

Ricardo Suave

**CONSTRUÇÃO DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DO
NÍVEL DE SOFISTICAÇÃO NA UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS
DE ORÇAMENTO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Rogério João Lunkes

Florianópolis

2013

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Suave, Ricardo

Construção de um modelo para avaliação do nível de
sophisticacão na utilizacão de práticas de orçacmento / Ricardo
Suave ; orientador, Rogério João Lunkes - Florianópolis,
SC, 2013.

104 p.

Dissertacão (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduacão em
Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Práticas de orçamento. 3. Nível de
sophisticacão. 4. Modelo. I. Lunkes, Rogério João. II.
Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-
Graduacão em Contabilidade. III. Título.

Ricardo Suave

**CONSTRUÇÃO DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DO
NÍVEL DE SOFISTICAÇÃO NA UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS
DE ORÇAMENTO**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Florianópolis, 18 de Dezembro de 2013.

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

Orientador

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.^a Valdirene Gasparetto, Dr.^a

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Sergio Murilo Petri, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.

Universidade Regional de Blumenau

Dedico este trabalho à minha família
pelo constante apoio e incentivo.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço de uma forma mais que especial à minha família pelo incentivo, apoio e confiança. Apesar de todas as dificuldades, assim como todos sempre enfrentam, lutaram para que nada nos faltasse, principalmente os estudos. Além disso, devido à minha crença em uma força superior, agradeço a Deus pela conquista.

Várias pessoas que passam em nossas vidas nos marcam de forma especial, por isso agradeço aos meus amigos e professores da UDESC de Ibirama, onde fiz minha graduação. Agradeço-lhes, pois sempre me incentivaram e ajudaram prontamente durante o processo seletivo para o mestrado. Enalteço o apoio de minhas amigas Micheli e Camila e os professores, Kamille, Marilei, Marines, Jeter e Paulo.

Agradeço também aos amigos que conheci no mestrado, que foram companheiros desde os momentos mais complicados dos estudos até as mais divertidas festas. Em especial agradeço meus amigos Eder, Hugo, Marcelo e Maurício. Agradeço aos amigos que tive na turma anterior e também na posterior, em especial a Paula. Outros amigos especiais que conheci foram no NECC, que além do Eder, pude compartilhar de bons momentos com o André, Érica e Paulo no primeiro ano, e também com a Carolina e a Lisiane no segundo. Também tenho grande afeto pelos amigos do núcleo de custos, Fernando, Flávia, Aline, Natália e Luiza.

Agradeço também aos professores do PPGC pelo aprendizado proporcionado e pelo companheirismo. Agradeço de forma especial aos professores Rogério e Petri pela orientação com muito apoio e sabedoria na construção desse trabalho, além disso, aos professores Valdirene e Lavarda, que desde a qualificação, contribuíram para o aprimoramento da dissertação. Por fim, agradeço aos professores Rogério e Alonso, que durante esse processo, ainda auxiliaram no processo de doutorado da USP, em que obtive êxito.

Agradeço ao PPGC pela confiança depositada no processo do mestrado em me aceitar como integrante e desfrutar de todo o aprendizado, amadurecimento e experiência de vida que o curso proporcionou. Além da oportunidade, agradeço ao PPGC que como conjunto da Universidade Federal de Santa Catarina nos proporciona a estrutura necessária para a realização de estudos com qualidade.

No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz (Ayrton Senna).

RESUMO

O orçamento é um instrumento gerencial utilizado pelas organizações e possui diversas funções e vantagens descritas na literatura, apesar disso, é alvo de discussões acerca de suas limitações. Para contribuir com o tema, o presente trabalho tem como objetivo construir um modelo de avaliação do nível de sofisticação das práticas orçamentárias utilizadas pelas empresas. A abordagem da pesquisa é qualitativa e quantitativa. Quanto aos objetivos, o trabalho se enquadra como descritivo pela revisão de práticas orçamentárias com o auxílio do ProKnow-C e exploratório pela construção do modelo com a utilização da metodologia MCDA-C. As práticas de orçamento pesquisadas podem ser consideradas dados secundários, além de dados originários de questionário para teste de aderência do modelo, que se constituem em dados primários. O modelo foi construído a partir da utilização de função de valor para a conversão das escalas, em que foi utilizado o método da Pontuação Direta. Houve a transformação das escalas ordinais em cardinais lineares com ancoragem entre 0 e 100 para os níveis inferiores e superiores. Os resultados abaixo de 0 são considerados como nível Sem Sofisticação, dentro do intervalo como Competitivo e, acima de 100, como nível Sofisticado. Dessa forma, o modelo possibilita a demonstração do nível de sofisticação da utilização de práticas orçamentárias pesquisadas, bem como a realização de comparações entre pesquisas de diferentes países e segmentos. Os resultados do teste de aderência proporcionam uma visão abrangente de aspectos em que medidas podem ser tomadas para melhoria da sofisticação, seja de alguma prática ou de uma etapa do orçamento. O presente estudo se constitui em uma evolução de trabalhos que sugerem a utilização de determinadas práticas ao avaliar o nível de sofisticação da utilização de tais práticas. Conclui-se que o modelo contribui ao utilizar um instrumento de outra área do conhecimento para mensurar a utilização de práticas orçamentárias.

Palavras-chave: Orçamento. Práticas de orçamento. Modelo. Nível de sofisticação. MCDA-C.

ABSTRACT

Budgeting is a management tool used by organizations and has several functions and advantages described in the literature, however, budgeting is under discussions of its limitations. To contribute to the topic, this paper aims to construct a model to assess the level of sophistication of the budgetary practices of companies. The research approach is qualitative and quantitative. As for goals, this work fits as descriptive because of the review of budgeting practices with the help of ProKnow-C and exploratory because of the model building with using the methodology MCDA-C. Budgeting practices surveyed treat secondary data and data originating from the questionnaire for adherence test of model constitute primary data. The model was constructed from the use of value function for conversion of the scale, the method of Direct Score was used. There was the transformation of ordinal scales in linear cardinals with anchorage between 0 and 100 for the lower and upper levels. The results below 0 are considered unsophisticated level, within the range as competitive and above 100, such as sophisticated level. Thus, the model enables the demonstration of the level of sophistication of use of surveyed budgeting practices as well as for comparisons between research in different countries and segments. The results of the adhesion test provides a comprehensive view of ways in which measures can be taken to improve the sophistication, is any practice or a stage of the budget. The present study constitutes an evolution of works that suggest the use of certain practices when intends assess the level of sophistication of the use of such practices. It is concluded that the model contributes to use an instrument from another area of knowledge to measure the use of budgeting practices.

Keywords: Budgeting. Budgeting practices. Model. Level of sophistication. MCDA-C.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Processo Orçamentário.....	30
Quadro 2 – Tipos de orçamento utilizados.....	33
Quadro 3 – Estudos sobre práticas de orçamento.....	38
Quadro 4 – Práticas referentes às etapas de planejamento, execução e controle.....	50
Quadro 5 – Práticas relacionadas ao planejamento do orçamento	55
Quadro 6 – Práticas relacionadas à execução do orçamento	57
Quadro 7 – Práticas referentes à etapa de controle do orçamento.....	58
Quadro 8 – Tipos de Descritores.....	59
Quadro 9 – Pontuação por área do teste de aderência	67
Quadro 10 – Pontuação por área de Castro et al. (2012).....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMD	Apoio Multicritério à Decisão
ABB	Activity Based Budgeting
BB	Beyond Budgeting
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
MCDA	<i>Multicriteria Decision Aiding</i>
MCDA-C	<i>Multicriteria Decision Aiding – Constructivist</i>
ProKnow-C	<i>Knowledge Development Process – Constructivist</i>

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de seleção de referencial teórico	45
Figura 2 – Fases do MCDA-C.....	47
Figura 3 – Processo para a estruturação de modelo para avaliação nível de sofisticação	54
Figura 4 – Mapa de avaliação de práticas orçamentárias	61
Figura 5 – Resultado da aplicação do teste de aderência ao modelo.....	66
Figura 6 – Comparação do modelo com pesquisas anteriores.....	70

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	23
1.2 OBJETIVOS	25
1.2.1 Objetivo Geral	26
1.2.2 Objetivos Específicos.....	26
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	26
1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	27
2 REVISÃO TEÓRICA	29
2.1 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	29
2.1.1 Planejamento	29
2.1.2 Execução.....	34
2.1.3 Controle.....	36
2.2 ESTUDOS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	37
2.3 TRABALHO SIMILAR.....	41
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	43
3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA.....	43
3.2 INSTRUMENTOS DE INTERVENÇÃO	44
3.2.1 Abordagem ProKnow-C	44
3.2.2 Métodos de apoio multicritério a decisão (AMD).....	46
3.2.3 Aplicação de questionário para teste de aderência.....	48
3.3 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO IDENTIFICADAS NA LITERATURA.....	48
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	53
4.1 ELABORAÇÃO DO MODELO	53
4.1.1 Estruturação do Modelo	53
4.1.2 Método de Avaliação do Modelo.....	59
4.1.3 Mapa do Modelo.....	60
4.2 TESTE DE ADERÊNCIA	62
4.2.1 Resultados da aplicação do questionário.....	62

4.2.2 Resultados do teste de aderência.....	64
4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	68
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	73
REFERÊNCIAS	75
APÊNDICE A – Levantamento da utilização das práticas orçamentárias	82
APÊNDICE B – Mapa de avaliação de práticas orçamentárias	91
APÊNDICE C – Resultado da avaliação de práticas orçamentárias do teste de aderência	91
APÊNDICE D – Comparativo da avaliação de práticas orçamentárias entre o teste de aderência e pesquisa anterior	91
APÊNDICE E – Mapa de cálculo do Modelo	93
ANEXO – Questionário	101

1 INTRODUÇÃO

Considera-se o orçamento um instrumento gerencial relevante no meio empresarial e, de igual forma, em pesquisas científicas na academia. Destarte, apresentam-se a seguir a contextualização do assunto, a questão que originou a pesquisa, os objetivos que a norteiam, sua justificativa e o modo como está estruturada.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Desde os tempos em que o mercado começou a se desenvolver até os dias atuais, as organizações sempre necessitaram de técnicas que lhes auxiliassem no gerenciamento e dessem apoio à tomada de decisão. O orçamento é uma das técnicas que proporciona suporte ao gerenciamento, atuando nas etapas de planejamento, execução e controle dos planos administrativos nas empresas (LUNKES, 2007; ALMEIDA et al., 2009; CASTRO et al., 2012; SUAVE et al., 2013).

O orçamento possui diversas utilidades. Entre as principais, a literatura aponta o auxílio para o aumento da rentabilidade; auxílio no planejamento de curto e longo prazo; auxílio na formulação e implementação da estratégia; facilitador na comunicação de metas e coordenação de operações; na superação potenciais gargalos antes de sua apresentação; cálculo de bônus; motivação de gestores e empregados; avaliação de desempenho; controle do desempenho por meio da análise de variações; entre outros (ABRATT; BEFFON; FORD, 1994; HANSEN; VAN DER STEDE, 2003; JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; JONES, 2008a; AHMAD; SALLEH, 2009; UYAR; BILGIN, 2011).

Além de tais utilidades, o orçamento tem reconhecida importância na função de controle gerencial, o qual assegura o alcance dos objetivos das organizações (SIMONS, 1990). Apesar disso, Hansen, Otley e Van der Stede (2001) ponderam que apesar de o orçamento ser considerado pedra angular do processo de controle gerencial e de seu uso difundido, o orçamento não é um instrumento perfeito.

Dentre as críticas na literatura direcionadas ao orçamento, Libby e Lindsay (2010) destacam algumas, tais como: a consideração do orçamento como originalmente falho, “coisa do passado”, um “mal desnecessário”, consome muito tempo, gera comportamentos disfuncionais, falta de flexibilidade para o ambiente contemporâneo, além de desconectado da estratégia e, assim, sem sincronia com exigências competitivas.

Frentes de pesquisa que trazem novas abordagens ao orçamento sugerem modificações ao instrumento. O grupo que desenvolveu o orçamento por atividades (*Activity Based Budgeting* - ABB) considera que o orçamento tradicional deveria sofrer mudanças para sua utilização, e que é pouco útil no ambiente contemporâneo, visto a dificuldade de previsão e mudanças repentinas. Já o grupo que desenvolveu o *Beyond Budgeting* (BB) considera o orçamento inútil no ambiente contemporâneo e que deveria ser completamente substituído (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2001).

Mesmo após críticas e o surgimento de novas técnicas gerenciais, como *Balanced Scorecard*, técnicas baseadas em atividades e a contabilidade gerencial estratégica, verifica-se que o orçamento ainda é amplamente utilizado pelas empresas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Além disso, resultados de pesquisas evidenciam que não está nos planos da maioria das empresas o seu abandono (UMAPATHY, 1987; LIBBY; LINDSAY, 2010).

Para Frezatti (2005), apesar das críticas ao orçamento que surgem na literatura, os autores clássicos já alertaram em suas obras sobre os possíveis desvios e forneceram prescrições para minimizar ou eliminar tais problemas, sendo que seu uso inadequado não poderia levar a seu abandono.

Libby e Lindsay (2010) realizaram uma pesquisa com vistas a ter um panorama da utilização do orçamento nos Estados Unidos e Canadá, visando atualizar a pesquisa de Umapathy (1987). Nesse trabalho, as autoras abordam uma das discussões sobre os problemas relacionados ao orçamento, se seria o orçamento realmente uma técnica problemática ou se o problema está na forma como as empresas o aplicam, discussão essa que também é abordada por Frezatti (2005) em seu trabalho sobre a abordagem do *Beyond Budgeting*.

