela 4, do total das pessoas que ocupam cargo de gestão, 38% têm a função de gerente geral, enquanto 25% classificam-se na categoria outros. De acordo com os respondentes que se classificaram como outros estão incluídos proprietários, supervisores e analistas de custos. Outras funções também citadas pelos respondentes foram as de presidente (17%), administrador (13%) e diretor financeiro (7%).

Tabela 4 – Função ocupada na empresa pelos respondentes

Funções	Frequência	%
Presidente	7	17
Diretor financeiro	3	7
Administrador	5	13
Gerente geral	15	38
Outros	10	25
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Quanto ao tempo de atuação na empresa, de acordo com a tabela 5, 43% dos entrevistados têm mais de 10 anos, enquanto 20% têm entre 1 e 4 anos. Considerando aqueles que possuem acima de 7 anos na organização, o percentual chega a 58%, concluindo que mais da metade dos gestores das indústrias calçadistas de Campina Grande já estão há mais de 7 anos no mesmo ramo e na mesma empresa, possuindo experiência quanto às atividades desempenhadas na organização.

Tabela 5 – Tempo de atuação do respondente na organização

Tempo	Frequência	%
Menos de 1 ano	3	7
Entre 1 e 4 anos	8	20
Entre 4 e 7 anos	6	15
Entre 7 e 10 anos	6	15
Acima de 10 anos	17	43
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com base na tabela 6 pode-se identificar que 57% dos gestores são homens e 43% são mulheres, confirmando a tendência de que os homens ainda ocupam, na sua maioria, cargos de chefias e gerenciamento. Apesar de o ramo calçadista estar ligado diretamente a tendências e modas, as mulheres são minoria nas funções administrativas.

Tabela 6 – Gênero dos respondentes

Gênero	Frequência	%
Masculino	23	57
Feminino	17	43
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

No que se refere ao grau de escolaridade, conforme observado na tabela 7, 50% responderam que possuem nível médio, compreendendo neste item até o 9º ano, 33% estão incluídos na categoria que possuem nível superior e, destes, apenas 5% informaram que possuem pós-graduação *lato sensu*, nas áreas de letras e psicologia.

Tabela 7 – Grau de escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Frequência	%
Ensino Fundamental	5	12
Ensino Médio	20	50
Ensino Superior	13	33
Pós-graduação	2	5
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

4.2 PERFIL DA EMPRESA

Quando se trata dos dados relativos à empresa, foi questionado inicialmente qual o tempo de atuação no mercado de calçados. Conforme descrito na tabela 8 observa-se que 75% das indústrias participantes da pesquisa possuem mais de 10 anos no mercado e, se somadas

àquelas que possuem acima de 7 anos de existência, esse percentual passa para 85%. Comparando esses dados com os observados na tabela 5, nota-se que as empresas que estão há mais tempo no mercado mantêm, a maioria delas, os mesmos gestores no seu quadro de pessoal.

Tabela 8 – Tempo de atuação da empresa no mercado

Tempo	Frequência	%
Entre 1 e 4 anos	3	7
Entre 4 e 7 anos	3	8
Entre 7 e 10 anos	4	10
Mais de 10 anos	30	75
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Quanto à quantidade de funcionários responsáveis pelo processo produtivo nas empresas pesquisadas, a tabela 9 demonstra que 25% possuem entre 10 e 20 funcionários, enquanto 22,5% possuem entre 20 e 30. Considerando o total de empresas que possuem entre 0 e 20 colaboradores, têm-se um percentual de 35%. Somente 15% das organizações pesquisadas possuem mais de 60 funcionários.

Tabela 9 – Número de funcionários na organização

Funções	Frequência	%
Menos de 10 funcionários	4	10,0
Entre 10 e 20 funcionários	10	25,0
Entre 20 e 30 funcionários	9	22,5
Entre 30 e 40 funcionários	3	7,5
Entre 40 e 50 funcionários	3	7,5
Entre 50 e 60 funcionários	5	12,5
Mais de 60 funcionários	6	15,0
TOTAL	40	100,0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com base nos dados da tabela 10, dentre as empresas pesquisadas, 27,5% obtiveram no exercício de 2010 receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00, classificando-se como microempresas, de acordo com a Lei Complementar 123/06, alterada pela Lei Complementar 127/07 e 128/08. A maior parte das organizações se enquadram como empresas de pequeno porte, uma vez que auferiram no ano calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e inferior a R\$ 2.400.000,00. Observa-se que 30% das empresas pesquisadas tiveram receitas superiores a R\$ 1.960.000,00 no ano de 2010.

Tabela 10 – Receita bruta anual auferida pela empresa no exercício de 2010 (em reais)

Funções	Frequência	%
Até 240.000,00	11	27,5
De 240.000,00 a 480.000,00	7	17,5
De 480.000,00 a 960.000,00	4	10,0
De 960.000,00 a 1.200.000,00	2	5,0
De 1.200.000,00 a 1.240.000,00	1	2,5
De 1.240.000,00 a 1.480.000,00	1	2,5
De 1.480.000,00 a 1.960.000,00	2	5,0
Acima de 1.960.000,00	12	30,0
TOTAL	40	100,0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para verificar o nível de produção das empresas, foi questionado qual a quantidade média de calçados por elas produzidos no exercício de 2010. Na tabela 11 tem-se a informação de que 30% produziram entre 25 e 50 mil pares e acima de 150 mil. Pode-se observar que mais da metade das empresas (52,5%) fabricaram entre 1 e 50 mil pares, no entanto, há uma diferença de produção, uma vez que metade produz até 50 mil pares e 30% acima de 150 mil.

Tabela 11 – Quantidade média anual de pares de calçados produzidos

Quantidade de pares de calçados produzidos	Frequência	%
De 1 a 25.000	9	22,5
De 25.001 a 50.000	12	30
De 50.001 a 75.000	2	5
De 75.001 a 125.000	3	7,5
De 125.001 a 150.000	2	5
Acima de 150.000	12	30
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Após identificar a quantidade de calçados produzida, questionou-se sobre qual o destino das vendas em percentual, se as vendas são realizadas com destino internacional ou nacional e, destes, qual o percentual de vendas para a região Nordeste e para o estado da Paraíba. Calculou-se inicialmente a moda, que corresponde ao valor mais frequente no conjunto da amostra, chegando aos seguintes percentuais: 100% destinam seus produtos aos estados brasileiros, destes, os mais citados para a região Nordeste foram: 60%, 80% e 100%; já para o estado da Paraíba o percentual mais citado foi de 20%.

Em um segundo momento calculou-se a mediana, que tem por função dividir ao meio o conjunto de números pesquisados, sendo que metade terá valores inferiores à mediana e a outra metade valores superiores. O resultado encontrado foi o seguinte: a maior parte das

empresas vende 100% dos calçados no mercado interno brasileiro; destas, menos da metade responderam que destinam até 60% para o Nordeste. Das que têm por destino a região Nordeste, metade informou que aproximadamente 15,5% mantêm relações comerciais apenas no estado da Paraíba.

4.3 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

Este item do questionário visa identificar a existência de planejamento de longo e de curto prazo nas organizações pesquisadas, assim como se as informações contábeis são consideradas no momento da definição dos planos e das estratégias empresariais. Enfoca, também, se todos os colaboradores participam da definição de estratégias ou se os objetivos e metas são definidos pela alta administração de cima para baixo sem participação das pessoas que desenvolvem atividades operacionais.

Conforme descrito na tabela 12, 65% dos gestores informaram que realizam planejamento de curto prazo, ou seja, até 1 ano, enquanto 35% não o fazem. Do total de indústrias que responderam sim, todas envolvem todos os setores no momento de traçar os objetivos e metas para um período de, no máximo, um ano.

Tabela 12 – Realização de planejamento de curto prazo pelas indústrias

Realização de planejamento de curto prazo	Frequência	%
Sim	26	65
Não	14	35
TOTAL	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Já no que diz respeito ao planejamento de longo prazo, superior a 1 ano, somente 28% das indústrias pesquisadas disseram realizá-lo, conforme tabela 13, das quais 90% envolve todos os setores da empresa. Nota-se que, apesar de a maior parte das empresas pesquisadas estarem há mais de 7 anos no mercado (85%), um pequeno número destas se preocupam em definir objetivos e metas para um período superior a um ano.

Como o produto final é o calçado, as empresas buscam planejar-se de acordo com as tendências e as modas de consumo do mercado atual, não definindo metas que ultrapassem 1 ano. No entanto, o planejamento envolve variáveis internas (capacidade produtiva, recursos humanos) e externas (mercado, fornecedores, clientes) cujo impacto ultrapassa o ciclo operacional.

Tabela 13 – Planejamento de longo prazo pelas indústrias

Realização de planejamento de longo prazo	Frequência	%
Sim	11	28
Não	28	72
TOTAL	39	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Ao identificar se as empresas realizam planejamento de curto e de longo prazo, o próximo questionamento foi com relação às finalidades das informações contábeis. Nesta questão os gestores poderiam responder mais de uma alternativa. Conforme a tabela 14, pode-se observar que, do total de respostas, 48,60% informaram que atender às exigências legais e fiscais é a principal função das informações provenientes da contabilidade.