Um dos caminhos possíveis para a tentativa de esclarecimento dessa discussão é a verificação da forma como as empresas aplicam o orçamento, ou seja, as práticas utilizadas. Consideram-se práticas para esse trabalho os aspectos relacionados às etapas de planejamento, execução e controle do orçamento. Quanto ao planejamento, são os procedimentos administrativos adotados, a forma pela qual é delineado, atores envolvidos, *softwares* e questões temporais. A etapa de execução engloba a avaliação de itens relacionados à execução do orçamento, além de aspectos motivacionais; e a etapa de controle envolve características das análises de variações, avaliação, etapas e papel do orçamento.

É possível encontrar diversos estudos na literatura que verificam as práticas adotadas pelas empresas, tais como a utilização de manual e comitê de orçamento, o tempo gasto na sua preparação e também o horizonte de tempo que é destinado. Também são objeto desses estudos a verificação das razões para a utilização do orçamento, além de aspectos motivacionais e outros relacionados ao controle e avaliação de desempenho (CRESS; PETTIJOHN, 1985; SCHMIDGALL; NINEMEIER, 1986; JONES, 1998; JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; PREDENGARST; WEST; SHI, 2006; JONES, 2008a; ALMEIDA et al., 2009; STEED; GU, 2009; UYAR; BILGIN, 2011; CASTRO et al., 2012; PEREIRA; ESPEJO, 2012).

Além dessas pesquisas, há outras que visam demonstrar a utilização dessas e outras práticas. Tal fato representa indício de que existe um esforço da academia em investigar o que acontece nas empresas, demonstrar tendências de utilização de determinadas práticas e fazer sugestões de melhorias. Contudo, dentre as pesquisas relacionadas ao assunto não se encontram modelos que possam avaliar as práticas utilizadas pelas empresas e, conseqüentemente, o nível de sofisticação do orçamento.

Trabalhos que envolvem a utilização de métodos construtivistas se constituem em uma alternativa na elaboração de modelos de avaliação. A metodologia construtivista de apoio à decisão proporciona a identificação de objetivos a serem avaliados e sua mensuração, além da geração de contribuições de melhorias. De acordo com Ensslin, Montibeler Neto e Noronha (2001), nos resultados das avaliações das características é evidenciado o desempenho de cada uma, que pode ser dividido em três grupos, tais como, comprometedor, competitivo ou de excelência. Há na literatura trabalhos que já utilizaram essa metodologia de avaliação (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011; ROSA et al., 2012; TASCA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2012).

A partir da contextualização apresentada, emerge o seguinte questionamento de pesquisa: *Qual o nível de sofisticação na utilização de práticas de orçamento adotadas pelas empresas?*

1.2 OBJETIVOS

Apresentam-se nesse tópico objetivo geral e os objetivos específicos do trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

O trabalho tem como objetivo geral, a partir das práticas orçamentárias constantes na literatura, construir um modelo de avaliação do nível de sofisticação das práticas orçamentárias utilizadas pelas empresas.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para auxiliar no alcance do objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- a. Estruturar o modelo de avaliação do nível de sofisticação a partir das práticas de orçamento identificadas na literatura;
- b. Testar a aderência do modelo empiricamente com aplicação de questionário sobre práticas de orçamento;
- c. Identificar o nível de sofisticação das práticas orçamentárias apresentado em pesquisas anteriores.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A pesquisa pode ser justificada ao buscar contribuir com a contabilidade gerencial, especialmente, com o tema orçamento. Por ser um dos principais instrumentos gerenciais utilizados pelas organizações, o orçamento necessita de contribuições e aperfeiçoamento para atender às expectativas e necessidades de seus usuários. Com o dinamismo e competitividade do mundo corporativo contemporâneo, as organizações precisam do suporte de técnicas eficientes para atuar nesse contexto e garantir resultados positivos.

Dessa forma, a presente pesquisa contribui com as empresas que utilizam o orçamento ao fornecer uma possibilidade de avaliar como está a utilização do instrumento. A utilização de práticas de orçamento recomendadas pela literatura possibilita maior acurácia ao processo e o torna mais sofisticado. Além de avaliar o nível de sofisticação, o modelo proposto contribui ao permitir a visualização de que aspectos podem ser trabalhados para melhorar o nível de sofisticação e tornar o processo orçamentário mais eficiente.

Diversas pesquisas abordam críticas ao orçamento, em que apresentam potenciais problemas e indagam sobre a continuidade de sua utilização (JENSEN, 2003; HOPE; FRASER, 2003). Para a literatura, o

trabalho contribui ao apresentar uma forma de identificação dos aspectos críticos do orçamento em que melhorias devem ser efetuadas, e por ser passível de aplicação prática. Espera-se que o presente estudo possa contribuir para a discussão teórica e também para as empresas que utilizam esse instrumento gerencial.

1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Inicialmente, o trabalho apresenta a introdução para contextualizar o leitor acerca da pesquisa. Após a contextualização, faz-se a apresentação dos objetivos, justificativa e delimitações da pesquisa.

O capítulo seguinte aborda o referencial teórico utilizado como base para a pesquisa. O referencial aborda pesquisas que realizaram levantamentos da utilização de práticas de orçamento em organizações, bem como pesquisas que sugeriram modelos se práticas a serem seguidas.

O terceiro capítulo aborda o enquadramento metodológico, os procedimentos utilizados na busca de referencial teórico, construção do modelo, bem como na elaboração e aplicação do questionário.

O quarto capítulo demonstra os resultados, desde a construção do modelo, aplicação do questionário e cotejamento com a literatura.

O capítulo final aborda a conclusão do estudo, sugestões para pesquisas futuras e as limitações do trabalho.

No final do trabalho se encontram as referências, três apêndices correspondentes ao modelo e informações utilizadas em sua construção, além do questionário em anexo.

2 REVISÃO TEÓRICA

Hornigren, Foster e Datar (1997) definem orçamento como a quantificação dos planos da administração para determinado período, além disso, pode abranger aspectos financeiros e não-financeiros e funciona como um projeto a ser seguido pela companhia. Fank, Angonese e Lavarda (2011) afirmam que, a partir do processo orçamentário, a organização pode verificar se é possível atingir as metas do seu planejamento.

Como descrito anteriormente, uma forma de investigar desvios na aplicação do orçamento é verificar as práticas adotadas. Assim, o presente referencial segue com a demonstração das principais práticas de orçamento identificadas na literatura, além de trabalhos que realizam levantamentos acerca do assunto. Por fim, apresenta-se na seção de trabalhos similares um trabalho com a proposição de um modelo de orçamento com práticas a serem seguidas.

2.1 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Diversas pesquisas buscam demonstrar a utilização de práticas orçamentárias em empresas. Umaphy (1987) verificou que empresas de sucesso tendem a utilizar determinadas práticas, como a adoção de procedimentos detalhados na elaboração e tomada de ações corretivas.

Na presente revisão, as principais práticas identificadas estão divididas nas etapas de planejamento, execução e controle do orçamento. Após isso, são descritos alguns estudos que pesquisaram a utilização de práticas orçamentárias em empresas.

2.1.1 Planejamento

As práticas identificadas nessa etapa envolvem a fase em que se planeja o processo orçamentário. Com sua aplicação, são decididos quais são os envolvidos e suas responsabilidades no processo, além de auxiliar na manutenção do foco para que seus objetivos possam ser alcançados.

A primeira prática identificada é a utilização de um **manual de orçamento**. De acordo com Cress e Pettijohn (1985), políticas e procedimentos do orçamento, responsabilidades pessoais e outras atividades relacionadas ao orçamento são geralmente descritas no manual. Possui maior relevância para organizações com políticas centralizadas.

Outra prática que auxilia no gerenciamento do orçamento é a constituição de um **comitê de orçamento**. Pode ser chamada de comitê de orçamento, uma comissão constituída membros da organização e que tem por objetivo analisar as necessidades orçamentárias da organização e recomendar uma abordagem para iniciar e implementar o orçamento (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003). A **composição do comitê de orçamento** pode ser constituída por componentes como gerentes de departamentos ou divisões, departamento de contabilidade, *controller*, alta administração, áreas funcionais, e outras.

Outra prática observada é a **forma de elaboração do processo orçamentário**, ou seja, o direcionamento do fluxo das informações. Essa prática pode indicar se ocorre delegação de tarefas e, principalmente, indicar se a organização é centralizadora de informações na alta administração. Diversas pesquisas buscam identificar como o processo orçamentário ocorre, seja *top-down* (predominância da alta administração na tomada de decisão), *bottom-up* (maior participação de níveis inferiores na elaboração) ou processo combinado.

Quadro 1 – Processo Orçamentário

Pesquisas / Formas de elaboração	Top-down	Bottom-up	Combinação	Outros
Cress e Pettijohn (1985)	4,70%	60,90%	33,50%	0,90%
Schmidgall e Ninemeier (1986)	25,80%	58,10%		
Schmidgall e Ninemeier (1987)	13,30%	56,70%	26,70%	3,30%
Jones (1998)	13,60%	54,60%	31,80%	0%
Predengarst, West e Shi (2006)	39,40%	52,90%	7,70%	
Jones (2008a)	26%	36%	39%	0%
Steed e Gu (2009)	2,40%	16,70%	78,60%	
West e Prendergast (2009)	29,90%	63,60%	2,60%	2,60%
Uyar e Bilgin (2011)	24%	34%	42%	
Castro et al. (2012)	29%	57%	14%	

Fonte: Adaptado de Codesso, Lunkes e Suave (2013).

Quando o processo de elaboração do orçamento se baseia no modelo *top-down*, há a elaboração de diretrizes por parte da alta administração, e seu acato e realização por parte dos níveis inferiores.

Esse processo sugere maior centralização das decisões nas organizações. O processo *bottom-up* é mais participativo, pois a base do orçamento é elaborada pelos níveis inferiores, como gerentes de divisões ou departamentos, e segue para a aprovação da alta administração. Apresentam-se no Quadro 1 os resultados encontrados por algumas pesquisas acerca das formas do processo de elaboração.

De maneira geral, observa-se a partir do Quadro 1 que há predominância pela utilização dos processos *bottom-up* e combinação. West e Prendergast (2009) ponderam que o processo *bottom-up* pode ser considerado mais sofisticado, pelo fato de as informações serem originárias dos participantes que têm maior proximidade com os acontecimentos, além de sua remuneração por desempenho ser sensível a erros.

O **tempo despendido** na elaboração do orçamento também é um item verificado. De acordo com Uyar e Bilgin (2011), diversos fatores podem influenciar no tempo gasto, tais como complexidade e tamanho da organização. Pesquisas apontam variações, com empresas que gastam desde semanas até meses de para a elaboração do orçamento (SCHMIDGALL; NINEMEIER, 1986; LIBBY; LINDSAY, 2010). O **período do orçamento** envolve o período que o orçamento compreende, ou seja, em que é aplicado. Uyar e Bilgin (2011) afirmam que há uma aceitação geral de que se destina para um ano, o que também é comprovado por outras pesquisas (JONES, 1998 e 2008a; AHMAD; SALLEH, 2009; ALMEIDA et al., 2009).

Os **objetivos pretendidos** com o orçamento consistem nas razões que motivam as empresas em sua aplicação, diversos deles são apresentados em diferentes pesquisas. Entre estes, pontua-se seu uso para apoio à formulação e implementação da estratégia (SIMONS, 1990; ALMEIDA et al., 2009), controle e avaliação de desempenho (JONES, 1998; LIBBY; LINDSAY, 2010), facilitador na comunicação de metas e coordenação de atividades (AHMAD; SALLEH, 2009), auxílio ao planejamento de curto e longo prazo (JONES, 2008a), aumento da rentabilidade e análise de variações (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003), além do controle de custos e despesas (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009).

A prática orçamentária referente às **informações utilizadas na elaboração** compreende a verificação da base utilizada pelas empresas na elaboração do orçamento. A utilização de informações consistentes reflete em maior precisão do orçamento. Dados como resultados orçados e realizados, estatísticas do setor, análise de mercado, indicadores regionais e nacionais podem ser utilizados. Jones (1998) encontrou que

95% das empresas utilizam valores reais dos anos anteriores e apenas 39% empregam valores orçados de anos anteriores para a elaboração do orçamento. Como a maioria das empresas utilizam o orçamento para controle e avaliação de desempenho, não faz sentido que apenas 39% afirmam utilizar o orçamento anterior para planejar o próximo (JONES, 1998). Esta utilização poderia contribuir na correção de problemas e *feedback* para o processo.

A prática da realização de **revisões** permite alterações no orçamento devido a mudanças no ambiente econômico (UYAR; BILGIN, 2011). Frezatti (2005) pontua que além de contribuir com maior acurácia ao orçamento, as revisões podem torná-lo mais aberto. Libby e Lindsay (2010) afirmam que as empresas pesquisadas que atuam em ambientes imprevisíveis se valem de revisões para mitigar esse problema. No processo de planejamento são consideradas questões como movimentos de clientela, taxas de juros e sindicatos, entre outros, e, por consequência, acertos pontuais podem não acontecer. Isso implica a necessidade de rever e ajustar metas durante o processo de planejamento, o que torna as revisões uma validação do processo (FREZATTI, 2009).

Muitas organizações utilizam a receita como base do orçamento, dessa forma, a maneira como é prevista é uma questão a ser observada e pode influenciar em outros itens orçados a partir dela. A prática da identificação das **diretrizes sobre o comportamento das receitas** é apresentada em algumas pesquisas, como Castro et al. (2012). Os resultados apontam que a principal técnica adotada é simplesmente um aumento percentual com relação ao ano anterior. Técnicas como melhoria do conjunto competitivo, inflação prevista e método estatístico são menos utilizadas. Cress e Pettijohn (1985) afirmam que um ponto crítico na elaboração do orçamento são as previsões de vendas e, há consenso de que a utilização de métodos estatísticos proporciona maior acurácia. Apesar da existência de diversas ferramentas estatísticas com uso potencial, as empresas utilizam pouco.

Além das peças orçamentárias comuns a cada tipo de empresa, tais como informações financeiras das operações, verifica-se a abordagem de **itens que fazem parte do pacote orçamentário**. Steed e Gu (2009) demonstram que as empresas pesquisadas levam em consideração, principalmente, as despesas de capital (88%), avaliação da concorrência (83%), plano de marketing (81%) e funcionários em tempo integral e equivalentes (71%).