Em seguida as finalidades mais citadas foram: servem para conhecimento operacional da empresa (16,67%), elaboração do orçamento empresarial (15,28%) e auxilia no planejamento estratégico (13,89%). Nota-se que a grande maioria dos gestores utiliza a contabilidade apenas como modo de atender às exigências fiscais, sem preocupação quanto à busca por informações que auxiliem o processo de gestão.

As informações contábeis, conforme visto no referencial teórico, têm por função auxiliar a tomada de decisão e fornecer subsídios na definição e implementação de estratégias. Do total das respostas dadas, apenas 5,56% citaram como finalidade da informação contábil servir de base para a avaliação de desempenho, demonstrando que a importância dada às informações contábeis no processo de elaboração do orçamento empresarial ainda é ínfima.

Tabela 14 – Finalidades das informações contábeis nas indústrias

Finalidades	Frequência	%
Atender às exigências legais e fiscais	35	48,60
Auxílio ao planejamento estratégico	10	13,89
Base para análise de desempenho	4	5,56
Conhecimento operacional da empresa	12	16,67
Elaboração do orçamento empresarial	11	15,28
TOTAL	72	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Indagou-se aos gestores quais fatores eram considerados no momento de realizar o planejamento. Os respondentes poderiam marcar mais de uma alternativa, caso julgassem necessário. Conforme descrito na tabela 15, o critério mais utilizado para elaboração do planejamento foi o cenário mercadológico, sendo citado por 44,29% das respostas, vindo em seguida informações provenientes da contabilidade, com 31,43%.

Quando se compara os resultados obtidos nesta questão com os da anterior, observa-se que os gestores se contradizem, uma vez que citam que as informações contábeis são utilizadas apenas para cumprir determinações legais e, em seguida, mais da metade dos respondentes (55%) citam-nas como um dos fatores que são considerados na fase de planejamento.

Tabela 15 – Fatores considerados pelas indústrias para o planejamento

Fatores considerados para o planejamento	Frequência	%
Informações contábeis	22	31,43
Cenários mercadológicos	31	44,29
Índices econômicos	7	10,00
Dados históricos passados	10	14,28
TOTAL	70	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Outros dados da pesquisa quanto ao planejamento revelam que 33% das indústrias revêem seu planejamento mensalmente e 33% trimestralmente. As discussões no momento de planejar englobam a participação de todos os setores para 77,5% das empresas pesquisadas. Sobre a utilização de sistemas de contabilidade, 55% dos entrevistados responderam que utilizam, enquanto 45% disseram que não. Infere-se que, apesar de mais da metade dos entrevistados utilizarem sistemas contábeis, o intuito maior é atender às exigências fiscais.

Para a determinação de estratégias, de acordo com 38,10% das respostas dadas, o fator mais relevante a ser considerado foram as sugestões dadas pelos gestores de cada departamento, vindo em seguida as informações contábeis e as políticas adotadas pelos administradores, com 22,22%, cada uma, conforme observado na tabela 16 abaixo.

Tabela 16 – Fatores considerados na definição das estratégias pelos gestores

Fatores considerados na definição das estratégias	Frequência	%
Informações advindas da contabilidade	14	22,22
Sugestões dos gestores de cada departamento	24	38,10
Previsões de cenários econômicos	11	17,46
Políticas adotadas apenas pelos administradores	14	22,22
TOTAL	63	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A opinião dos gestores foi o fator mais citado, uma vez que os mesmos detêm conhecimento operacional e experiência, sugerindo melhorias de modo a tornar o processo produtivo mais eficiente, assim como auxiliar a empresa a ampliar seu mercado através da definição de estratégias.

Questionou-se posteriormente se as estratégias eram repassadas a todos os colaboradores, obtendo como resultado que 60,5% informam a todos, enquanto para 39,5% os colaboradores não devem ter conhecimento de quais os planos estratégicos da organização. Os percentuais ficaram equilibrados, uma vez que há estratégias que devem ser de conhecimento de todos, como a forma utilizada para atingir um objetivo, e outras que não devem ser repassadas, como informações de valores sigilosas.

4.4 ELABORAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Como um dos objetivos desta pesquisa é analisar as características do processo de gestão, envolvendo planejamento, execução e controle, nesta última parte do questionário buscou-se identificar se as empresas pesquisadas utilizam de práticas orçamentárias como ferramenta gerencial de auxílio à gestão e quais as principais razões daquelas que não adotam o orçamento empresarial.

Conforme descrito na tabela 17, 61% das indústrias responderam que utilizam o orçamento empresarial, enquanto 39% disseram que não. O orçamento empresarial é a execução dos objetivos estabelecidos na fase de planejamento, então, mesmo que apenas 28% dos entrevistados realizem planejamento de longo prazo, mais da metade das indústrias utilizam de práticas orçamentárias. Dos 61% dos respondentes que utilizam o orçamento, cerca de 53% o definem para um período de 1 ano, comparando nesse período o que foi orçado e o realizado.

Tabela 17 – Utilização do orçamento empresarial pelas indústrias

Utilização do orçamento empresarial	Frequência	%
Sim	20	61
Não	13	39
TOTAL	33	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para detectar quais as principais causas apontadas pelos gestores para a não utilização do orçamento, utilizou-se da escala de Likert para definir o grau de relevância das características citadas, cujos resultados estão descritos na tabela 18, a seguir.

Para que os resultados pudessem ser mais bem visualizados na tabela 18, procedeu-se as seguintes substituições (estas substituições ocorreram, também, nas tabelas 21 e 22):

- Não concordo plenamente, pela letra A;
- Não concordo parcialmente, pela letra B;
- Indiferente, pela letra C;
- Concordo parcialmente, pela letra D;
- Concordo plenamente, pela letra E.

Para 81,82% dos gestores, a principal razão para não utilizar o orçamento empresarial é a dificuldade para sua implantação, vindo em sequência que os objetivos da empresa são facilmente atingidos (40%) sem a necessidade de práticas orçamentárias. Com base na literatura, existem correntes que defendem a melhoria do orçamento, buscando sanar deficiências e reduzir os gargalos do processo produtivo, enquanto outras arguem a inutilidade de práticas orçamentárias para que a empresa se desenvolva, pois, à medida que surgem as oportunidades ou ameaças, as decisões são tomadas no momento.

Conforme autores como Hope e Fraser (2003 apud LIBBY; LINDSAY, 2010), as empresas deveriam abandonar a utilização de práticas orçamentárias, já que foram consideradas falhas. Já para Welsch (2010), as empresas devem dispor de orçamentos formais, que auxiliam no planejamento e controle de atividades. Libby e Lindsay (2010) demonstram que empresas atingiram o sucesso utilizando o orçamento, mesmo sendo considerado falho por alguns autores.

Tabela 18 – Razões para não utilização do orçamento empresarial (em %)

Itens	A	B	C	D	E
Custo maior que benefício	45,46	9,09	18,18	18,18	9,09
Não tem conhecimento de como se elabora	–	45,46	18,18	18,18	18,18
Não é uma técnica necessária	54,55	18,18	9,09	9,09	9,09
Dificuldades para sua implantação	–	–	18,18	27,27	54,55
Não gera informações importantes para a empresa	70,00	10,00	10,00	10,00	–
É uma técnica desatualizada	50,00	10,00	30,00	10,00	–
Proporciona dissidências entre os colaboradores	20,00	10,00	30,00	30,00	10,00
Não melhora o desenvolvimento da empresa	70,00	20,00	10,00	–	–
Os objetivos da empresa são facilmente atingidos sem o orçamento	20,00	20,00	20,00	40,00	–
Não fornece subsídios para avaliação de desempenho	40,00	20,00	10,00	30,00	–
Existem mecanismos mais eficientes para obtenção de informações gerenciais	20,00	30,00	20,00	30,00	–

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com base nos resultados da tabela 18, observa-se que as indústrias que não usam o orçamento creditam à dificuldade de implantação do mesmo a principal causa para não dispor dessa

ferramenta gerencial como meio de obter informações úteis sobre a organização e o ambiente no qual está inserida.

Procurou-se identificar, dentre as empresas que utilizam o orçamento, que tipos de informações são utilizados para traçar as projeções e analisar o desempenho do período com o planejado. Nesta questão também poderia se marcar mais de uma alternativa, caso fosse necessário. De acordo com os resultados demonstrados na tabela 19, verifica-se que 25,83% das respostas citadas dizem respeito à receita de vendas para realizarem projeções.

Além da receita de vendas, as respostas mais citadas foram: os custos dos produtos (20%) e o fluxo de caixa (15,84%). Como o orçamento de vendas deve ser o primeiro a ser elaborado, nota-se que realmente há a preocupação de utilizar a receita de vendas e os custos dos produtos para definir os objetivos futuros da empresa.

Tabela 19 – Informações utilizadas na elaboração do orçamento empresarial

Informações utilizadas na elaboração do orçamento empresarial	Frequência	%
Receita de vendas	31	25,83
Custos dos produtos	24	20,00
Balanco patrimonial	11	9,17
Demonstração do resultado do exercício	10	8,33
Fluxo de caixa	19	15,84
Relatórios da administração	10	8,33
Parecer da auditoria	2	1,67
Análise horizontal	1	0,83
Análise vertical	1	0,83
Análise de índices	11	9,17
TOTAL	120	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Tomando por base os resultados demonstrados na tabela 20, nota-se que as projeções mais realizadas pelas empresas pesquisadas se referem aos orçamentos de vendas e compra de matéria prima, com 13,71%, cada, vindo em seguida orçamento de produção, com 11,67%, e os orçamentos de consumo de matéria-prima e mão de obra direta, com 11,17%, cada. Nessas respostas os gestores poderiam, também, marcar mais de uma projeção, caso realizassem.