Tais pesquisas visam também saber qual o **tipo de orçamento** utilizado. Por exemplo, a escolha do orçamento por atividade pode

indicar que a empresa já utiliza o custeio por atividades. Geralmente, é verificado se as empresas optam pela utilização do Orçamento Empresarial, de Base Zero, Flexível, Contínuo, Baseado em Atividades ou o *Beyond Budgeting*. Apresenta-se no Quadro 2 pesquisas que abordam a utilização de diferentes tipos de orçamento.

Quadro 2 – Tipos de orçamento utilizados

Pesquisas / Tipos de Orçamento	Empre-sarial	Base Zero	Flexível	Contínuo	Atividades	<i>Beyond budgeting</i>
Cress e Pettijohn (1985)				19,5		
Jones (1998)		52	16	4,5		
Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003)			38,9	11,1		
Hansen e Van der Stede (2004)				23		
Abdel-Kader e Luther (2006)*		0,83	0,82		0,82	
Jones (2008a)			23			
Ahmad e Salleh (2009)				31,3		
Almeida et al. (2009)		0				
Pavlatos e Paggios (2009)		49,4	15,3		14,1	
Uyar e Bilgin (2011)		15	70			
Castro et al. (2012)	50	0	43	7	0	0
Pereira e Espejo (2012)		8		8	73	

(*) Dados apresentados em média ponderada, demais em percentual.

Fonte: Adaptado de Codesso, Lunkes e Suave (2013).

A partir do Quadro 2, observa-se que os tipos de orçamento de Base Zero, Flexível e Contínuo possuem maior incidência nas pesquisas. Conforme Almeida et al. (2009), o orçamento flexível é indicado para empresas que atuam em ambientes menos previsíveis, ou seja, cada organização escolhe o tipo ou tipos de orçamento que melhor atendem suas necessidades.

Quanto ao *software utilizado* no gerenciamento do processo orçamentário, Uyar e Bilgin (2011) mencionam que este é um fator importante para a gestão, pois dependendo da tecnologia utilizada, exerce influência direta no tempo gasto para sua realização. Jones (2008b) observa que a utilização de sistemas é predominantemente aceita, e, por exemplo, pode contribuir na eliminação do fator distância entre unidades. As pesquisas que abordam tal prática geralmente questionam se as empresas possuem um sistema próprio para o gerenciamento do orçamento, planilhas eletrônicas, ou ainda seu uso conjunto.

Por fim, no que tange à etapa do planejamento, abordam-se as práticas referentes à elaboração do **planejamento estratégico** e seu **horizonte de tempo**. Quanto a essa questão, um dos principais apontamentos nas pesquisas é a falta de sincronia entre o orçamento e o planejamento estratégico (LIBBY; LINDSAY, 2010), além disso, Steed e Gu (2009) afirmam que apesar de os respondentes indicarem sintonia entre o orçamento e a estratégia, o foco do orçamento está no controle. Quanto ao horizonte de tempo do planejamento estratégico, as pesquisas indicam um período entre um e cinco anos (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003; UYAR; BILGIN, 2011; CASTRO et al., 2012). Ahmad e Salleh (2009) apresentam como resultados que mais de 90% das empresas pesquisadas preparam o planejamento estratégico para um período de três a cinco anos.

2.1.2 Execução

Na etapa da execução, pesquisas sobre práticas orçamentárias convidam seus respondentes a efetuarem a avaliação de **itens na execução do processo orçamentário**. Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) indagaram sobre a percepção de o orçamento ser um segredo de alta direção. Como a amostra da pesquisa era composta de empresas listadas e não listadas em bolsa de valores, percebeu-se maior tendência de os respondentes de empresas fechadas considerarem o orçamento um segredo. Outros itens verificados também se referem a avaliar se o orçamento oferece liderança eficaz, se há a disponibilidade de um fluxo informações, se uma coordenação entre departamentos é conseguida e, além disso, avalia-se a forma de elaboração de metas. Ahmad e Salleh (2009), por exemplo, encontraram que mais de 75% das empresas concordam que liderança e coordenação eficazes são fatores determinantes para o sucesso da implementação do orçamento.

A última prática estudada na etapa de controle são os **aspectos motivacionais**. Os principais itens envolvem a participação dos funcionários no processo, definição de responsabilidades e metas, além de possíveis jogos (CASTRO et al., 2012). Uyar e Bilgin (2011) identificaram em suas pesquisas que os itens mais relevantes são a clara definição de responsabilidade e autoridade de gerentes, além da participação dos gestores para que estes considerem o orçamento possível de alcançar e também quando o orçamento é usado como medida de desempenho para os gestores.

A definição de metas é parte importante do orçamento, em que aspectos como participação nesse processo e dificuldade no alcance das metas têm sido objeto de pesquisas comportamentais na contabilidade (OTLEY, 1999). Os resultados encontrados por Merchant e Manzoni (1989) apontam para menor dificuldade no alcance das metas em comparação com o indicado pela literatura, porém, a partir disso os gestores indicam vantagens como melhoria da comunicação corporativa, planejamento de recursos, controle e até mesmo motivação.

Além do nível estratégico, a participação de outros níveis no orçamento é geralmente considerada uma política gerencial salutar. A participação por si só não necessariamente proporciona uma melhora no desempenho, ela fornece aos gestores maior senso de responsabilidade, aumenta o comprometimento organizacional, a probabilidade de aceitação das metas e reduz assimetria da informação (CRESS; PETTIJOHN, 1985; FISHER et al., 2002; SUBRAMANIAM; MCMANUS; MIA, 2002; MARGINSON; OGDEN, 2005; WINATA; MIA, 2005; PARKER; KYJ, 2006; ZONATTO; LAVARDA, 2013).

Os jogos orçamentários, conhecidos por “*gamesmanship*”, remetem à folga orçamentária, inclusive com a geração de pesquisas específicas para o assunto. Van der Stede (2000) analisou possíveis consequências da criação de folga e orientação gerencial de curto prazo. Identificou que unidades que possuem como estratégia a diferenciação ou que têm sido mais lucrativas estão sujeitas a controles orçamentários menos rígidos, e aumentam a propensão à criação de folga orçamentária, bem como tendência ao enfoque no longo prazo. Enquanto isso, gerentes de unidades com desempenhos ruins são mais afetados por rígidos controles orçamentários, têm menos margem de manobra para a construção de folga, e estão preocupados principalmente com questões que afetam seus resultados de curto prazo.

Geralmente a folga orçamentária surge a partir dos níveis inferiores. Onsi (1973) menciona que a alta direção não está em posição adequada para determinar e controlar um montante de folga devido às

diferenças entre tecnologias e quantidades de informações disponíveis em níveis inferiores. Frezatti, Beck e Silva (2013) afirmam que apesar de grande parte dos trabalhos da literatura tratar a reserva orçamentária como algo a ser evitado, esta pode auxiliar no alcance dos objetivos estratégicos previamente planejados, caso observado na empresa estudada que, inclusive, não possui remuneração atrelada ao orçamento.

2.1.3 Controle

Referente ao controle, uma das práticas identificadas diz respeito aos **critérios para avaliar os resultados** e diferenças entre o orçado e o realizado. Para tal objetivo, pode-se utilizar de *benchmarking*, além de optar ou não pela utilização de pontos de referência. Castro et al. (2012) encontraram que 93% das empresas utilizam pontos de referência e 7% não utilizam. Além disso, as **formas de avaliar os resultados** são baseadas em variação percentual por 57% das empresas, variação monetária por 43% e nenhuma das empresas se utiliza da repetição de uma variável adversa.

Destacam-se também as principais **medidas de desempenho** utilizadas para avaliação do orçamento. Uyar e Bilgin (2011) encontraram que a maioria das empresas faz comparação com resultados anteriores (72%), comparação entre orçado e realizado (53%), comparações entre concorrentes (16%), estatísticas do setor (16%), além da utilização de indicadores e metas de ferramentas de avaliação como o *Balanced Scorecard* ou outras (13%).

Quanto ao seu **papel no monitoramento**, Castro et al. (2012) apontam em sua pesquisa que 64% das empresas afirmam utilizar o orçamento como principal indicador de desempenho e 36% como um dos poucos indicadores-chave. Nenhuma das empresas indicou que é pouco utilizado como medida de desempenho, o que indica que a maioria das organizações tende a elaborar o orçamento para avaliação de desempenho.

Outra prática identificada diz respeito à possibilidade de fornecimento de **relatórios orçamentários** em determinada **periodicidade**. Uyar e Bilgin (2011) apontam em sua pesquisa uma associação positiva entre a geração de relatórios orçamentários e variáveis como a classificação de estrelas dos hotéis, número de empregados, quartos e camas, ou seja, hotéis com maior classificação e maior tamanho tendem a elaborar relatórios com maior frequência no período orçamentário.

Outra prática é a **análise de variações**, em que se verifica quem são os **responsáveis**, qual a **periodicidade** e as principais **finalidades**. Segundo Ahmad e Salleh (2009), a análise de variações é responsabilidade, principalmente, da alta administração e a maioria o faz mensalmente, além disso, 70% dos respondentes concordaram que as análises de variações são utilizadas para avaliar a capacidade dos gestores e capacidade de previsão. Além dessas finalidades, pode-se citar o controle de custos e despesas, identificação de potencial problema a tempo de evitá-lo e *feedback* para o orçamento do próximo período (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003). Cress e Pettijohn (1985) apontam que as análises de variações eram responsabilidade dos chefes de departamentos, seguido do comitê orçamentário, e por fim, pela alta administração.

A última prática verificada no processo de controle se refere às **etapas aplicadas no controle orçamentário**. Castro et al. (2012) realizaram essa busca e identificaram que a análise comparativa é efetuada por 79% das empresas, a identificação dos desvios por 57%, a análise das causas dos desvios por 79% e as medidas de adequação por 64%. Ressalta-se que assim como o orçamento de um ano deve fornecer *feedback* ao ano seguinte, a realização dessas etapas também é importante.

Tais práticas mencionadas podem ser utilizadas pelas organizações de acordo com suas necessidades, dessa maneira, determinantes como o dinamismo da economia e do setor em que estão inseridas podem influenciar na utilização das práticas de orçamento mais adequadas. Na seção seguinte, apresentam-se levantamentos acerca de práticas orçamentárias e seus resultados.

2.2 ESTUDOS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Encontram-se no Quadro 3 alguns dos principais estudos que realizaram levantamentos sobre a utilização de práticas orçamentárias no meio empresarial. Basicamente, foram abordados os objetivos das pesquisas, suas amostras e principais resultados.

Para melhor compreensão é preciso observar a época em que a pesquisa foi realizada, o país, bem como setor de atuação das organizações pesquisadas. Estes fatores contribuem na percepção de diferentes ambientes econômicos e eventos que podem exercer influência nas práticas utilizadas, tais como a globalização, abertura de mercados, crises e o advento de tecnologias.

Quadro 3 – Estudos sobre práticas de orçamento

Pesquisa	Amostra	Informações
Cress e Pettijohn (1985)	219 Companhias de manufatura – Estados Unidos	A pesquisa teve como objetivo a verificação de práticas de orçamento relacionadas ao planejamento e controle. Identificou-se resistência na aplicação de técnicas estatísticas e desenvolvimento de <i>feedback</i> para a percepção dos gerentes de linha quanto ao seu papel no processo orçamentário.
Schimidgall e Ninemeier (1986)	31 Restaurantes – Estados Unidos	A pesquisa teve como objetivo verificar práticas orçamentárias adotadas. A maioria das organizações utiliza o processo bottom-up (58%), e o faz com o intuito de aumentar o comprometimento de seus gestores operacionais. As revisões são importantes e 61% das companhias levam entre 4 e 5 meses para elaborar o orçamento.
Schimidgall e Ninemeier (1987)	30 Hotéis – Estados Unidos	O objetivo da pesquisa foi observar como cadeias hoteleiras planejam seus orçamentos. Verificou-se que a abordagem mais utilizada pelas empresas é o <i>bottom-up</i> , grande parte das empresas realizam revisões em seus orçamentos e que mais da metade das empresas têm os bônus de seus gestores vinculados ao alcance do orçamento.
Jones (1998)	44 Hotéis – Reino Unido	A pesquisa teve como objetivo a verificação de práticas de orçamento. Dentre os principais motivos para seu uso, verificou-se a avaliação de desempenho e auxílio no controle. Mais da metade das empresas não revisam políticas e procedimentos do orçamento em base periódica.
Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003)	54 Companhias de manufatura – Bahrein	O objetivo da pesquisa foi verificar as práticas orçamentárias com relação ao planejamento, controle e avaliação de desempenho. Dentre os principais resultados, pode-se citar a elaboração de planejamento de longo-prazo e orçamento operacional, utilização das variações do orçamento para avaliar gestores, identificar problemas em tempo e melhorar o orçamento do próximo período.
Hansen e Van der Stede (2004)	57 Gestores de empresas de manufatura – Estados Unidos	O trabalho teve como objetivo a investigação de quatro razões potenciais para a realização do orçamento nas organizações (planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formulação da estratégia), seus antecedentes e diversas características com potencial para influenciar nas razões para a elaboração do orçamento. Os resultados sugerem que as razões se sobrepõem umas às outras, e também que cada uma é substancialmente única em seu uso.
Abdel-Kader e Luther (2006)	122 Gestores de companhias	A pesquisa teve por objetivo investigar e demonstrar práticas gerenciais utilizadas. Com relação ao orçamento, os resultados apontam que apesar das limitações do

Pesquisa	Amostra	Informações
	de comidas e bebidas – Reino Unido	orçamento tradicional, ele permanece como pilar central da contabilidade gerencial e é utilizado em diversas análises.
Predengarst, West e Shi (2006)	206 Profissionais de marketing – China	A pesquisa objetivou verificar se existe diferença na utilização de técnicas mais sofisticadas de orçamento de marketing entre empresas multinacionais e empresas que atuam apenas no mercado interno. Em média as empresas utilizam mais de dois métodos de orçamento, e empresas que ajustam seus métodos de orçamento para diferentes níveis de lucratividade usam métodos mais sofisticados. Conclui-se que as empresas multinacionais utilizam técnicas mais sofisticadas de orçamento.
Jones (2008a)	31 Hotéis – Reino Unido	A pesquisa teve como objetivo a verificação de práticas de orçamento. Os resultados apontam que o principal motivo para a utilização do orçamento está no auxílio ao planejamento e controle, além da avaliação de desempenho. Verificou-se que com relação às abordagens como o top-down, nenhuma demonstrou predomínio. O orçamento é geralmente visto como principal indicador de desempenho nas organizações.
Ahmad Salleh (2009)	34 e Companhias de manufatura – Malásia	O objetivo da pesquisa foi observar características do orçamento. A maioria das empresas possui manual e comitê de orçamento, além de realizar planejamento de longo prazo e estabelecer o orçamento para o período de um ano. Dentre os principais motivos para a realização do orçamento estão o auxílio na maximização dos resultados, avaliação de desempenho e previsão de futuro.
Almeida al. (2009)	70 et Cooperativas – Brasil	O objetivo da pesquisa foi de verificar a existência de relação entre o porte da empresa e a razão para a utilização do orçamento. Os resultados indicam relação significativa entre porte e a utilização do orçamento como apoio a formulação e implementação da estratégia e controle orçamentário.
Pavlatos Paggios (2009)	85 e Hotéis – Grécia	A pesquisa objetivou verificar a adoção de benefícios derivados de práticas gerenciais contemporâneas. Verificou-se que o orçamento se trata de uma das práticas tradicionais que ainda estão vivas nas empresas e mais utilizadas que técnicas contemporâneas. Muitas organizações utilizam técnicas mais recentes, como o orçamento baseado em atividades.
West Predengarst (2009)	77 e Profissionais de Marketing – Reino Unido	O objetivo da pesquisa foi de verificar a utilização de métodos e abordagens do orçamento em relação à assunção de riscos. A maioria das empresas utiliza a abordagem bottom-up. Quanto aos questionamentos sobre a assunção de risco, com o intuito de perceber se há diferenças entre os modelos top-down e bottom-up, as

Pesquisa	Amostra	Informações
Steed e Gu (2009)	42 Hotéis – Estados Unidos	respostas dos entrevistados encaminham-se para o sentido de que isso depende da cultura organizacional da empresa. A pesquisa objetivou verificar a utilização de práticas orçamentárias. O estudo identificou que sete práticas criam ambiente favorável à falta de acurácia do orçamento, entre elas a ligação entre bônus e alcance do orçamento, a utilização do orçamento como um padrão da atual performance, numerosos níveis da revisão do orçamento e o tempo gasto com o orçamento anual.
Libby Lindsay (2010)	558 Associados em órgãos gerenciais – Estados Unidos e Canadá	A pesquisa teve por objetivo verificar práticas orçamentárias, além de avaliar as críticas ao orçamento e identificar padrões ou tendências. Os resultados apontam que a maioria das empresas continua a utilizar o orçamento e considera que o mesmo agrega valor. Enquanto problemas relacionados existem, as empresas preferem adaptar o orçamento a abandoná-lo.
Uyar Bilgin (2011)	79 Hotéis – Turquia	O objetivo da pesquisa foi explorar a utilização de práticas orçamentárias. Os resultados apontam que grande maioria das empresas utiliza o manual de orçamento e possui comitê. Além disso, defende-se a participação orçamentária, realizam-se revisões e relatórios orçamentários, e a rentabilidade e controle de custos são os principais objetivos do orçamento.
Castro et al. (2012)	14 Hotéis – Brasil	O objetivo da pesquisa foi explorar a utilização de práticas orçamentárias. Há a utilização do processo bottom-up, com utilização de dados dos anos anteriores e indicadores econômicos para sua elaboração. Além de possuir papel no monitoramento do desempenho, análises comparativas e análises para identificação das causas dos desvios são frequentemente realizadas.
Pereira Espejo (2012)	26 Companhias de concessão rodoviária – Brasil	A pesquisa teve por objetivo verificar características da gestão orçamentária. Verificou-se maior utilização do orçamento por atividades. Verificou-se que normalmente ocorrem reuniões mensais para acompanhamento orçamentário. Além disso, a maior parte das empresas realizam revisões orçamentárias.

Fonte: Dados coletados na revisão.

Entre as pesquisas constantes no Quadro 3, destaca-se o fato de que apesar das críticas direcionadas ao orçamento e a existência de técnicas mais recentes, as empresas não pretendem abandoná-lo. Dentre as principais razões para a utilização do orçamento está o auxílio no planejamento, controle e avaliação de desempenho. Vale destacar que o orçamento contribui na conversão dos objetivos estratégicos das organizações em valores operacionais e metas, de forma a se tornar um

guia de operações e decisões aos gestores (LUNKES; RIPOLL-FELIU; ROSA, 2011).

Com relação à etapa de planejamento, há a utilização de manual e comitê de orçamento por grande parte das empresas pesquisadas, além de predomínio pela utilização do processo *bottom-up*. Miles White e Munilla (1997) destacam que o processo *bottom-up* requer maior grau de sofisticação. Há também a adoção de práticas como revisões e análise de variações, além disso, Steed e Gu (2009) indicam fatores que prejudicam na acurácia do orçamento, como o atrelamento de bônus ao desempenho, falta de sofisticação em previsões e o tempo gasto com a elaboração do orçamento anual.

As práticas de orçamento constantes do presente trabalho foram anteriormente levantadas pela pesquisa de Castro et al. (2012). Enquanto Castro et al. (2012) realizaram um levantamento acerca de práticas orçamentárias em hotéis de Florianópolis, Codesso, Lunkes e Suave (2013) realizaram uma pesquisa com o objetivo de verificar as práticas orçamentárias utilizadas em hotéis da cidade de Balneário Camboriú.

Alguns resultados das referidas pesquisas se assemelham, tal como o fato de que menos de metade dos hotéis adotam manual e comitê de orçamento, o que corrobora com Jones (2008b). Em sua revisão de literatura, Codesso, Lunkes e Suave (2013) realizaram a organização de percentuais de práticas de orçamento identificados em outras pesquisas. Como continuidade, apresentam-se no Apêndice A os resultados da utilização de práticas encontrados pelas pesquisas do Quadro 3.

2.3 TRABALHO SIMILAR

Nesta etapa do trabalho é demonstrada uma pesquisa com verificação empírica realizada em duas etapas que originaram um trabalho com recomendações de utilização de determinadas práticas de orçamento.

O trabalho de Jones (2008b) realizou uma análise da literatura quanto ao tratamento às práticas orçamentárias, bem como a pesquisa de práticas em 31 hotéis. O objetivo foi de gerar contribuições e recomendações ao processo orçamentário para o setor hoteleiro. A pesquisa nos 31 hotéis aconteceu em duas etapas, inicialmente com Jones (1998), seguido de Jones (2008a), com o intuito inicial de verificar as mudanças ocorridas no período. Foram identificados alguns aspectos que podem ser melhorados, como a participação de gerentes de

níveis inferiores e a necessidade de treinamento a gestores não financeiros.

Traçados a partir daí como normativos ou não, o modelo apontou vários aspectos do orçamento, como os estágios do processo, os motivos para sua elaboração e o período a que se destina. Além disso, foram analisadas a utilização de orçamento flexível e de base zero, metas, técnicas de controle e avaliação de desempenho, participação e uso do orçamento por parte dos gestores.

Dentre os resultados, o modelo sugere que os hotéis precisam reconsiderar algumas práticas utilizadas. Como exemplo, cita-se a participação dos níveis de gerência no processo orçamentário, particularmente gerentes de departamentos, e também a falta de rotina de revisões de procedimentos orçamentários. Além disso, identificou-se a necessidade de treinamento financeiro de gestores não financeiros como uma questão chave para as empresas.

Entre os aspectos considerados como normativos, o modelo indica as finalidades do orçamento como planejamento, controle e avaliação de desempenho; o período do orçamento para um ano; o uso de orçamento flexível; o uso do orçamento como meta; a participação no orçamento e um processo padrão de construção; e o uso gerencial do orçamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente capítulo visa demonstrar os passos para a realização da pesquisa. Inicialmente é apresentado seu enquadramento. Após, apresenta-se o instrumento de intervenção para auxílio na busca de referencial teórico, construção do modelo e do questionário. Além disso, descreve-se a forma de construção do modelo.

3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

A presente pesquisa, quanto à natureza de seu objetivo é caracterizada como descritiva e exploratória, o que se justifica pelo objetivo do trabalho que é a construção de um modelo para avaliar práticas orçamentárias a partir da literatura. Gil (1994) afirma que pesquisas exploratórias geralmente envolvem o levantamento bibliográfico e documental, além de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, de determinado fato.

De modo que o modelo é construído a partir de pesquisas anteriores para a elaboração das escalas, a lógica da presente pesquisa pode ser classificada como indutiva (IUDÍCIBUS, 2004).

Em relação ao processo de pesquisa, pode-se dividi-lo em dois, quanto aos dados coletados e quanto à abordagem do problema. Em relação aos dados coletados, pode haver uma fonte de dados primários quando há relação e contato direto com o acontecimento, e dados secundários, que são dados preexistentes. Dessa forma, a presente pesquisa utiliza das duas fontes, dados secundários para a construção do modelo e dados primários para sua avaliação, a partir de aplicação de questionário. Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa e qualitativa. Quantitativa pelo fato de as escalas do modelo estarem construídas a partir de números de pesquisas anteriores e qualitativa por realizar inferências a partir do modelo (RICHARDSON, 1999).

No que se refere ao resultado, a pesquisa é caracterizada como aplicada. Uma pesquisa aplicada ocorre quando há geração de conhecimento para aplicação prática com algum objetivo ou resolução de problema (LAKATOS; MARCONI, 2010). Quanto aos procedimentos técnicos, enquadra-se como bibliográfica, pela construção de um modelo a partir de práticas de orçamento observadas na literatura e, levantamento, pela avaliação por meio de aplicação de questionário em uma amostra de empresas (GIL, 1994).

Como instrumento de intervenção, utilizou-se do processo denominado ProKnow-C (*Knowledge Development Process – Constructivist*) e também o MCDA-C (*Multicriteria Decision Aiding – Constructivist*), propostos por Ensslin et al. (2010). Optou-se por estes instrumentos pelo auxílio que promovem na construção do conhecimento no pesquisador e pela forma estruturada para a resolução de problemas.

3.2 INSTRUMENTOS DE INTERVENÇÃO

Como abordado no enquadramento, utilizou-se do ProKnow-C, de maneira adaptada, como instrumento de intervenção para coleta de referencial bibliográfico e o MCDA-C como suporte à construção do modelo. Nesta etapa se apresentam os dois instrumentos, bem como a aplicação do questionário para testar a aderência do modelo.

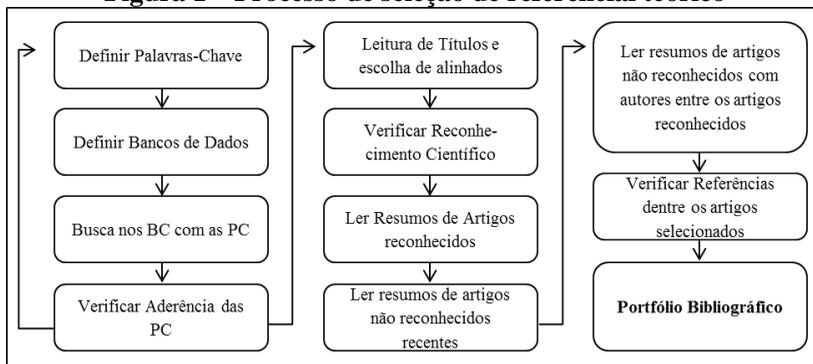
3.2.1 Abordagem ProKnow-C

Existem no meio acadêmico diversas fontes de informações que podem auxiliar na consecução de trabalhos científicos, tais como bases de dados e periódicos científicos. Porém, ao tempo que isso se reflete em um benefício, existe a necessidade de saber quais as fontes mais adequadas e também de justificar seu uso (BORTOLUZZI et al., 2011). Dessa forma, justifica-se o uso do ProKnow-C.

Um dos objetivos do método ProKnow-C é a seleção de um portfólio de artigos com reconhecimento científico, identificado a partir das citações no *Google Scholar*. Os trabalhos são selecionados segundo as delimitações dos pesquisadores pela percepção das palavras-chave mais adequadas ao tema (TASCA et al., 2010).

O ProKnow-C é constituído por 4 etapas. A primeira se refere à seleção e filtragem do portfólio bibliográfico. Na segunda etapa é realizada a análise bibliográfica do portfólio selecionado. Na terceira etapa é realizada a análise sistêmica dos artigos e na quarta etapa emerge a pergunta da pesquisa.

Apresenta-se na Figura 1, de forma resumida, o processo de seleção do portfólio.

Figura 1 – Processo de seleção de referencial teórico

Fonte: adaptado de Azevedo et al. (2011).

Conforme a Figura 1, apresenta-se a primeira etapa do ProKnow-C que é utilizada na presente pesquisa. Para seleção de portfólio, inicialmente o pesquisador define as palavras-chave pertinentes ao tema de pesquisa e os principais bancos de dados. Para a escolha de bancos de dados, faz-se o teste com as palavras-chave selecionadas em bases da área de Ciências Sociais Aplicadas; selecionam-se as bases com mais resultados.