Os objetivos dos gestores, no momento de realizar projeções, estão voltados a quanto pretendem vender durante um determinado período, assim como quanto devem adquirir de matéria-prima, demonstrando que tanto as receitas como os custos têm uma atenção especial quanto às decisões futuras. Mesmo que não haja um sistema moderno que envolva planejamento, acompanhamento de atividades e avaliação de desempenho, nas indústrias pesquisadas, estas controlam de alguma forma o que se arrecada e o que é gasto.

Tabela 20 – Projeções elaboradas pelas indústrias

Projeções elaboradas pelas indústrias	Frequência	%
Orçamento de vendas	27	13,71
Orçamento de produção	23	11,67
Orçamento de compra de MP	27	13,71
Orçamento de mão de obra direta	22	11,17
Orçamento dos CIFs	13	6,60
Orçamento de consumo de MP	22	11,17
Orçamento de despesas	21	10,66
Orçamento de fluxo de caixa	15	7,61
Orçamento de investimento	16	8,12
DRE orçada	5	2,54
BP orçado	6	3,04
TOTAL	197	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Dentre as finalidades da utilização do orçamento, para 50% dos respondentes a principal função é comparar o que foi planejado com o que foi realizado, com o objetivo de detectar falhas, desperdícios e implantar melhorias no processo de gestão com vistas ao desenvolvimento organizacional. Já para 48% a principal finalidade da prática orçamentária é integrar todos os setores da empresa de forma eficiente.

Dentre as empresas que usam o orçamento empresarial para projetar e executar os objetivos, 64% delas revisam periodicamente a execução orçamentária, enquanto às que não revisam as principais causas apontadas foram que na empresa não existe uma política de avaliação de desempenho e as metas traçadas no planejamento são totalmente cumpridas.

Por não existirem políticas de avaliação de desempenho nas empresas que não revisam o orçamento, os gestores acreditam que não seja necessário um controle na execução do processo orçamentário. No entanto, os gestores entram em contradição, uma vez que responderam que não fazem uso do orçamento por atingir totalmente as metas definidas no planejamento, mas não há controle para comprovar esta afirmação.

Por se tratarem, em sua maioria, de micro e pequenas empresas, as que comparam o planejado com o realizado podem avaliar se as metas definidas na fase de planejamento estão sendo executadas corretamente e, se não estão, quais as causas. A visão dos gestores em manter as organizações em continuidade e em desenvolvimento força a buscar alternativas gerenciais para tornar a gestão eficiente e eficaz, como, por exemplo, o próprio orçamento empresarial.

O período de revisão do orçamento é mensal para 40% dos respondentes e trimestral para 35% destes. Já com relação ao percentual das metas atingidas, 35% dizem que atingem entre 60% e 75%. Esse percentual aumenta para 60% das empresas que conseguem atingir entre 45% e 75% das metas estabelecidas na fase de planejamento. Esse percentual ainda não

é satisfatório, visto que apenas 8% conseguem atingir mais de 75%. Isso demonstra que pode haver falha de execução ou de planejamento.

Mesmo revisando periodicamente as práticas orçamentárias, nota-se que o percentual de empresas que conseguem atingir acima de 75% das metas estabelecidas no planejamento ainda é pequeno. Mesmo realizando planejamento referente a 1 ano, por algum motivo as indústrias pesquisadas do polo de Campina Grande não conseguem alcançar todos os objetivos e metas traçados. Mas, mesmo assim, a maioria atinge mais de 50% das metas estabelecidas.

A última parte do questionário buscou identificar quais as principais vantagens e desvantagens, apontadas pelos gestores, para o uso ou não do orçamento empresarial, uma vez que, dentre os objetivos específicos, está analisar as contribuições e limitações das práticas orçamentárias no processo de gestão. Na tabela 21 são apresentados os resultados relativos às vantagens orçamentárias (assim como na tabela 18, procederam-se as alterações do grau de relevância pelas letras de A a E):

Tabela 21 – Vantagens da utilização do orçamento empresarial (em %)

Itens	A	B	C	D	E
Impulsiona o planejamento	9,68	–	9,68	22,58	58,06
Auxilia na implementação de estratégias	–	9,68	9,68	16,13	64,51
Obriga os colaboradores a focar no futuro	–	6,45	9,68	61,29	22,58
Aumenta a coordenação e controle das atividades organizacionais	–	–	22,58	25,81	51,61
Motiva os administradores e colaboradores da empresa	–	6,45	12,90	22,58	58,06
Fornecer critérios de desempenho	12,90	9,68	16,13	12,90	48,39
Proporciona maior eficiência e eficácia nas operações da empresa	–	–	6,45	29,03	64,52
Fornecer informações úteis à tomada de decisão	–	–	6,45	19,35	74,19
Melhora a comunicação e a integração entre os colaboradores na organização	3,13	–	18,75	28,12	50,00
Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando os gargalos e as restrições	–	3,23	19,35	38,71	38,71
Exige definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para os setores da empresa	–	–	33,33	36,67	30,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Dentre as vantagens orçamentárias mais citadas, os gestores concordam (plenamente ou parcialmente) que o orçamento empresarial proporciona maior eficiência nas operações da empresa (93,55%), obriga os colaboradores a focar no futuro (83,87%), além de impulsionar o planejamento, auxiliar na implementação de estratégias e motivar os administradores e colaboradores da empresa (80,64%). Na opinião de 22,58% dos entrevistados, fornecer critérios de desempenho não é uma vantagem na execução orçamentária.

Com base nesses resultados infere-se que a utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial é necessária para que a empresa alcance os objetivos definidos na fase

de planejamento, tornando as operações mais eficientes, mesmo que 39% das empresas pesquisadas não o utilizem. A integração sistemática e as soluções tomadas rapidamente quando ocorrem falhas e desperdícios são fatores que, na visão dos gestores, são considerados vantagens da utilização das práticas orçamentárias.

Já em se tratando das desvantagens, conforme dados da tabela 22 (alterações idem à tabela 21), observa-se que as principais estão ligadas ao uso excessivo de tendências históricas e estimativas para estabelecimento de objetivos (48,38%) e a inflexibilidade do processo orçamentário (45,16%). A maior preocupação é que, uma vez definidos os objetivos, a execução se preocupa em atingi-los, quando podem acontecer situações não previstas que necessitem de adequações ao novo ambiente.

Dentre as situações não previstas que devem ser adequadas ao ambiente, pode-se citar a questão dos avanços tecnológicos e inovação, uma vez que, para alguns autores, se o orçamento não for flexível, inibe a criatividade, pois se busca a qualquer custo atingir o que foi determinado, sem levar em consideração fatores que não puderam ser planejados.

Tabela 22 – Desvantagens do orçamento empresarial (em %)

Item	A	B	C	D	E
Inflexibilidade do processo orçamentário	6,45	25,81	22,58	35,48	9,68
Tempo execução e elaboração muito longo	12,90	29,03	25,81	29,03	3,23
Ações e reações indesejadas entre colaboradores	16,67	13,33	30,00	26,67	13,33
Desmotivação dos colaboradores	16,67	33,33	23,33	20,00	6,67
Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro	43,33	10,00	13,33	26,67	6,67
Incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes modificações	35,48	16,13	12,90	19,35	16,13
Excessiva associação dos custos na elaboração.	25,81	6,45	32,26	22,58	12,90
Análise dos resultados muito tempo depois, não corrigindo as falhas imediatamente	28,13	15,63	18,75	21,88	15,63
Uso excessivo de tendências históricas e estimativas para estabelecimento de objetivos	9,68	25,81	16,13	35,48	12,90

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

4.5 CORRELAÇÕES ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS DE CAMPINA GRANDE – PB

Após a análise descritiva, buscou-se identificar relações entre características do processo de gestão das indústrias calçadistas de Campina Grande e a execução de práticas orçamentárias. Essas relações foram estabelecidas de modo a verificar a existência de variáveis que influenciam no planejamento estratégico e no orçamento empresarial.

As relações estabelecidas para o estudo foram:

1. Grau de escolaridade dos gestores e a realização do planejamento de longo prazo pela empresa.
2. Grau de escolaridade dos gestores e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades.
3. Receita bruta anual auferida no exercício de 2010 e a realização de planejamento de curto prazo pelas indústrias pesquisadas.
4. Fatores que a empresa leva em consideração no momento de realizar o seu planejamento e os tipos de projeções por ela elaborados.
5. Finalidades das informações provenientes da contabilidade e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas.
6. Comunicação de informações sobre as estratégias da empresa a todos os colaboradores e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas.
7. Tempo em que a empresa exerce suas atividades e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades.

Correlação 1 – Relação entre o grau de escolaridade dos gestores e a realização do planejamento de longo prazo pela empresa

Tabela 23 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre grau de escolaridade dos gestores e realização de planejamento de longo prazo

Qui-quadrado calculado = 0,939726345	Qui-quadrado tabelado = 5,991
V = 0,155227405	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme os resultados encontrados na tabela 23, observa-se que o Qui-quadrado calculado é menor do que o Qui-quadrado tabelado, a um nível de significância de 5%. Sendo assim, pode-se dizer que não há relação entre o grau de escolaridade dos gestores e a realização de planejamento de longo prazo, uma vez que se aceita a hipótese nula.

Para confirmar a pouca associação entre as variáveis, encontrou-se o valor de 0,155227405 para o V de Cramer, significando dizer que a associação entre o grau de escolaridade dos gestores das indústrias de calçados de Campina Grande e a realização do planejamento de longo prazo pelas mesmas é de apenas 15,52%. Este coeficiente indica que quanto mais próximo de 1 ou de 100%, mais associação existe entre as variáveis estudadas.

Pelo resultado nota-se que a realização ou não de planejamento estratégico não está associada ao nível de escolaridade dos gestores.

Correlação 2 – Relação ente o grau de escolaridade dos gestores e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades

Tabela 24 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o grau de escolaridade dos gestores e a utilização do orçamento empresarial

Qui-quadrado calculado = 2,982692308	Qui-quadrado tabelado = 5,991
V = 0,300640342	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Após perceber que não há associação entre o nível de escolaridade e o planejamento de longo prazo, investigou-se se há relação entre o grau de escolaridade dos gestores e a utilização das práticas orçamentárias, de modo a detectar se, quanto maior o grau de instrução, maior seria o uso do orçamento empresarial.

Com base na tabela 24, verifica-se que não existe relação entre as duas variáveis analisadas, isso é demonstrado uma vez que o Qui-quadrado calculado é menor que o Qui-quadrado tabelado, aceitando-se, assim, a hipótese nula.

O grau de independência entre o grau de escolaridade e a utilização do orçamento é visto pela determinação do Coeficiente V de Cramer, uma vez que a relação entre essas duas variáveis é de apenas 30,06%. Esse resultado demonstra que o uso do orçamento empresarial não depende, dentre as empresas pesquisadas, do nível de instrução dos gestores, demonstrando que o modo de gerir é específico de cada organização e depende da experiência do gestor, não necessariamente da escolaridade.

Correlação 3 – Relação entre a receita bruta anual auferida no exercício de 2010 e a realização de planejamento de curto prazo pelas indústrias pesquisadas

Tabela 25 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre a receita bruta e a realização do planejamento de curto prazo

Qui-quadrado calculado = 6,190951905	Qui-quadrado tabelado = 9,488
V = 0,393413012	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Outra variável que pode ser estudada para identificar se há associação quanto ao planejamento de curto prazo, é a receita bruta de vendas, pois, se a empresa consegue obter maiores receitas, possivelmente é porque possui um bom planejamento, execução e controle das suas operações. No entanto, a obtenção de um volume maior de receita não pode ser analisado individualmente, mas comparado com anos anteriores, de modo a ter um critério de comparação.

Ao relacionar a receita bruta auferida no ano de 2010 das indústrias calçadistas pesquisadas com a realização de planejamento de curto prazo, nota-se, de acordo com a tabela 25, que não há relação entre essas variáveis, uma vez que o Qui-quadrado tabelado é maior que o Qui-quadrado calculado, aceitando, assim, a hipótese nula.

Essa relação pode ser caracterizada pelo valor encontrado pelo Coeficiente V de Cramer, que corresponde a 39,34%, indicando a pouca associação entre as variáveis citadas.

Correlação 4 – Relação entre os fatores que a empresa leva em consideração no momento de realizar o seu planejamento e os tipos de projeções por ela elaborados

Tabela 26 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre fatores que influenciam no planejamento e projeções elaboradas pela empresa

Qui-quadrado calculado = 6,651259	Qui-quadrado tabelado = 43,773
V = 0,073806411	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Após as respostas sobre quais os fatores que influenciam as empresas pesquisadas no momento de planejar, buscou-se analisar se estes fatores têm ou não relação com as projeções estabelecidas pela organização.

Os resultados da tabela 26 demonstram que não há correlação entre as variáveis fatores que a empresa leva em consideração no momento do planejamento e as projeções elaboradas pela organização. Como o Qui-quadrado calculado é menor que o Qui-quadrado tabelado, aceita-se, assim, a hipótese nula de que não há relação entre as variáveis.

Quanto mais próximo de 0 o Coeficiente V de Cramer, maior a independência entre as variáveis estudadas. Sendo assim, a relação entre os fatores considerados no planejamento e as projeções da empresa é de apenas 7,38%. Esse resultado demonstra que as indústrias pesquisadas, para projetar suas vendas, aquisição e consumo de matéria-prima, produção etc., não dependem dos fatores, como: cenários mercadológicos, informações contábeis etc.

Correlação 5 – Relação entre as finalidades das informações provenientes da contabilidade e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas

Tabela 27 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre as finalidades das informações contábeis e as metas atingidas

Qui-quadrado calculado = 14,2389488	Qui-quadrado tabelado = 26,296
V = 0,225506959	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como as informações contábeis são importantes tanto na fase de planejamento, como execução dos planos e controle das atividades, buscou-se identificar se a forma como as empresas usam essas informações tem relação com o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas.

Os resultados obtidos pela verificação da relação entre as duas variáveis citadas anteriormente, conforme tabela 27, demonstram que não existe relação entre as duas variáveis, uma vez que o Qui-quadrado tabelado é maior do que o Qui-quadrado calculado, aceitando-se a hipótese nula.

Já o Coeficiente V de Cramer apresenta um valor de 0,257583494, ou seja, o grau de associação entre as finalidades das informações contábeis e o percentual das metas atingidas, quando comparadas às traçadas no orçamento, corresponde a 25,76%. Isso demonstra que não há nenhuma dependência entre as variáveis, ou seja, o percentual de metas atingidas independe do modo como os gestores utilizam as informações provenientes da contabilidade.

Correlação 6 – Relação entre o repasse de informações sobre as estratégias da empresa a todos os colaboradores e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas

Tabela 28 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o repasse das estratégias aos colaboradores e o percentual de metas atingidas

Qui-quadrado calculado = 7,2342472	Qui-quadrado tabelado = 11,071
V = 0,454634774	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Pela tabela 28 nota-se que o Qui-quadrado calculado é menor que o Qui-quadrado tabelado. Com isso, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre a comunicação de informações estratégicas pela alta administração para todos os colaboradores e o percentual em que as metas traçadas são atingidas.

Para confirmar o grau de relação entre as duas variáveis, encontra-se o Coeficiente V de Cramer no valor de 0,454634774, ou seja, 45,46%. A relação, estatisticamente, é fraca uma vez que, quanto mais próximo de 1, maior o nível de dependência.

Por esse resultado nota-se que o percentual das metas atingidas pela execução das práticas orçamentárias não tem relação com o modo como a empresa gerencia suas estratégias, repassando ou não a todos os colaboradores.

Correlação 7 – Relação entre o tempo em que a empresa exerce suas atividades e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades

Tabela 29 – Resultado do teste Qui-quadrado para a associação entre o tempo de atuação da empresa e a utilização do orçamento empresarial

Qui-quadrado calculado = 1,647240803	Qui-quadrado tabelado = 5,991
V = 0,223419757	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A última relação verificada foi entre o tempo em que a empresa atua no mercado e a utilização do orçamento empresarial, no intuito de analisar se há alguma influência entre o fato de as organizações estarem há mais tempo no mercado e o uso de práticas orçamentárias no processo decisório.

Pelo resultado obtido, conforme a tabela 29, nota-se que o valor do Qui-quadrado calculado é inferior ao Qui-quadrado tabelado, aceitando-se, assim, a hipótese nula, confirmando que não há relação entre as variáveis analisadas.

Em seguida nota-se o grau de associação pelo Coeficiente V de Cramer (0,223419757), que corresponde a apenas 22,34% de dependência do tempo de atuação das indústrias pesquisadas com a realização de orçamento empresarial. Infere-se, por esse resultado, que o desenvolvimento e manutenção no mercado, das empresas pesquisadas, não estão diretamente relacionados com a utilização de práticas orçamentárias para auxílio na tomada de decisões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou investigar como as indústrias de calçados do polo de Campina Grande – PB utilizam o orçamento empresarial no processo de gestão, envolvendo o planejamento, execução, controle e análise de desempenho. Em caso do não uso das práticas orçamentárias, procurou-se identificar quais as principais razões para que isso ocorresse.

As empresas que participaram do estudo estavam cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP) no ano de 2010 e tinham como atividade a fabricação de calçados. Essa atividade é destaque no estado da Paraíba, sendo um dos estados da região Nordeste que mais fabricam e exportam calçados.

Para atingir os objetivos propostos, inicialmente fez-se uma abordagem teórica, com base em autores que conceituam e discutem gestão organizacional, informações gerenciais e orçamento empresarial. Em seguida realizou-se uma pesquisa empírica, através da aplicação de questionários nas indústrias selecionadas.

Conforme a literatura, o orçamento empresarial é uma ferramenta gerencial importante que proporciona eficiência e eficácia no processo de gestão, fornecendo subsídios para que a empresa possa tomar decisões apoiadas em indicadores confiáveis, fazendo projeções de metas possíveis de serem atingidas e alicerçadas no planejamento estratégico.

Para que as práticas orçamentárias cumpram seu papel de melhorar a integração entre os setores da empresa e tenha coordenação e controle das atividades desempenhadas, é necessário adaptá-las à estrutura organizacional e basear-se em variáveis internas e externas.