Após a busca dos artigos nas bases selecionadas, verifica-se a aderência das palavras-chave. Para tal verificação o pesquisador observa nos trabalhos selecionados se as palavras-chave utilizadas são pertinentes, se cabe a exclusão de palavras utilizadas ou a inclusão de outras não observadas anteriormente. Caso ocorra mudança, o pesquisador reinicia o processo.

A partir desse portfólio bruto selecionado, realiza-se a exclusão de trabalhos duplicados, o qual pode ser feito com o auxílio de *software* de gerenciamento bibliográfico, e se procede à leitura dos títulos. Os trabalhos selecionados são submetidos ao teste de reconhecimento científico, feito a partir da quantidade de citações no *Google Scholar* e se utilizando do princípio de Pareto.

Com os trabalhos selecionados, tidos como reconhecidos, procede-se a leitura dos resumos e, se alinhados, identificam-se seus autores. Dentre os trabalhos anteriormente não selecionados por falta de reconhecimento, leem-se os resumos dos trabalhos recentes, com menos de dois anos, e também de trabalhos que têm a autoria realizada por autor de resumo de trabalho reconhecido.

O passo que sucede a seleção de resumos alinhados é a verificação da disponibilidade dos trabalhos por completo e sua leitura integral. A partir de selecionado o portfólio, faz-se a verificação de suas referências para a identificação de possíveis trabalhos alinhados que tenham ficado fora do processo de seleção. Os trabalhos selecionados nesse processo formam o portfólio bibliográfico.

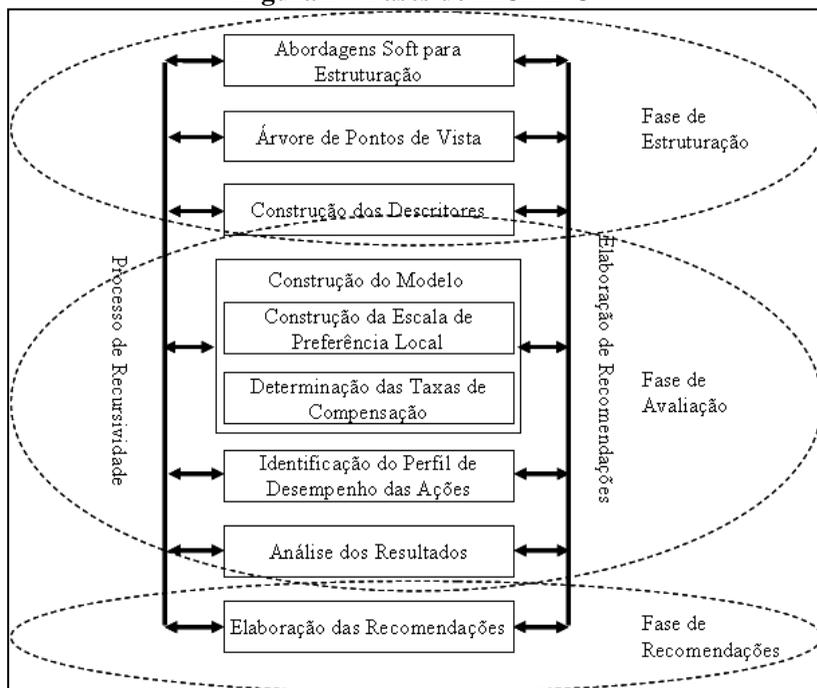
3.2.2 Métodos de apoio multicritério a decisão (AMD)

Os métodos de apoio multicritério à decisão, MCDA (*Multicriteria Decision Aiding*), derivam das escolas francesa e americana, sendo que o método construtivista, MCDA-C, trata-se de uma ramificação do MCDA tradicional e se originou da Pesquisa Operacional Soft, utilizada na tomada de decisão (ENSSLIN et al., 2000). O presente estudo utiliza da abordagem MCDA-C, que visa estruturar o contexto decisional no desenvolvimento de modelos que auxiliem os decisores na fundamentação de suas decisões, com base naquilo que acreditam ser o mais adequado (ROY, 1993; PACHECO, 2013).

Apresenta-se na Figura 2 a forma como o MCDA-C é realizado.

Como demonstrado na Figura 2, o MCDA-C está dividido em três fases. Inicialmente, a fase de contextualização é composta de três etapas. Na etapa da Abordagem Soft para Estruturação, também denominada de Contextualização, é feita a descrição do ambiente com a representação das principais preocupações para o decisor. A etapa da construção da Árvore de Pontos de Vista realiza a identificação dos Elementos Primários de Avaliação (EPAs), sua transformação em conceitos, agrupamentos destes por afinidades em áreas de preocupação, que por fim, culmina na construção da árvore. Na etapa da Construção dos Descritores acontece a construção dos mapas cognitivos, transformando a Árvore de Valor em Estrutura Hierárquica de Valor, com a incorporação de Pontos de Vista Elementares a partir do agrupamento dos Conceitos em Clusters e Sub-Clusters. Por fim, são construídos os Descritores para representarem da melhor forma possível o que os decisores julgam como importante (PACHECO, 2013).

Figura 2 – Fases do MCDA-C



Fonte: Ensslin, Dutra e Ensslin (2000).

A fase de Avaliação é dividida em quatro etapas e expande o entendimento do decisor com a construção de escalas e atribuição de taxas que representem suas preferências. A etapa da Construção da Escala de Preferência Local compreende a transformação das escalas ordinais dos descritores para cardinais (escala de intervalos) por meio de suas Funções de Valor. A Determinação das Taxas de compensação permite a integração das escalas cardinais e definição do Valor Global de Desempenho. A Identificação do Perfil de Desempenho das Ações acontece por meio da mensuração da situação atual. Na etapa de Análise dos Resultados são evidenciados os aspectos com desempenho comprometedor, competitivo e de excelência (ENSSLIN; DUTRA; ENSSLIN, 2000).

A última fase, de Recomendações, objetiva a construção de conhecimento acerca de ações de melhoria a serem executadas e seus efeitos. Além disso, é realizada uma análise de sensibilidade com vistas a testar a robustez do modelo (PACHECO, 2013).

3.2.3 Aplicação de questionário para teste de aderência

Adaptado da pesquisa de Castro et al. (2012), o questionário (em Anexo) aplicado na pesquisa visa testar a aderência do modelo. A adaptação do questionário diz respeito ao tipo de empresa, dado que Castro et al. (2012) abordaram a utilização de práticas de orçamento em hotéis e a presente pesquisa abrange também outros tipos de companhias. A partir do questionário, os respondentes são indagados sobre a utilização de práticas relacionadas ao planejamento, execução e controle, envolvendo os itens já apresentados na revisão da literatura.

A amostra da pesquisa é caracterizada como intencional, o que pode ser justificado por apenas ser utilizada para o teste de aderência do modelo. Para este teste, foram contatadas empresas do setor de Bens Industriais da Bolsa de Valores BM&FBovespa. Após contatos por e-mail e telefone, conseguiu-se 14 respostas dentre 36 companhias listadas nesse setor. Os questionários respondidos foram levantados por meio de formulário disponibilizado no Google Docs no período de setembro de 2012 a abril de 2013.

Destaca-se nessa etapa do trabalho a delimitação de que o questionário aplicado na presente pesquisa não tem como intuito a realização de inferências estatísticas, sua aplicação tem como objetivo testar a aderência do modelo construído. A aplicação do questionário é efetuada com amostra intencional constituída pelas empresas do setor de Bens Industriais da BM&FBovespa.

3.3 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO IDENTIFICADAS NA LITERATURA

Para a busca de literatura pertinente ao assunto, utilizou-se do ProKnow-C de maneira adaptada. A busca foi efetuada em outubro de 2012, diretamente no Portal de Periódicos da CAPES, devido à possibilidade de aquisição gratuita dos trabalhos deste Portal de Periódicos.

Com a definição de ‘*budgeting*’ como palavra-chave, procedeu-se a busca no Portal. Sem delimitação de tempo, e com delimitação para apenas resultados com artigos, a busca resultou em uma base de 3.025 artigos. Foi realizada inicialmente a leitura dos títulos e, se pertinentes, dos resumos e do trabalho na íntegra. Além disso, dentre os trabalhos selecionados, foi realizada a identificação de possíveis referências alinhadas. O processo derivou uma base de 16 artigos.

Além do ProKnow-C para identificação de literatura internacional, foram pesquisados artigos nacionais em periódicos de contabilidade com estratos entre A1 e B3 no Qualis da CAPES. Foram escolhidos os periódicos dentre esses estratos pelo rigor que adotam em seu processo de avaliação e, conseqüentemente, melhores trabalhos publicados. Para essa busca foi utilizado orçamento* como palavra-chave, em que foram encontrados dois artigos alinhados.

O Quadro 4 apresenta as práticas identificadas, bem como as pesquisas que realizaram tais abordagens.

Práticas / Pesquisas		Etapa
Execução	Horizonte de tempo do Planej. estratégico	Castro et al. (2012) - Brasil
	Itens na execução do processo orçamentário	Steed e Gu (2009) - EUA
Controle	Aspectos Motivacionais	Cress e Pettijohn (1985) - EUA
	Critérios utilizados para avaliar os resultados	Hansen e Van der Stede (2004) - EUA
	Formas de avaliação dos resultados	Jones (1998) - UK
	Medidas de Desempenho Utilizadas	Jones (2008) - UK
	Papel no monitoramento	Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) - Bahrein
	Periodicidade de relatórios orçamentários	Libby e Lindsay (2010) - EUA e Canadá
	Responsáveis pela análise das variações	Pavlatos e Paggios (2009) - Grécia
	Periodicidade das análises de variações	Predengarst, West e Shi (2006) - China
	Finalidade de análise das variações	Schmidgall e Ninemeier (1987) - EUA
	Etapas do controle orçamentário	Schmidgall e Ninemeier (1986) - EUA
	Uyar e Bilgin (2011) - Turquia	
	West e Prendergast (2009) - UK	
	Abdel-Kader e Luther (2006) - UK	
	Annam e Sairen (2009) - Malásia	
	Almeida et al. (2009) - Brasil	
	Pereira e Espejo (2012) - Brasil	

Fonte: Dados coletados na Revisão.

O Quadro 4 apresenta as práticas de orçamento referentes ao planejamento desde o item de Manual de Orçamento até o Planejamento Estratégico. As práticas de execução englobam os itens inerentes à Execução do Processo Orçamentário e Aspectos Motivacionais. Por fim, a etapa de controle compreende os itens de Critérios para Avaliar o Desempenho ao de Etapas do Controle Orçamentário.

Os itens apresentados no Quadro 4 são denominados no presente trabalho como práticas críticas de orçamento, a cada um destes itens existem ainda subdivisões, as quais são denominadas práticas elementares de orçamento. Por exemplo, Tipo de Orçamento, referente à etapa de planejamento, é uma prática crítica de orçamento. As subdivisões apresentadas, que são o Orçamento Empresarial, de Base Zero, Flexível, Contínuo, Por Atividades e *Beyond Budgeting* são as práticas elementares de orçamento. As práticas críticas referentes à adoção de manual e comitê de orçamento não possuem subdivisões, portanto, não possuem práticas elementares.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O capítulo de apresentação e análise dos resultados compreende em seu primeiro item a construção do modelo para avaliar a sofisticação da utilização de práticas orçamentárias. Após isso será efetuado o teste de aderência com a aplicação do questionário, recomendações de aperfeiçoamento e discussão a partir dos trabalhos anteriores que efetuaram levantamentos e elaboração de modelos de práticas de orçamento.

4.1 ELABORAÇÃO DO MODELO

Na etapa de elaboração do modelo são abordadas as práticas de orçamento verificadas em cada um dos itens apresentados no Quadro 4 e a construção de escalas para avaliação de tais práticas, após isso é apresentado o mapa geral do modelo.

4.1.1 Estruturação do Modelo

O processo para a estruturação do modelo para avaliação do nível de sofisticação é o exposto na Figura 3. Inicialmente, partiu-se das práticas de orçamento apresentadas por Castro et al. (2012). Com as práticas de orçamento definidas, realizou-se a busca por outros trabalhos que abordassem empiricamente tais práticas a partir da base de dados da Capes e foram levantados seus resultados.

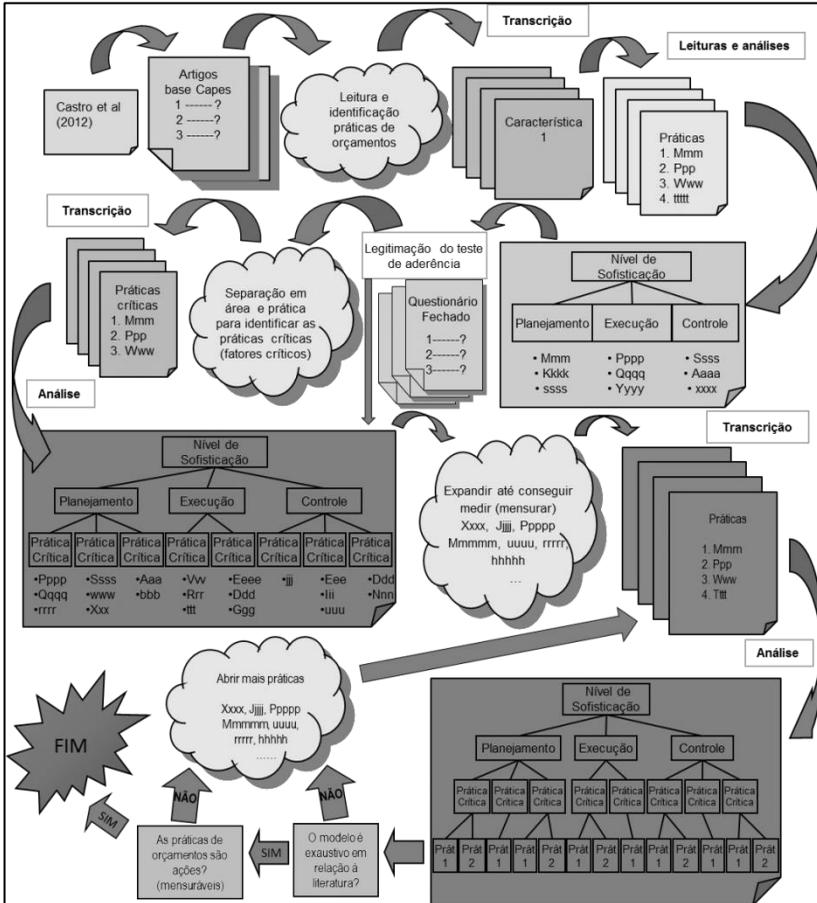
Com a identificação dos trabalhos, procedeu-se à análise e transcrição das práticas para o modelo. A partir disso, para legitimar o modelo, efetuou-se a aplicação de questionário com as práticas para testar a aderência em uma amostra de empresas. Com a aplicação do questionário e observação de seus resultados, novamente foram verificadas e realizadas adaptações das práticas ao modelo e realizados os desmembramentos necessários.

Após a aplicação do questionário, as práticas foram expandidas até o ponto em que as pesquisas pudessem ser mensuradas, partindo-se dos fatores críticos (práticas críticas) até as práticas elementares de orçamento. Ao final desse processo, observa-se se o modelo é exaustivo quanto à literatura e se há como mensurar as práticas, caso positivo, o modelo está finalizado.

Para a avaliação do nível de sofisticação, o modelo está dividido entre as etapas de planejamento, execução e controle, e cada uma das etapas possui aspectos do orçamento denominados de práticas críticas.

As práticas críticas possuem seus desdobramentos, as práticas elementares de orçamento, que por sua vez, possuem os descritores para sua mensuração.

Figura 3 – Processo para a estruturação de modelo para avaliação nível de sofisticação



Fonte: Adaptado de Mello (2006).

Após demonstrado o processo para a construção do modelo, apresentam-se a seguir as práticas de orçamento consideradas no trabalho. Inicialmente, no Quadro 5, apresentam-se as práticas de planejamento do orçamento.

Quadro 5 – Práticas relacionadas ao planejamento do orçamento

Se Possui Manual de Orçamento				
Se Possui Comitê de Orçamento				
Composição do Comitê de Orçamento				
Gerente de Pessoal	Gerente de Marketing	Gerente de Contabilidade/ Controller		Gerente geral/ Diretor
Gerente Financeiro / Tesoureiro	Proprietário(s)	Diretor de Orçamento/ Manager		Outros
Tempo de preparação do orçamento				
Menos de 40 horas	De 41 a 80 horas	De 81 a 120 horas	Mais de 120 horas	
Objetivos Pretendidos				
Previsões de futuro		Decisões de Preço		Avaliar o desempenho
Maximizar resultados		Controle		Motivar os Gerentes
Introduzir novos produtos e serviços		Auxiliar no planejamento de longo prazo		Motivar os funcionários
Planificar, controlar e valorar o resultado		Auxiliar no planejamento de curto prazo		Comunicar os planos
Criar incentivos e recompensas		Coordenar as operações		Planejar a rentabilidade
Informações utilizadas na elaboração				
Resultados dos anos anteriores - realizados		Estatísticas do setor / indicadores		Indicadores econômicos nacionais
Indicadores econômicos locais e regionais		Análise de mercado		Números do orçamento de anos anteriores
		Outras		
Formas de elaboração				
<i>Top-down</i>	<i>Bottom-up</i>	Combinação	Outros	
Período do Orçamento				
1 mês	3 meses	6 meses	1 ano	Outros
Revisão do Orçamento				
Mensalmente	Trimestralmente	Semestralmente	Outros	
Diretrizes sobre o comportamento das receitas				
Percentual de aumento em relação ao ano anterior	Com base na melhoria do conjunto competitivo	Com base na inflação prevista	Método estatístico (Regressão etc)	Outro
Itens que fazem parte do pacote orçamentário				
Despesas de capital		Avaliação da concorrência	Plano de marketing	Funcionários em tempo integral e equivalentes
Salários da administração		Pesquisa salarial	Outros	
Tipo de Orçamento				
Empresarial	Base Zero	Flexível	Contínuo	Por Atividades
				<i>Beyond Budgeting</i>
Programas de computadores utilizados				
Planilhas Eletrônicas	Programas	Internet	Excel e outros	Outros

(Excel)	específicos		programas	
Planejamento estratégico				
1 ano	3 anos	5 anos	Mais de 5 anos	Outros

Fonte: Adaptado de Castro et al. (2012).

As práticas de orçamento relacionadas ao planejamento constantes no Quadro 5 representam uma adaptação da pesquisa realizada por Castro et al. (2012). Foram adicionadas as questões referentes às informações utilizadas para elaboração e objetivos pretendidos com o orçamento. Tais questões foram anteriormente abordadas na etapa de execução do orçamento. Dentre as práticas de planejamento, apresentam-se questões relativas aos participantes do processo orçamentário, aspectos temporais, tipos de orçamento, itens do pacote orçamentário, *softwares*, entre outros.

O modelo normativo de orçamento, proposto por Jones (2008b), partiu de dois levantamentos de práticas de orçamento realizadas em um intervalo de dez anos. A partir da verificação por teste Qui-quadrado, práticas com resultados significantes foram consideradas como normativas e não normativas, e sem resultados significantes, como provavelmente normativas e provavelmente não normativas. Referente à etapa de planejamento, a pesquisa abordou as razões para a utilização do orçamento, período do orçamento, a utilização de orçamento fixo e de base zero, uso de planilhas para seu gerenciamento, além da verificação de quais as informações utilizadas para a elaboração.

Referente à etapa de execução, apresentam-se as principais práticas no Quadro 6.

Quadro 6 – Práticas relacionadas à execução do orçamento

Itens na execução do processo orçamentário	Segredo da alta direção
	Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário
	Fluxo de informações está disponível para o orçamento
	Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente
	Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção
	Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos
	Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico
Aspectos Motivacionais	A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o orçamento eficaz
	A participação é fundamental para os gestores aceitarem seu orçamento e considerar possível
	O “ <i>gamesmanship</i> ” orçamentário é um problema para a empresa
	Os bônus ao gerente ligado alcance dos objetivos orçamentários
	Ter orçamento realizável, mas difícil de alcançar motiva os gestores
	A participação é importante quando o orçamento é uma medida de desempenho para os gestores

Fonte: Adaptado de Castro et al. (2012).

As práticas apresentadas no Quadro 6, referem-se à etapa de execução do orçamento. Em pesquisas anteriores, tais práticas são geralmente avaliadas por meio de escala Likert e envolvem itens como aspectos motivacionais e participação.

No que tange à execução do orçamento, Jones (2008b) aborda em seu trabalho inicialmente a questão da abordagem utilizada (*top-down*, *bottom-up* e combinação) e suas possíveis causas. Em comparação a outros trabalhos, Jones (2008b) encontrou índice superior de utilização da abordagem *top-down* e, como possíveis razões, figuram a estrutura gerencial da organização, experiência financeira dos gestores e responsabilidades. A pesquisa verificou ainda aspectos como participação; motivação a partir de metas difíceis, porém alcançáveis; além do *gamesmanship* orçamentário.

No Quadro 7, apresentam-se as práticas referentes à etapa de controle.

Quadro 7 – Práticas referentes à etapa de controle do orçamento

Critérios utilizados para avaliar os resultados				
<i>Benchmarking</i>	Não usa pontos de referência	Usam pontos de referência		
Formas de avaliação dos resultados				
Variação em Percentual	Variação monetária	Repetição de uma variável adversa		
Meditas de Desempenhos Utilizadas				
Comparação com resultados de anos anteriores	Comparação dos valores orçados X realizados	Indicadores e metas do Ferramentas de Avaliação (BSC ou outras)		
Comparações com os concorrentes	Estatísticas do setor	Outros		
Papel no monitoramento				
Principal indicador de desempenho	Um dos poucos indicadores-chave utilizados	Pouco utilizado como medida de desempenho		
Periodicidade de relatórios orçamentários				
Mensalmente	Semestralmente	Anualmente	Outros	
Responsáveis pela análise das variações				
Chefes de departamentos	Alta administração	Comitê de orçamento		
Gerente geral	Controller	Outros		
Periodicidade das análises de variação				
Mensalmente	Trimestralmente	Semestralmente	Anualmente	Outros
Finalidade de análise das variações				
Avaliar o desempenho do gerente	Avaliar a capacidade de provisão do gerente	Controlar os custos/despesas		
Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	<i>Feedback</i> para o orçamento do próximo período	Outros		
Etapas do controle orçamentário				
Análise comparativa	Identificação dos desvios	Análise das causas dos desvios	Medidas de adequação	

Fonte: Adaptado de Castro et al. (2012).

As práticas apresentadas no Quadro 7 representam as características identificadas na etapa de controle. Tais práticas englobam parâmetros utilizados no controle dos resultados, análise de variações e avaliação de desempenho.

No modelo de Jones (2008b), a etapa de controle engloba a utilização de orçamento flexível; o papel do orçamento na avaliação de desempenho dos resultados; critérios para avaliar diferenças encontradas e quais critérios, como a utilização de *Benchmarking*; a necessidade de noção de autoridade e responsabilidades dos chefes de departamentos

para o controle orçamentário; e a utilização de manual, comitê e revisão dos procedimentos orçamentários.

4.1.2 Método de Avaliação do Modelo

Para a determinação dos níveis de sofisticação do modelo, houve a transformação das escalas ordinais em cardinais, por meio de função de valor. As escalas ordinais são os descritores, de acordo com Ensslin, Montibeler Neto e Noronha (2001), os descritores mensuram as preocupações dos decisores e também podem ser definidos como um conjunto de níveis de impacto. Cada nível de impacto pode ser entendido como a representação do desempenho de cada ação potencial. Apresentam-se no Quadro 8 os tipos de descritores.

Quadro 8 – Tipos de Descritores

Tipos de Descritores	Descrição
Direto	É aquele que possui uma forma de medida numérica intrínseca
Construído	É construído para uma questão específica, a partir de pontos de vista elementares que o expliquem segundo a percepção dos decisores
Indireto ou Proxy	Associa um evento ou propriedade fortemente relacionada (dependente) ao ponto de vista e a utiliza como um indicador
Quantitativo	Descreve adequadamente o ponto de vista, utilizando somente números
Qualitativo	Ao invés de números, necessita de expressões semânticas e/ou representações pictóricas para descrever o ponto de vista
Discreto	É formado por um número finito de níveis de impacto
Contínuo	É construído por uma função matemática contínua

Fonte: Adaptado de Ensslin, Montibeler Neto e Noronha (2001).

Para a presente pesquisa, o tipo de descritor utilizado é o quantitativo. É feita a utilização desse descritor devido ao fato de as escalas ordinais serem originadas dos resultados de pesquisas anteriores, que estão tanto em percentuais quanto em escala Likert, entre 1 e 5 (LIKERT, 1932).

Após definidas as escalas ordinais por meio de descritores, faz-se sua quantificação a partir de funções de valor. Função de Valor é um instrumento que pode auxiliar os decisores a expressarem

numericamente suas preferências com a ordenação da intensidade das preferências entre pares de níveis de impacto ou ações potenciais (ENSSLIN; MONTIBELER NETO; NORONHA, 2001). Uma função de valor deve ser construída pelo decisor a partir de seu ponto de vista.

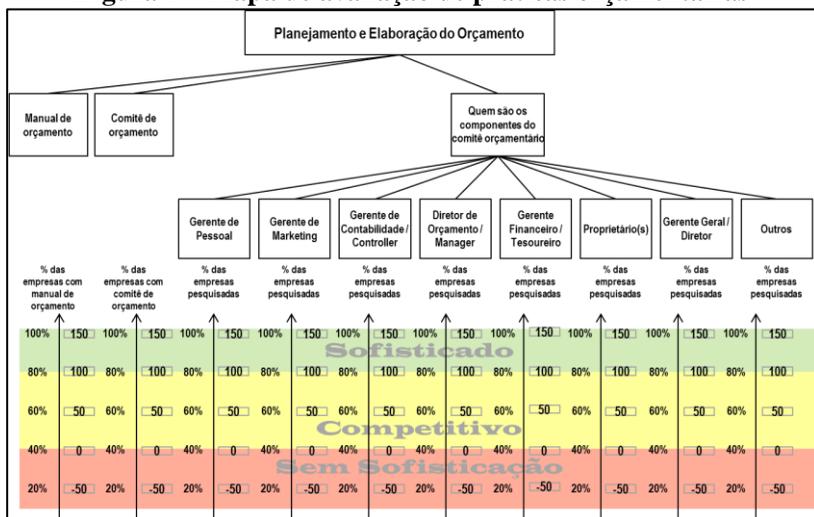
Existem diversos métodos na literatura acerca de Funções de Valor. Dentre estes, destacam-se o Método da Pontuação Direta, o Método da Bisseção e o Método do Julgamento Semântico (ENSSLIN; MONTIBELER NETO; NORONHA, 2001). Para o presente trabalho, utilizou-se do Método da Pontuação Direta.

Para sua utilização, o método da Pontuação Direta necessita que os descritores estejam previamente construídos, sejam qualitativos ou quantitativos, formados por um conjunto de níveis de impacto, ordenados entre o pior e o melhor nível. Com o objetivo de ancorar a escala, para estes níveis são atribuídos o zero para o nível inferior e 100 para o superior. Ressalta-se que para esse método não existe um zero fixo, trata-se de uma maneira de ancorar os julgamentos do decisor, que pode ser chamado de pior aceitável ou neutro (ENSSLIN et al., 2010).

4.1.3 Mapa do Modelo

O mapa do modelo é dividido conforme descrito na literatura, entre as etapas de planejamento, execução e controle. O intuito é de indicar a posição em que as práticas encontradas nas pesquisas anteriores se encontram na escala e, conseqüentemente, avaliar em que nível de sofisticação se encontram. Apresenta-se na Figura 4 um fragmento do mapa com suas escalas ordinais (percentuais) à esquerda e as escalas cardinais à direita.