De acordo com os resultados obtidos, pode-se destacar que:

1. A maior parte dos gestores é do sexo masculino, com mais de 10 anos de atuação na mesma organização e com nível de escolaridade ensino médio.
2. As empresas são classificadas como micro e pequenas empresas, atuando há mais de 10 anos no mercado calçadista e a maioria possui em sua estrutura organizacional até 30 colaboradores.
3. Quanto à produção, grande parte das indústrias pesquisadas produziu até 50 mil pares de calçados no exercício de 2010. Já no que se refere à receita de vendas, há uma divisão, pois a maior parte auferiu, no exercício de 2010, até R\$ 480.000,00, enquanto um percentual também significativo obteve receita superior a R\$ 1.960.000,00.

4. Será que a formação gerencial ou contábil de nível superior afetaria a percepção dos gestores em relação à adoção do orçamento como ferramenta gerencial?

Quanto ao processo de gestão dos negócios, que envolve as fases de planejamento, execução e controle das atividades, e a utilização das informações contábeis na tomada de decisão das empresas pesquisadas, tem-se o seguinte cenário:

1. A maioria realiza planejamento de curto prazo, inferior a 1 ano. No entanto, a quantidade das que planejam a longo prazo ainda é pequena. As metas, diretrizes e objetivos são elaborados para serem atingidos num período de até 1 ano, uma vez que, como essas empresas têm a particularidade de trabalharem com produto que segue as tendências da moda, à medida que surgem novos estilos e tendências, a indústria se adequa à nova necessidade dos clientes. Isso é demonstrado pela resposta quanto à revisão do planejamento, que ocorre na maior parte delas, mensal e trimestralmente.
2. Quanto às finalidades das informações contábeis, para a maior parte das empresas, servem apenas para atender às exigências fiscais e legais. No entanto, ao realizarem o planejamento, além de levarem em conta o cenário do mercado, citou-se, também, as informações advindas da contabilidade. Ocorre que, mesmo utilizando das informações para o planejamento, muitos gestores ainda têm uma visão de que a contabilidade restringe-se à função de cumprir exigências fiscais.
3. Mesmo realizando planejamento de curto prazo e acreditando que as informações contábeis são importantes para a tomada de decisão, a maioria das empresas pesquisadas utilizam-nas apenas para cumprir exigências fiscais e, devido às características das indústrias, não há relação entre a execução de práticas orçamentárias e o alcance das metas estabelecidas no planejamento.
4. Apesar de um pequeno número de empresas realizarem planejamento de longo prazo, as que o fazem utilizam as sugestões dos gestores para definir as estratégias. Como o porte das empresas são micro ou pequenas, os gestores de cada setor opinam sobre as estratégias que devem ser perseguidas e dão menos importância a variáveis externas, como o mercado.
5. A maior parte das empresas realizam planejamento de curto prazo.

Para alcançar o objetivo de identificar as causas para utilização ou não de práticas orçamentárias nas indústrias calçadistas pesquisadas, os resultados podem ser apresentados da seguinte maneira:

1. Mais da metade das empresas pesquisadas utilizam o orçamento empresarial, mesmo que não realizem planejamento de longo prazo. Sendo assim, as definições de estratégias se restringem ao período de, no máximo, 1 ano.
2. As projeções feitas pelas indústrias levam em considerações informações sobre receita de vendas, custo dos produtos e fluxo de caixa. Para definir as estratégias e projeções futuras, os gestores buscam informações em registros de períodos passados referentes às vendas, entradas e saídas de recursos e o custo de produção.
3. Complementando as informações do item anterior, os orçamentos mais elaborados pelas indústrias calçadistas do polo de Campina Grande – PB são os de vendas, produção e compra de matéria-prima. Infere-se que há avaliação de desempenho, pois são verificados os dados passados para definir as metas futuras.
4. As empresas que não fazem uso de práticas orçamentárias dizem que o maior problema está ligado à dificuldade de implantação do orçamento. E, entre as desvantagens mais citadas, estão o uso de dados passados para realizar estimativas e a inflexibilidade na execução orçamentária. No entanto, o orçamento deve se adequar à estrutura organizacional da empresa, levando em consideração fatores, como: tecnologia, recursos humanos, setores e capacidade de produção.
5. Há uma contradição entre os gestores, pois, ao mesmo tempo em que responderam não precisar de orçamento porque as metas são cumpridas, um percentual de apenas 8% consegue atingir mais de 75% destas.
6. As vantagens mais destacadas foram que o orçamento impulsiona o planejamento e proporciona maior eficácia nas operações da empresa. Observa-se que, mesmo não utilizando, os gestores afirmam que as práticas orçamentárias são importantes tanto para o planejamento como para a execução, controle e avaliação de desempenho.
7. Percebe-se que o estilo de desenvolvimento dos orçamentos pelas empresas pesquisadas é o *bottom-up*, ou seja, de baixo para cima, uma vez que há a participação dos gestores de todos os departamentos, na maioria das vezes na elaboração do planejamento estratégico e execução das metas.

Pelos resultados encontrados decorrentes das relações entre as características das indústrias pesquisadas e a influência no planejamento e na elaboração do orçamento empresarial, nota-se que não houve qualquer associação. Significa dizer que as variáveis analisadas não influenciam no planejamento ou na adoção de práticas orçamentárias pelas empresas pesquisadas.

Ao final desta pesquisa foi possível observar algumas particularidades quanto ao processo de gestão e a utilização do orçamento empresarial dentre as indústrias do setor calçadista situadas no polo de Campina Grande – PB. Apesar de julgarem importante ser eficiente no planejamento, controle, execução e avaliação de desempenho, devido à estrutura organizacional de empresas de pequeno porte, o gerenciamento leva em conta a experiência dos gestores no ramo e a sua percepção de mercado.

Não há uma relação direta entre utilizar orçamento e atingir um percentual maior das metas pelas indústrias pesquisadas. Dessa forma, como resposta ao problema de pesquisa, verifica-se que a maior preocupação, na utilização do orçamento, está voltada para definir metas de curto prazo e conseguir atingi-las, sem associá-lo ao planejamento estratégico, uma vez que a minoria planeja a longo prazo.

5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO E PROPOSTAS PARA OUTRAS PESQUISAS

Como limitações do estudo tem-se que, em virtude de algumas incoerências em respostas dos gestores no que se refere ao uso do orçamento e ao alcance das metas propostas no planejamento, bem como pelo número reduzido e de indústrias pesquisadas, os resultados encontrados não podem ser generalizados para o conjunto da população.

Portanto, sugere-se ampliar a amostra, bem como a população, incluindo outras cidades do estado da Paraíba onde estão situadas as demais indústrias de calçados, tais como: João Pessoa, Santa Rita e Patos.

Em novos estudos também seria útil: (a) analisar as razões que levam as indústrias calçadistas do polo de Campina Grande, na sua maioria, a não realizarem planejamento de longo prazo; (b) acrescentar outras variáveis que possam estar relacionadas com a utilização do orçamento empresarial, buscando explicar o grau de associação com as práticas orçamentárias como, por exemplo, a área de conhecimento e formação gerencial dos gestores, o grau de centralização das atribuições a um único gestor, a filosofia de gestão, a postura proativa ou reativa e a cultura organizacional; e (c) investigar possíveis melhorias no processo de gestão após a aplicação das práticas orçamentárias adequadas a cada estrutura organizacional.

6 REFERÊNCIAS

ABICALÇADOS. Associação Brasileira das Indústrias de Calçados. **Polo calçadista da Paraíba**. 2008. Disponível em: <www.abicalçados.com.br>. Acesso em: 20 jul. de 2010.

_____. **Polo calçadista da Paraíba**. 2009. Disponível em: <www.abicalçados.com.br>. Acesso em: 20 jul. de 2010.

_____. **Polo calçadista da Paraíba**. 2010. Disponível em: <www.abicalçados.com.br>. Acesso em: 20 jul. de 2010.

ALMEIDA, Cíntia de. **O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte**. 2007. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2007.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARROS, Vaine de Magalhães. O novo velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, São Paulo, v. 38, p. 102-112, mai./ago. 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

BÓRNIA, Antônio César; LUNKES, Rogério João. Uma contribuição à melhoria do Processo Orçamentário. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, ano XVIII, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./dez. 2007.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. **Cadastro Geral de Empregados e Desempregados**. 2011. Disponível em: <<http://cagedestabelecimento.caged.gov.br/tela3>>. Acesso em: 5 abr. 2011.

_____. **Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)**. 2007. Disponível em <<http://anuariorais.caged.gov.br/index1.asp?pag=emprego>>. Acesso em: 20 jan. 2011.

COLLIER, Paul M.; BERRY, Anthony J. Risk in the process of budgeting. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 273-297, 2002.

COVALESKI et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 3-49, 2003.

DANTAS, Ricardo Ferreira. **Um diagnóstico da utilização da informação contábil como suporte à tomada de decisão nas indústrias calçadistas da cidade de Campina Grande – PB**. 2007. 92 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa 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.

DUNK, Alan S. Innovation budget pressure, quality of IS information, and departmental performance. **The British Accounting Review**, v. 39, p. 115-124, 2007.