Figura 4 – Mapa de avaliação de práticas orçamentárias



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se observa na Figura 4, é apresentada uma parte do modelo concernente à etapa de planejamento, constituída por percentuais para a avaliação. Os percentuais (lado esquerdo das escalas) se constituem nas escalas ordinais, ou descritores, que indicam os resultados encontrados em pesquisas anteriores. A partir do método da pontuação direta, esses descritores foram transformados em escalas cardinais lineares ancoradas entre 0 e 100, nível inferior e superior, respectivamente.

Para evitar possíveis interpretações de julgamento de valor, foi estabelecido 25% como percentual para o nível inferior e 75% para o nível superior. Dessa forma, pesquisas que apresentam práticas de orçamento com resultados entre 25% e 75% se enquadram no nível Competitivo por terem o resultado de sua escala cardinal entre 0 e 100. E práticas com menos de 25% ficam classificadas como nível Sem Sofisticação, de modo que práticas com mais de 75% se classificam como nível Sofisticado.

Também com o intuito de evitar julgamento de valor, práticas de orçamento pesquisadas por meio de escala Likert têm suas escalas cardinais ancoradas entre 0 e 100 para as médias apresentadas entre 2 e 4. Ou seja, resultados de práticas de orçamento com médias abaixo de 2 resultam em um número abaixo de 0 para a escala cardinal (nível Sem Sofisticação), assim como acima de 4 resultam em um número acima de

100 para a escala cardinal (nível Sofisticado) e resultados entre 2 e 4 o resultado da escala cardinal permanece entre 0 e 100 (nível Competitivo).

Na prática, a avaliação do nível de sofisticação da utilização de práticas de orçamento pode contribuir na eficácia da utilização do instrumento, para que seja aplicado nas organizações e possa atender suas expectativas quanto ao alcance de metas, e conseqüentemente, dos resultados. Por exemplo, uma empresa que possui seu orçamento no nível competitivo possui um instrumento que lhe auxilia em se manter no mercado, enquanto uma empresa que possui o orçamento em nível sofisticado possui um instrumento que contribui no alcance dos resultados e destaque em relação à concorrência.

O mapa completo do modelo está no Apêndice B.

4.2 TESTE DE ADERÊNCIA

Na presente etapa do trabalho são demonstrados os resultados referentes à aplicação do questionário com a amostra de empresas. São abordados os resultados com relação à utilização das práticas pelas empresas, bem como o teste de aderência do modelo.

4.2.1 Resultados da aplicação do questionário

Os resultados detalhados da aplicação do questionário se encontram no Apêndice E, na coluna referente às 14 empresas. Dentre os resultados referentes ao **planejamento**, destacam-se índices de 92,9% e 69,2% para a adoção de manual e comitê de orçamento. Destacam-se entre os principais componentes do comitê o Gerente de Contabilidade / Controller (42,9%) e o Gerente geral / Diretor (50,0%). Quanto ao tempo de preparação do orçamento, há predominância entre as empresas que levam mais de 120 horas, 71,5%.

Os principais objetivos com o orçamento são convergentes com a literatura, os objetivos de controle e planejamento da rentabilidade são os dois mais recorrentes. Em segundo lugar se encontram planificar, controlar e valorar o resultado e, avaliar o desempenho. As informações mais utilizadas na elaboração são os indicadores econômicos nacionais, análise de mercado e estatísticas do setor. A utilização de informações de indicadores econômicos nacionais pode ser explicada devido ao setor de atuação das empresas, que é de bens industriais.

Quanto à forma de elaboração, predomina a combinação, ou seja, elaboração interativa entre a alta administração e níveis inferiores.

Grande parte das empresas, 85,7%, afirmam elaborar o orçamento para o período de um ano. As revisões do orçamento são realizadas mensalmente por 21,4% das empresas, trimestralmente e semestralmente por 14,3% das empresas, e 50% utilizam outras formas, seja anualmente, mediante alterações de cenários ou não fazem.

Para as diretrizes sobre a receita, tanto o percentual de aumento em relação ao ano anterior, quanto uma base sobre a melhoria do conjunto competitivo são utilizados por 42,9% das empresas. Métodos estatísticos são utilizados por 28,6% das empresas. Cress e Pettijohn (1985) afirmam que apesar da existência de diversas ferramentas estatísticas com uso potencial, as empresas não as utilizam.

Entre os itens que fazem parte do pacote orçamentário, destacam-se as despesas de capital (85,7%), plano de marketing (85,7%) e salários da administração (78,6%). O orçamento empresarial, também conhecido por tradicional ou fixo, é o tipo de orçamento mais utilizado entre as empresas pesquisadas. Os sistemas de informações são uma necessidade no ambiente contemporâneo, os resultados da pesquisa indicam que mais de 85% das empresas aliam o uso de planilhas eletrônicas com algum programa específico para o gerenciamento do processo orçamentário. O planejamento estratégico é elaborado para cinco anos ou mais por 52,1% das organizações.

Com relação à **execução** do orçamento, há maior concordância de que o orçamento é um segredo da alta direção, um fluxo de informações está disponível para o orçamento e que as metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico.

Entre os aspectos motivacionais, o item com menor média é de que o *gamesmanship* é um problema para o orçamento (3,29). Em relação aos demais itens há maior concordância, entre eles estão que a participação é fundamental para os gestores aceitarem seu orçamento e o considerarem possível de se atingir (4,79), a autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o orçamento eficaz (4,71), a participação é importante quando o orçamento é uma medida de desempenho para os gestores (4,64), os bônus do gerente são ligados ao alcance dos objetivos orçamentários (4,50) e ter orçamento realizável, mas difícil de alcançar, motiva os gestores (4,07).

Na etapa de **controle** do orçamento, entre os critérios utilizados para avaliar os resultados, quase 80% das empresas utilizam pontos de referência, e quanto à forma, mais de 85% se baseiam em variações percentuais. As medidas de desempenho mais utilizadas são as comparações entre orçado e realizado, anos anteriores e indicadores e metas de ferramentas de avaliação, tais como o BSC.

Sobre o papel do orçamento no monitoramento, 57% das empresas indicam que é o principal indicador de desempenho e 43% que é um dos poucos indicadores-chave utilizados. A periodicidade dos relatórios orçamentários é realizada predominantemente de forma mensal, por 78,6% das empresas. As análises de variações têm como principais finalidades controlar os custos / despesas, identificar potenciais problemas em tempo de evitá-los e avaliar o desempenho do gerente. O controller e gerente geral são os principais responsáveis pelas análises de variações e sua periodicidade é mensal.

Quanto às etapas no controle orçamentário, em sua lógica de aplicação, apresenta-se um índice decrescente de utilização. A análise comparativa é realizada por 100% das empresas, 78,6% das empresas realizam a identificação dos desvios, enquanto isso, a análise das causas dos desvios é efetuada por 71,4% das empresas. Por fim, as medidas de adequação são adotadas por 42,9% das empresas pesquisadas.

4.2.2 Resultados do teste de aderência

O modelo proposto pode ser utilizado na avaliação dos resultados de pesquisas que abordam a utilização de práticas orçamentárias. Objetivamente, o modelo proporciona uma fotografia da maneira como as empresas utilizam as práticas de orçamento. Dessa forma, o teste de aderência é realizado a partir da aplicação de questionário adaptado de Castro et al. (2012) com 14 empresas do setor de Bens Industriais da BM&FBovespa.

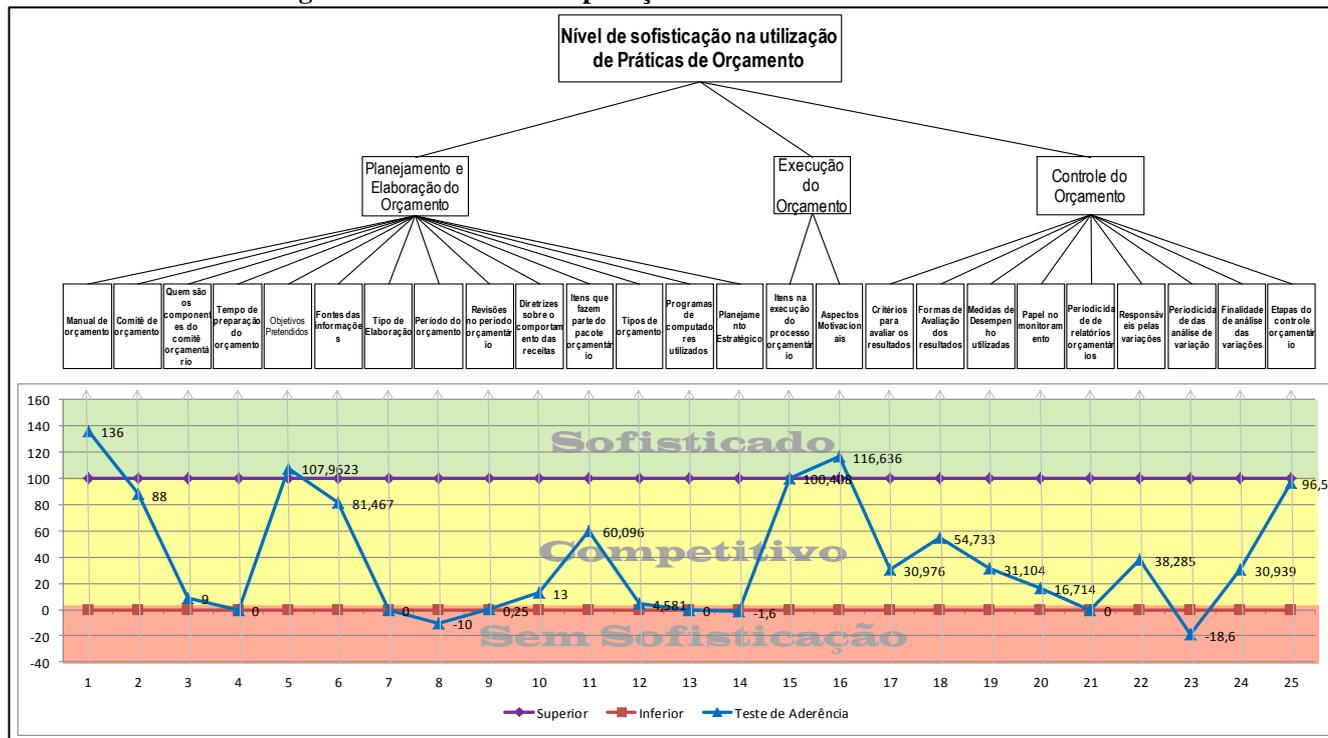
Na Figura 5 são apresentados os resultados do teste de aderência em que são destacadas as práticas críticas de orçamento. Os resultados individuais das práticas de orçamento com a mensuração dos descritores são apresentados no Apêndice C. Inicialmente, é possível constatar que o modelo atribui resultado inferior, ou seja, sem sofisticação, às práticas críticas que possuem como alternativas do questionário práticas de orçamento mutuamente excludentes. Por exemplo, práticas de orçamento relacionadas a períodos, como o período necessário para elaborar o orçamento, a periodicidade de relatórios, o período para o qual é destinado, o período do planejamento estratégico, entre outros. Outras práticas críticas também possuem entre suas práticas de orçamento opções mutuamente excludentes, como é o caso da forma de elaboração.

A forma de cálculo dos resultados da Figura 5 é efetuada linearmente. Inicialmente os cálculos são realizados para cada prática elementar de orçamento, ou seja, de forma individual. O cálculo leva em

consideração a ancoragem entre 0 e 100; os níveis definidos como superior e inferior, 75% e 25% no caso de percentuais e 4 e 2 para escalas; e o desempenho dos resultados do questionário. Depois de calculadas as pontuações das práticas elementares, linearmente são calculadas as pontuações das práticas críticas e pontuações globais.

Observa-se que as duas práticas iniciais do teste de aderência possuem pontuação superior ou próxima aos 100 pontos, dessa forma, a utilização de manual de orçamento por parte das empresas pesquisadas se apresenta como nível sofisticado. A formação de comitê de orçamento se constitui em uma prática que se aproxima do nível de sofisticação, contudo, pela pontuação angariada, se constitui em nível competitivo.

Figura 5 – Resultado da aplicação do teste de aderência ao modelo



Fonte: Dados da pesquisa.

Três práticas levantadas pelo questionário por meio de escala Likert se apresentam em nível sofisticado, são os objetivos pretendidos com o orçamento, itens avaliados na execução do processo orçamentário e aspectos motivacionais. Verifica-se que as práticas críticas referentes às informações utilizadas na elaboração e as etapas observadas no controle orçamentário são as práticas constantes do nível competitivo com maior proximidade e possibilidade de passar ao nível sofisticado.

As práticas críticas de orçamento que possuem pontuação no nível competitivo, que apresentam pontuação intermediária, são as práticas referentes aos itens que fazem parte do pacote orçamentário, critérios para avaliar os resultados, formas de avaliação dos resultados, medidas de desempenho utilizadas, papel no monitoramento, responsáveis e finalidades das análises de variações. Por fim, a prática crítica relacionada aos tipos de orçamento utilizados pelas empresas obteve pontuação próxima de 0, ou seja, próxima ao nível sem sofisticação.

Conforme observado na Figura 5, o modelo proporciona uma potencial visualização a respeito de que práticas devem ser melhoradas para se manter ou melhorar o nível de sofisticação do orçamento. Como a Figura 5 apresenta apenas as práticas críticas, a partir do Apêndice C pode ser observada cada prática de orçamento e a mensuração de seu descritor. O intuito de observar cada prática individualmente é de elucidar qual delas exerce maior influência nas práticas críticas apresentadas.

Apresenta-se, no Quadro 9, a pontuação gerada em cada área das práticas orçamentárias.