ECONOMIA DO BRASIL. **A economia brasileira: indicadores econômicos**. Disponível em: <http://www.economiabr.defesabr.com/Ind/Ind_gerais.htm#PIB-NOMINAL>. Acesso em: 25 ago. 2010.

FIEP. Federação das Indústrias do Estado da Paraíba. **Cadastro industrial**. 2010. Disponível em: <www.fiepb.com.br>. Acesso em: 25 jul. 2010.

FEMENICK, Tomislav R. et al. Conceitos gerais sobre orçamento In: FEMENICK, Tomislav R. (Org.) **Fundamentos, metodologias e práticas do orçamento empresarial**. São Paulo: IPEP; Natal: FACEN, 2006.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, Fábio et al. Proposta de tratamento abrangente dos problemas relacionados ao orçamento: análise substantiva com utilização da *Grounded Theory*. In: ENCONTRO DA ANPAD, 33., 1009, São Paulo, **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

FROW, Natalie; MARGINSON, David; OGDEN, Stuart. “Continuous” budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, p. 444-461, 2010.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

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

HANSEN, Stephen C.; VAN der STEDE, Win A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 415-419, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 8. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

HORGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**, v. 1. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HUANG, Cheng-Li; CHEN, Mien-Ling. Relationships among budgetary leadership behavior, managerial budgeting games, and budgetary attitudes: evidence from Taiwanese corporations. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 18, p. 73-84, 2009.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. 3 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KING, Robyn; CLARKSON, Peter M.; WALLACE, Sandra. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 40-55, 2010.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informação: com internet**. Tradução de Dalton Conde Alencar. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LEITE, Rita Mara et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago.2008.

LIBBY, Theresa; LINDSAY, R. Murray. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 56-75, 2010.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 3. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

MDIC. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Estatística de comércio exterior**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna>>. Acesso em: 5 ago. 2010.

MELO, Anamélia Cavalcanti Carvalho de. **Indicadores de desempenho como instrumento de gestão das entidades do Terceiro Setor**: um estudo das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado da Paraíba. 2008. 96 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa 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, 2008.

MINTZBERG, Henry. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004

MORANTE, Antônio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria**: análise financeira, planejamento e controle orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSCOVE, Etephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistema de informações gerenciais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2007a.

_____. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologias e práticas. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007b.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. 10. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA NETO, Custódio Pereira. **Informação contábil para a gestão: um estudo nas micro e pequenas construtoras do Recife**. 2005. 128 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2005.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial**. Tradução de Alexandre Melo de Oliveira. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

STEVENSON. William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1981.

TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia M. S. Bortolucci. **Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil**. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9. 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

TIBONI, Conceição Gentil Rebelo. **Estatística básica para os cursos de administração, ciências contábeis, tecnológicos e de gestão**. São Paulo: Atlas, 2010.

UYAR, Ali; BILGIN, Necdet. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: an exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**, v. 30, n. 2, p. 398-408, ago. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WAAL, André A. de. Insights from practice: is your organisation ready for beyond budgeting? **Measuring Business Excellence**, v. 9, n. 5, p. 56-67, 2005.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. 21. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Orientadora: Profa. Dra. Aneide Oliveira Araujo

Mestrando: Milton Jarbas Rodrigues Chagas

Email: milton_jarbas@hotmail.com. Fones: (83) 8812-9278, 3321-5330

TÍTULO: Utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão: um estudo empírico nas indústrias de calçados da cidade de Campina Grande.

Dados do respondente:

1) Qual a função que ocupa na empresa?

- Presidente
- Controller
- Diretor financeiro
- Administrador
- Contador
- Gerente geral
- Outros. Especificar _____

2) Tempo de atuação na organização:

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 4 anos
- Entre 4 e 7 anos
- Entre 7 e 10 anos
- Acima de 10 anos

3) Gênero:

- Masculino
- Feminino

4) Grau de Escolaridade:

- Ensino Fundamental
- Ensino Médio
- Ensino Superior
- Pós-graduação Área: _____

Dados da empresa**5) Há quanto tempo esta empresa exerce suas atividades:**

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 4 anos
- Entre 4 e 7 anos
- Entre 7 e 10 anos
- Mais de 10 anos

6) Qual o número de funcionários na organização?

- Menos de 10 funcionários
- Entre 10 e 20 funcionários
- Entre 20 e 30 funcionários
- Entre 30 e 40 funcionários
- Entre 40 e 50 funcionários
- Entre 50 e 60 funcionários
- Mais de 60 funcionários

7) Receita bruta anual auferida no exercício de 2010 (em reais)?

- Até 240.000,00
- De 240.000,00 a 480.000,00
- De 480.000,00 a 720.000,00
- De 720.000,00 a 960.000,00
- De 960.000,00 a 1.200.000,00
- De 1.200.000,00 a 1.240.000,00
- De 1.240.000,00 a 1.480.000,00
- De 1.480.000,00 a 1.720.000,00
- De 1.720.000,00 a 1.960.000,00
- Acima de 1.960.000,00

8) Qual a quantidade média anual de pares de calçados produzidos?

- De 1 a 25.000
- De 25.001 a 50.000
- De 50.001 a 75.000
- De 75.001 a 100.000
- De 100.001 a 125.000
- De 125.001 a 150.000
- Acima de 150.000

9) Qual o destino das vendas (em percentual)

Estadual _____ %
Regional (Nordeste) _____ %
Nacional _____ %
Internacional _____ %

Informações contábeis e Planejamento empresarial**10) A empresa realiza planejamento de curto prazo (menos de 1 ano) das suas atividades?**

- Sim
 Não

Se a resposta for positiva. Esse planejamento envolve todos os setores da empresa?

- Sim
 Não

11) A empresa realiza planejamento de longo prazo (superior a 1 ano) das suas atividades?

- Sim
 Não

Se a resposta for positiva esse planejamento envolve todos os setores da empresa?

- Sim
 Não

12) Qual(is) a(s) finalidade(s) da(s) informação(ões) proveniente(s) da contabilidade?

- Atender às exigências legais e fiscais
 Auxílio ao planejamento estratégico
 Base para análise de desempenho
 Conhecimento operacional da empresa
 Elaboração do orçamento empresarial
 Outras. Especificar: _____

13) Quais fatores a empresa leva em consideração no momento de realizar o planejamento?

- Informações contábeis
 Cenários mercadológicos
 Índices econômicos
 Dados históricos passados
 Outros. Especificar: _____

14) Com que frequência a empresa revê seu planejamento?

- Mensalmente
 Trimestralmente
 Anualmente
 Outros. Especificar: _____

15) As discussões sobre o planejamento levam em consideração:

- () Todos os setores da organização
 () Apenas o setor financeiro
 () Apenas o setor de produção
 () Outros. Especificar: _____

16) Há na empresa um sistema de integrado de contabilidade que auxilie no processo de planejamento?

- () Sim
 () Não

17) Na definição das estratégias da empresa é (são) levado (s) em consideração (ões):

- () Informações advindas da contabilidade;
 () Sugestões dos gestores de cada departamento;
 () Previsões de cenários econômicos
 () Políticas adotadas apenas pelos administradores;
 () Outras. Especificar: _____

18) As estratégias definidas pela empresa são repassadas a todos os colaboradores?

- () Sim
 () Não

Elaboração e utilização do orçamento empresarial**19) A empresa utiliza o orçamento empresarial? (em caso afirmativo passe para a questão 21, caso seja negativa responder a questão 20)**

- () Sim
 () Não

20) Com relação as razões para a não utilização do orçamento, relacione cada item de acordo com a sua relevância?

ITEM	Não concordo plenamente	Não concordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Custo maior que benefício					
Não tem conhecimento de como se elabora					
Não é uma técnica necessária					
Dificuldades para sua implantação					
Não gera informações importantes para a empresa					

É uma técnica desatualizada					
Proporciona dissidências entre os colaboradores					
Não melhora o desenvolvimento da empresa					
Os objetivos da empresa são facilmente atingidos sem o orçamento					
Não fornece subsídios para avaliação de desempenho					
Existe mecanismos mais eficientes para obtenção de informações gerenciais					

21) Para qual período é definido o orçamento?

- () Menos de 1 ano. Especificar: _____
- () 1 ano
- () De 1 a 3 anos
- () De 3 a 5 anos
- () Mais de 5 anos

22) Quais informações são utilizadas na elaboração do orçamento empresarial?

- () Receita de vendas
- () Custos dos produtos
- () Balanço Patrimonial
- () Demonstração do Resultado do Exercício
- () Fluxo de caixa
- () Relatórios da administração
- () Parecer da auditoria
- () Análise horizontal
- () Análise vertical
- () Análise de índices (Liquidez, Endividamento e Rentabilidade)
- () Outros. Especificar: _____

23) Qual (is) o(s) tipo(s) de projeção(ões) é (são) elaborado(s) pela empresa?

- () Orçamento de vendas
- () Orçamento de produção
- () Orçamento de compra de matéria-prima
- () Orçamento de mão de obra direta
- () Orçamento dos custos indiretos de fabricação
- () Orçamento de consumo de matéria-prima
- () Orçamento de despesas
- () Orçamento de fluxo de caixa

- Orçamento de investimento
- Demonstração do resultado orçada
- Balanço Patrimonial orçado
- Outros. Especificar: _____

24) Qual(is) a(s) finalidade(s) da utilização do orçamento?

- Comparação entre planejado e realizado
- Auxílio no controle das operações
- Realizar projeções futuras
- Auxílio ao planejamento estratégico
- Definição de planos sobre recursos humanos
- Integrar de forma eficiente todos setores da empresa
- Outras. Especificar: _____

25) Há revisão quanto a execução orçamentária?

- Sim
- Não

Em caso afirmativo passe para a questão 27, em caso negativo responda a questão 26.

26) Qual (is) a (s) razão (ões) da não realização da revisão do orçamento?

- As metas estabelecidas no planejamento são cumpridas;
- Não existe uma política de avaliação de desempenho;
- Alto custo para revisar;
- As atividades realizadas correspondem com as orçadas
- Tempo muito longo de execução e elaboração
- Não inserção de novas tecnologias
- Não estabelecimentos de metas de acordo com o ambiente empresarial
- Outras. Especificar: _____

27) Qual o período de revisão do orçamento?

- Anual
- Semestral
- Trimestral
- Mensal
- Outro. Especificar: _____

28) As metas traçadas no orçamento são atingidas?

- Entre 0 e 15%
- Entre 15% e 30 %
- Entre 30% e 45%
- Entre 45% e 60%
- Entre 60% e 75%
- Acima de 75%
- Não são atingidas

29) Dentre as principais vantagens proporcionadas pelo orçamento, indique o grau de relevância?

ITEM	Não concordo plenamente	Não concordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Impulsiona o planejamento					
Auxilia na implementação de estratégias					
Melhora a comunicação e a integração entre os colaboradores na organização					
Exige definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para os setores da empresa					
Obriga os colaboradores a focar no futuro					
Aumenta a coordenação e controle das atividades organizacionais.					
Motiva os administradores e colaboradores da empresa					
Fornece critérios de desempenho					
Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando os gargalos e as restrições					
Proporciona maior eficiência e eficácia nas operações da empresa					
Fornece informações úteis à tomada de decisão					

30) Dentre as principais limitações/desvantagens referentes a aplicação do orçamento, indique o grau de relevância?

ITEM	Não concordo plenamente	Não concordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Uso excessivo de tendências históricas e estimativas para estabelecimento de objetivos					
Inflexibilidade do processo orçamentário					
Tempo execução e elaboração muito longo					
Ações e reações indesejadas entre colaboradores					
Desmotivação dos colaboradores					
Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro					
Análise dos resultados muito tempo depois, não corrigindo as falhas imediatamente					
Incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes modificações					
Excessiva associação dos custos na elaboração					

**APÊNDICE B – CÁLCULO DAS CORRELAÇÕES ENTRE AS CARACTERÍSTICAS
DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS DE CAMPINA GRANDE – PB**

1) Relação entre o grau de escolaridade dos gestores e a realização do planejamento de longo prazo pela empresa

VALOR REAL

Grau de Escolaridade	Realização de Planejamento de Longo Prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	1	4	5
Ensino Médio	7	13	20
Ensino Superior e Pós-graduação	3	11	14
Total	11	28	39

$$\text{VALOR ESPERADO} = ((\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total (N)}))$$

Grau de Escolaridade	Realização de Planejamento de Longo Prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	1,41025641	3,58974359	5
Ensino Médio	5,641025641	14,35897436	20
Ensino Superior e Pós-graduação	3,948717949	10,05128205	14
Total	11	28	39

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum [(f\text{requência real} - f\text{requência esperada})^2 / f\text{requência esperada}]$$

Grau de Escolaridade	Realização de Planejamento de Longo Prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	0,119347319	0,046886447	
Ensino Médio	0,327389277	0,128617216	
Ensino Superior e Pós-graduação	0,227938728	0,089547357	
Total			0,939726345

$$C = ((\text{QUI}) / (\text{QUI} + \text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,153390393$$

$$V = 0,155227405$$

2) Relação ente o grau de escolaridade dos gestores e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades

VALOR REAL

Grau de Escolaridade	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	3	0	3
Ensino Médio	9	9	18
Ensino Superior e Pós-graduação	8	4	12
Total	20	13	33

$$\text{VALOR ESPERADO} = ((\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total (N)}))$$

Grau de Escolaridade	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	1,818181818	1,181818182	3
Ensino Médio	10,90909091	7,090909091	18
Ensino Superior e Pós-graduação	7,272727273	4,727272727	12
Total	20	13	33

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum [(\text{frequência real} - \text{frequência esperada})^2 / \text{frequência esperada}]$$

Grau de Escolaridade	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Ensino Fundamental	0,768181818	1,181818182	
Ensino Médio	0,334090909	0,513986014	
Ensino Superior e Pós-graduação	0,072727273	0,111888112	
Total			2,982692308

$$C = ((\text{QUI}) / (\text{QUI} + \text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,287910431$$

$$V = 0,300640342$$

3) Relação entre a receita bruta anual auferida no exercício de 2010 e a realização de planejamento de curto prazo pelas indústrias pesquisadas

VALOR REAL

Receita Bruta	Realização de planejamento de curto prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Até 240.000,00	6	5	11
De 240.000,00 a 480.000,00	3	4	7
De 480.000,00 a 720.000,00	2	2	4
De 960.000,00 a 1.960.000,00	6	0	6
Acima de 1.960.000,00	9	3	12
Total	26	14	40

$$\text{VALOR ESPERADO} = ((\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total (N)}))$$

Receita Bruta	Realização de planejamento de curto prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Até 240.000,00	7,15	3,85	11
De 240.000,00 a 480.000,00	4,55	2,45	7
De 480.000,00 a 720.000,00	2,6	1,4	4
De 960.000,00 a 1.960.000,00	3,9	2,1	6
Acima de 1.960.000,00	7,8	4,2	12
Total	26	14	40

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum[(\text{frequência real} - \text{frequência esperada})^2 / \text{frequência esperada}]$$

Receita Bruta	Realização de planejamento de curto prazo		
	SIM	NÃO	TOTAL
Até 240.000,00	0,184965035	0,343506494	
De 240.000,00 a 480.000,00	0,528021978	0,980612245	
De 480.000,00 a 720.000,00	0,138461538	0,257142857	
De 960.000,00 a 1.960.000,00	1,130769231	2,1	
Acima de 1.960.000,00	0,184615385	0,342857143	
Total			6,190951905

$$C = ((\text{QUI})/(\text{QUI}+\text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,366100447$$

$$V = 0,393413012$$

4) Relação entre os fatores que a empresa leva em consideração no momento de realizar o seu planejamento e os tipos de projeções por ela elaborados

VALOR REAL

Fatores considerados para o planejamento	Orçamentos elaborados pela empresa											
	Vendas	Produção	Compra de MP	MOD	CIFs	Consumo de MP	Despesas	Fluxo de caixa	Investimento	DRE	BP	TOTAL
Informações contábeis	17	14	16	16	6	15	15	11	11	3	4	128
Cenários mercadológicos	21	18	21	18	11	18	17	13	14	5	5	161
Índices econômicos	5	6	6	6	4	5	6	5	4	2	3	52
Dados históricos passados	8	9	6	7	5	7	6	7	4	4	3	66
Total	51	47	49	47	26	45	44	36	33	14	15	407

$$\text{VALOR ESPERADO} = ((\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna})/(\sum \text{total (N)}))$$

Fatores considerados para o planejamento	Orçamentos elaborados pela empresa											
	Vendas	Produção	Compra de MP	MOD	CIFs	Consumo de MP	Despesas	Fluxo de caixa	Investimento	DRE	BP	TOTAL
Informações contábeis	16,03931204	14,78132678	15,41031941	14,78132678	8,176904177	14,15233415	13,8378378	11,32186732	10,37837838	4,402948403	4,717444717	128
Cenários mercadológicos	20,17444717	18,59213759	19,38329238	18,59213759	10,28501229	17,8009828	17,4054054	14,24078624	13,05405405	5,538083538	5,933660934	161
Índices econômicos	6,515970516	6,00491405	6,26044226	6,00491405	3,321867322	5,749385749	5,62162162	4,5995086	4,216216216	1,788697789	1,916461916	52
Dados históricos passados	8,27027027	7,621621622	7,945945946	7,621621622	4,216216216	7,297297297	7,13513514	5,837837838	5,351351351	2,27027027	2,432432432	66
Total	51	47	49	47	26	45	44	36	33	14	15	407

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum[(\text{frequência real} - \text{frequência esperada})^2 / \text{frequência esperada}]$$

Fatores considerados para o planejamento	Orçamentos elaborados pela empresa											
	Vendas	Produção	Compra de MP	Mão de obra direta	CI Fs	Consumo de MP	Despesas	Fluxo de caixa	Investimento	DRE	BP	TOTAL
Informações contábeis	0,057541206	0,041300186	0,022564308	0,100475717	0,579548408	0,050771652	0,09760346	0,009150308	0,037232545	0,447033224	0,109111384	
Cenários mercadológicos	0,033782213	0,018858882	0,134845178	0,018858882	0,049704115	0,002225037	0,00944267	0,108108532	0,068546808	0,052280521	0,146911451	
Índices econômicos	0,352697514	4,02128E-06	0,010834725	4,02128E-06	0,138435369	0,097676348	0,02546778	0,034871847	0,011088011	0,024961525	0,612615763	
Dados históricos passados	0,008832362	0,249281196	0,476558191	0,050699636	0,145703396	0,012112112	0,18058968	0,231356356	0,341250341	1,317889318	0,132432432	
Total												6,651259

$$C = ((\text{QUI})/(\text{QUI}+\text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,126804522$$

$$V = 0,073806411$$

5) Relação entre as finalidades das informações provenientes da contabilidade e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas

VALOR REAL

Finalidades das Informações Contábeis	Percentual de metas atingidas					
	Entre 0 e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	Não são atingidas	TOTAL
Atender às exigências legais e fiscais	7	9	12	3	2	33
Auxílio ao planejamento estratégico	0	5	5	1	0	11
Base para análise de desempenho	0	1	2	0	0	3
Conhecimento operacional da empresa	4	5	3	0	0	12
Elaboração do orçamento empresarial	0	4	5	2	0	11
Total	11	24	27	6	2	70

$$\text{VALOR ESPERADO} = (\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total} (N))$$

Finalidades das Informações Contábeis	Percentual de metas atingidas					
	Entre 0 e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	Não são atingidas	TOTAL
Atender às exigências legais e fiscais	5,185714286	11,31428571	12,72857143	2,828571429	0,942857143	33
Auxílio ao planejamento estratégico	1,728571429	3,771428571	4,242857143	0,942857143	0,314285714	11
Base para análise de desempenho	0,471428571	1,028571429	1,157142857	0,257142857	0,085714286	3
Conhecimento operacional da empresa	1,885714286	4,114285714	4,628571429	1,028571429	0,342857143	12
Elaboração do orçamento empresarial	1,728571429	3,771428571	4,242857143	0,942857143	0,314285714	11
Total	11	24	27	6	2	70

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum[(\text{frequência real} - \text{frequência esperada})^2 / \text{frequência esperada}]$$

Finalidades das Informações Contábeis	Percentual de metas atingidas					TOTAL
	Entre 0 e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	Não são atingidas	
Atender às exigências legais e fiscais	0,634750098	0,473376623	0,041702742	0,01038961	1,185281385	
Auxílio ao planejamento estratégico	1,728571429	0,40021645	0,135113035	0,003463203	0,314285714	
Base para análise de desempenho	0,471428571	0,000793651	0,613932981	0,257142857	0,085714286	
Conhecimento operacional da empresa	2,370562771	0,190674603	0,573015873	1,028571429	0,342857143	
Elaboração do orçamento empresarial	1,728571429	0,013852814	0,135113035	1,185281385	0,314285714	
Total						14,2389488

$$C = ((\text{QUI})/(\text{QUI}+\text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,41113315$$

$$V = 0,225506959$$

6) Relação entre o repasse de informações sobre as estratégias da empresa a todos os colaboradores e o percentual em que as metas traçadas no orçamento são atingidas

VALOR REAL

Estratégias repassadas a todos os colaboradores	Percentual de metas atingidas					TOTAL
	Entre 0 e 30%	Entre 30% e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	
SIM	3	3	7	6	2	21
NÃO	0	4	2	5	1	14
Total	3	7	9	11	3	35

$$\text{VALOR ESPERADO} = (\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total (N)})$$

Estratégias repassadas a todos os colaboradores	Percentual de metas atingidas					TOTAL
	Entre 0 e 30%	Entre 30% e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	
SIM	1,8	4,2	5,4	6,6	1,8	21
NÃO	1,2	2,8	3,6	4,4	1,2	14
Total	3	7	9	11	3	35

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum[(\text{frequência real} - \text{frequência esperada})^2 / \text{frequência esperada}]$$

Estratégias repassadas a todos os colaboradores	Percentual de metas atingidas					TOTAL
	Entre 0 e 30%	Entre 30% e 45%	Entre 45% e 60%	Entre 60% e 75%	Acima de 75%	
SIM	0,8	0,342857143	0,474074074	0,054545455	0,022222222	1,2
NÃO	1,2	0,514285714	0,711111111	0,081818182	0,033333333	1,8
Total						7,2342472

$$C = ((\text{QUI})/(\text{QUI}+\text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,413870331$$

$$V = 0,454634774$$

7) Relação entre o tempo em que a empresa exerce suas atividades e a utilização do orçamento empresarial no controle e planejamento das atividades

VALOR REAL

Tempo que a empresa exerce suas atividades	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Entre 1 e 7 anos	5	1	6
Entre 7 e 10 anos	2	2	4
Mais de 10 anos	13	10	23
Total	20	13	33

$$\text{VALOR ESPERADO} = ((\sum \text{marginal da linha} * \sum \text{marginal da coluna}) / (\sum \text{total (N)}))$$

Grau de Escolaridade	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Entre 1 e 7 anos	3,636363636	2,363636364	6
Entre 7 e 10 anos	2,424242424	1,575757576	4
Mais de 10 anos	13,93939394	9,060606061	23
Total	20	13	33

$$\text{QUI- QUADRADO} = \sum [(frequência \text{ real} - frequência \text{ esperada})^2 / frequência \text{ esperada}]$$

Grau de Escolaridade	Utilização do orçamento empresarial		
	SIM	NÃO	TOTAL
Entre 1 e 7 anos	0,511363636	0,786713287	
Entre 7 e 10 anos	0,074242424	0,114219114	
Mais de 10 anos	0,063306983	0,097395358	
Total			1,647240803

$$C = ((\text{QUI}) / (\text{QUI} + \text{TOTALGERAL}))^{0,5}$$

$$C = 0,218044039$$

$$V = 0,223419757$$

APÊNDICE C – TABELA DO QUI-QUADRADO

gl/P	0,995	0,99	0,975	0,95	0,90	0,75	0,25	0,10	0,05	0,025	0,01	0,005
1			0,001	0,004	0,016	0,102	1,323	2,706	3,841	5,024	6,635	7,879
2	0,010	0,020	0,051	0,103	0,211	0,575	2,773	4,605	5,991	7,378	9,210	10,597
3	0,072	0,115	0,216	0,352	0,584	1,213	4,108	6,251	7,815	9,348	11,345	12,838
4	0,207	0,297	0,484	0,711	1,064	1,923	5,385	7,779	9,488	11,143	13,277	14,860
5	0,412	0,554	0,831	1,145	1,610	2,675	6,626	9,236	11,071	12,833	15,086	16,750
6	0,676	0,872	1,237	1,635	2,204	3,455	7,841	10,645	12,592	14,449	16,812	18,548
7	0,989	1,239	1,690	2,167	2,833	4,255	9,037	12,017	14,067	16,013	18,475	20,278
8	1,344	1,646	2,180	2,733	3,490	5,071	10,219	13,362	15,507	17,535	20,090	21,955
9	1,735	2,088	2,700	3,325	4,168	5,899	11,389	14,684	16,919	19,023	21,666	23,589
10	2,156	2,558	3,247	3,940	4,865	6,737	12,549	15,987	18,307	20,483	23,209	25,188
11	2,603	3,053	3,816	4,575	5,578	7,584	13,701	17,275	19,675	21,920	24,725	26,757
12	3,074	3,571	4,404	5,226	6,304	8,438	14,845	18,549	21,026	23,337	26,217	28,299
13	3,565	4,107	5,009	5,892	7,042	9,299	15,984	19,812	22,362	24,736	27,688	29,819
14	4,075	4,660	5,629	6,571	7,790	10,165	17,117	21,064	23,685	26,119	29,141	31,319
15	4,601	5,229	6,262	7,261	8,547	11,037	18,245	22,307	24,996	27,488	30,578	32,801
16	5,142	5,812	6,908	7,962	9,312	11,912	19,369	23,542	26,296	28,845	32,000	34,267
17	5,697	6,408	7,564	8,672	10,085	12,792	20,489	24,769	27,587	30,191	33,409	35,718
18	6,265	7,015	8,231	9,390	10,865	13,675	21,605	25,989	28,869	31,526	34,805	37,156
19	6,844	7,633	8,907	10,117	11,651	14,562	22,718	27,204	30,144	32,852	36,191	38,582
20	7,434	8,260	9,591	10,851	12,443	15,452	23,828	28,412	31,410	34,170	37,566	39,997
21	8,034	8,897	10,283	11,591	13,240	16,344	24,935	29,615	32,671	35,479	38,932	41,401
22	8,643	9,542	10,982	12,338	14,042	17,240	26,039	30,813	33,924	36,781	40,289	42,796
23	9,260	10,196	11,689	13,091	14,848	18,137	27,141	32,007	35,172	38,076	41,638	44,181
24	9,886	10,856	12,401	13,848	15,659	19,037	28,241	33,196	36,415	39,364	42,980	45,559
25	10,520	11,524	13,120	14,611	16,473	19,939	29,339	34,382	37,652	40,646	44,314	46,928
26	11,160	12,198	13,844	15,379	17,292	20,843	30,435	35,563	38,885	41,923	45,642	48,290
27	11,808	12,879	14,573	16,151	18,114	21,749	31,528	36,741	40,113	43,194	46,963	49,645
28	12,461	13,565	15,308	16,928	18,939	22,657	32,620	37,916	41,337	44,461	48,278	50,993
29	13,121	14,257	16,047	17,708	19,768	23,567	33,711	39,087	42,557	45,722	49,588	52,336
30	13,787	14,954	16,791	18,493	20,599	24,478	34,800	40,256	43,773	46,979	50,892	53,672