Quadro 9 – Pontuação por área do teste de aderência

Áreas	Taxas	Superior	Inferior	Pontuação	Global
Planejamento	40%	100	0	35	14
Execução do orçamento	20%	100	0	109	21,8
Controle do Orçamento	40%	100	0	31	12,4
Total					48,2

Fonte: Dados da pesquisa.

As taxas utilizadas para a geração da pontuação global são lineares, e a diferença entre o valor utilizado se explica pela quantidade de práticas existentes em cada etapa. As pontuações utilizadas para cada

uma das práticas críticas também foram calculadas de forma linear e podem ser visualizadas no Apêndice E.

A soma das taxas estabelecidas entre as áreas (etapas de planejamento, execução e controle) é de 100%, e dentre os 100 pontos possíveis, o cálculo do desempenho global total alcançado pelas etapas ficou inferior à metade. A pontuação da etapa de execução superou os 20% preestabelecidos, o que indica que esta área, de forma geral, não carece de melhorias, se encontra em nível sofisticado. Todavia, as áreas de planejamento e controle apresentam resultado global entre 12 e 14%, de uma taxa de 40% possível em cada. Essa pontuação indica que ainda estão em nível de mercado, porém, próximo ao nível sem sofisticação.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa etapa do trabalho é realizada uma comparação entre os resultados encontrados no teste de aderência com a pesquisa de Castro et al. (2012); justifica-se a comparação com esta pelo fato de conter todas as variáveis pesquisadas e permitir maior comparabilidade. Além disso, são abordadas as diferenças entre o modelo proposto por Jones (2008b).

A Figura 6 apresenta as práticas críticas de orçamento. As práticas de orçamento são apresentadas individualmente com seus resultados no apêndice D. Entre os resultados, verifica-se o destaque para os níveis superiores e inferiores e também a comparação entre os resultados dos níveis de sofisticação do teste de aderência com a pesquisa de Castro et al. (2012).

A principal diferença observada entre amostras pesquisadas está nas práticas críticas iniciais, a adoção de manual e comitê orçamentário. De acordo com Frezatti (2009), as diretrizes orçamentárias representam a tradução do planejamento estratégico para sua execução no período do orçamento, porém, verifica-se que entre os hotéis pesquisados por Castro et al. (2012) é a prática menos adotada, ou seja, sem sofisticação. A pesquisa de Cress e Pettijohn (1985), apesar do ano, apresenta um índice 49,3% de utilização, pesquisas mais recentes, como Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) e Ahmad e Salleh (2009) apresentam maior incidência na utilização dessa prática.

Quanto à utilização de comitê orçamentário, pelo fato de o processo orçamentário ser persuasivo dentro das organizações, algumas empresas instituem um comitê para facilitar a realização do processo e seu aperfeiçoamento (CRESS; PETTIJOHN, 1985). Para esta prática, a discrepância observada entre as amostras é menor se comparado à utilização de manual, porém, também se trata de um aspecto avaliado

como nível sem sofisticação. De maneira oposta, Uyar e Bilgin (2011) apresentam um índice de 87,5% de utilização do comitê orçamentário.

Com exceção das duas práticas críticas iniciais, as demais seguem uma tendência semelhante. Constam no Apêndice D as práticas de orçamento e seus níveis de sofisticação para observação individual, ou seja, para que possam ser visualizadas quais delas exercem maior influência nos resultados das práticas críticas. Observa-se que nas práticas críticas referentes aos objetivos pretendidos com o orçamento, informações utilizadas em sua elaboração e finalidade das análises de variações, a amostra de hotéis apresenta maior nível de sofisticação se comparada ao teste de aderência.

Em contrapartida, a amostra referente ao teste de aderência apresenta maior número de práticas críticas com nível de sofisticação superior em relação aos hotéis. Além de manual e comitê orçamentário, apresentam-se as práticas críticas de diretrizes sobre o comportamento das receitas, itens que fazem parte do pacote orçamentário, aspectos motivacionais, critérios para avaliar os resultados, formas de avaliação dos resultados, medidas de desempenho utilizadas e os responsáveis pela análise de variações.

De forma geral, o nível de sofisticação alcançado pela amostra do teste de aderência foi superior à pesquisa de Castro et al. (2012), o que pode ser confirmado no Quadro 10.

Quadro 10 – Pontuação por área de Castro et al. (2012)

Áreas	Taxas	Superior	Inferior	Pontuação	Global
Planejamento	40%	100	0	10	4
Execução do orçamento	20%	100	0	96	19,2
Controle do Orçamento	40%	100	0	23	9,2
Total					32,4

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao comparar o Quadro 10 com o Quadro 9, verifica-se maior sofisticação na amostra do teste de aderência devido ao fato da maior pontuação global, 48,2 (15,8 pontos acima). A etapa de planejamento é a área que necessita mais ações para melhorar seu nível, com apenas 4 de 40 possíveis. As práticas de manual e comitê orçamentário possuem maior contribuição para esse desempenho, devido ao fato de se apresentarem no nível sem sofisticação.

Similarmente ao teste de aderência, a etapa de execução do orçamento da amostra de Castro et al. (2012) apresenta o melhor nível de sofisticação em relação às etapas de planejamento e controle. Com a realização de melhorias, poderia passar do nível competitivo ao

sofisticado com menor dificuldade em relação ao planejamento e controle. A etapa de controle possui também baixa pontuação, a maioria das práticas críticas dessa etapa se apresenta na parte inferior do nível competitivo.

Com relação ao modelo normativo proposto por Jones (2008b), o presente trabalho se diferencia ao demonstrar em que nível de sofisticação se apresentam amostras de empresas pesquisadas. O intuito de Jones (2008b) foi de apresentar um modelo com práticas de orçamento que pudessem ser utilizadas por hotéis, taxadas em normativas ou provavelmente normativas e não normativas ou provavelmente não normativas.

O modelo normativo de Jones (2008b) envolveu a identificação de práticas orçamentárias em literatura pertinente, seguido da verificação de sua utilização pelos hotéis em um intervalo de dez anos. Para enquadrá-los como normativos, foi efetuada a aplicação de teste Qui-quadrado para observar o nível de significância. Além disso, entrevistas foram realizadas com gestores para a investigação de divergências e convergências entre as práticas existentes e sua utilização por parte das organizações.

De forma diferente, o presente trabalho não sugere determinadas práticas como normativas de serem seguidas, mas sim, indica em que nível está sua utilização e aponta em que área melhorias devem ser efetuadas para melhorar sua sofisticação. Dado o fato de que o modelo se aplica a amostras de pesquisas, deve-se levar em consideração que cada organização é diferente e buscar identificar a influência de cada uma no resultado.

Como consequência de indicar aspectos a serem melhorados, o modelo tem por objetivo aumentar a eficácia do processo orçamentário das organizações e tornar o orçamento mais próximo da realidade, ou seja, com maior probabilidade de acerto entre orçado e realizado e alcance de metas e resultados previstos.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O orçamento se trata de um instrumento gerencial utilizado pelas organizações e possui diversas funções, tais como auxílio no planejamento e auxílio na operacionalização do planejamento estratégico. Apesar de suas funções, o orçamento é alvo de discussões acerca de suas limitações. Dessa forma, o trabalho visava responder a pergunta de pesquisa acerca de quais são as práticas a serem consideradas para a avaliação do nível de sofisticação do orçamento nas empresas.

Para a consecução da pesquisa, foram utilizadas as práticas de orçamento indicadas por Castro et al. (2012), além da identificação de pesquisas anteriores que abordaram tais práticas. A partir de tais práticas de orçamento, construiu-se o modelo com apoio da metodologia MCDA-C e aplicação de questionário para teste de aderência.

Para a construção do modelo, procedeu-se inicialmente com a identificação das principais práticas de orçamento descritas na literatura nas quais o modelo foi baseado. A construção do modelo também foi realizada a partir da utilização de escalas cardinais lineares que permitem a mensuração das práticas de orçamento, o que possibilitou a avaliação do nível de sofisticação da aplicação dessas práticas.

A principal contribuição do modelo proposto é a capacidade de avaliação de práticas de orçamento e a mensuração do nível de sofisticação em que é utilizado. Com a utilização de escalas cardinais, os resultados das pesquisas podem figurar em três níveis: Sem Sofisticação, Competitivo e Sofisticado. A partir dessa avaliação, o modelo permite a identificação de aspectos deficitários que podem ser melhorados. Os resultados do teste de aderência, bem como a verificação de pesquisas anteriores, demonstraram que o modelo possibilita tal visualização e demonstra de forma clara os aspectos de contribuem de forma negativa ou positiva para o desempenho alcançado.

Além disso, o modelo permite que pesquisadores tracem comparações entre amostras, com representação visual de seus resultados. Comparações podem ser realizadas entre amostras de diferentes setores de atuação das organizações, países em que estão localizadas, entre outros. Os resultados podem ser comparados desde cada prática até cada etapa do orçamento, com a geração do resultado global do nível de sofisticação.

Umaphaty (1987) afirma que empresas de sucesso utilizam determinadas práticas de orçamento, dessa forma, conclui-se que o modelo contribui ao utilizar um instrumento de outra área do

conhecimento para mensurar a utilização dessas práticas e realizar a aplicação de teste de aderência para demonstração. Ressalta-se também que a literatura aponta deficiências relativas ao orçamento, entre elas, que se trata de um processo demorado e que inibe a inovação, dessa forma, ao facilitar a identificação de pontos críticos, o modelo pode contribuir positivamente com o processo orçamentário nas organizações.

Dentre as limitações do trabalho, pode-se mencionar inicialmente que algumas práticas de orçamento possuem opções de respostas excludentes, o que ocasionou a diminuição do desempenho de algumas práticas avaliadas. Dessa forma, itens indicados como sem sofisticação, por exemplo, poderiam figurar em nível competitivo ou sofisticado. Outro aspecto diz respeito às práticas de orçamento avaliadas, isto porque na realidade das organizações outras práticas podem ser utilizadas. Além disso, salienta-se que pesquisas anteriores, e também o teste de aderência, são realizados a partir de questionários respondidos acerca de informações confidenciais de empresas e nem sempre refletem a verdade.

A partir das limitações, devido ao fato de o presente estudo possibilitar a avaliação do nível de sofisticação de pesquisas, sugere-se para pesquisas futuras o aperfeiçoamento do modelo e seus descritores para permitir a avaliação do nível de sofisticação do orçamento diretamente em empresas. Além disso, a revisão de literatura com o intuito de atualizar as práticas de orçamento e a exploração de fatores com potencial influência na utilização de uma prática em detrimento de outra.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

AHMAD, M. F.; SALLEH, A. Budget Planning, Control and Evaluation: An Overview of Its Practices in Manufacturing. In: **Reflecting on Accounting Research Issues**, Penerbit UTM Press, Skudai, Johor, p. 83-102, 2009.

ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D. R. A Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da Região Sul do Brasil. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 65-99, 2009.

ABRATT, R.; BEFFON, M.; FORD, J. Relationship between Marketing Planning and Annual Budgeting. **Marketing Intelligence & Planning**, v. 12, n. 1, p. 22-28, 1994.

AZEVEDO, R. C.; ENSSLIN, L.; LACERDA, R. T. O.; FRANÇA, L. A.; GONZALEZ, C. J. I.; JUNGLES, A. E.; ENSSLIN, S. R. Avaliação de desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. **Ambiente Construído**, v.11, n.1, p. 85-104, 2011.

DE MELLO, Nelson Ruben Balverde. **Desenvolvimento de uma ferramenta de apoio ao processo de negociação integrativa**. Florianópolis, SC, 2006. 158 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Disponível em : <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS4961.pdf>>.

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de desempenho multicritério como apoio à gestão de empresas: Aplicação em uma empresa de serviços. **Gestão & Produção**, v. 18, n. 3, p. 633-650, 2011.

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; VALMORBIDA, S. M. I. Avaliação de desempenho em redes de pequenas e médias empresas: estado da arte para as delimitações postas

pelo pesquisador. **Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios**, v. 4, n. 2, p. 202-222, 2011.

CASTRO, J. K.; SOUZA, P.; SANTOS, G. R.; LUNKES, R. J. Práticas presupuestarias aplicadas a las empresas hoteleras de Brasil: Un estudio en la ciudad de Florianópolis. **Estudios y Perspectivas en Turismo**, v. 21, n. 4, p. 904-924, 2012.

CRESS, W. P.; PETTIJOHN, J. B. A survey of budget-related planning and control policies and procedures. **Journal of Accounting Education**, v. 3, n. 2, p. 61-78, 1985.

CODESSO, M.; LUNKES, R. J.; SUAVE, R. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Balneário Camboriú – SC. **Turismo - Visão e Ação**, v. 15, n. 2, p. 279-294, 2013.

ENSSLIN, L.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S. R. MCDA: a constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency. **International Transactions in Operational Research**, v. 7, n. 1, 79-100, 2000.

ENSSLIN, L.; GIFFHORN, E.; ENSSLIN, S. R.; PETRI, S. M.; VIANNA, W. B. Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da metodologia multicritério de apoio à decisão-constructivista. **Pesquisa Operacional**, v. 30, n. 1, pp. 125-152, 2010.

ENSSLIN, L.; MONTIBELER NETO, G.; NORONHA, S. M. **Apoio à decisão: metodologia para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas**. Florianópolis: Insular, 2001.

FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A Percepção dos Gestores Acadêmicos de uma IES quanto às Críticas ao Orçamento. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, 2011.

FREZATTI, F. Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 23-33, 2005.

FREZZATI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; BECK, F.; SILVA, J. O. Reservas orçamentárias: algo a evitar ou gerenciar? In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, Natal. **Anais...** Fortaleza: ANPCONT, 2013. CD-ROM.

FISHER, J. G.; MAINES, L. A.; PEPPER, S. A.; SPRINKLE, G. B. Using budgets for performance evaluation: effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. **The Accounting Review**, v. 77, n. 4, p. 847-865, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

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

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JENSEN, M. C. Paying people to lie: the truth about the budgeting process. **European Financial Management**, v. 9, n. 3, p. 379-406, 2003.

JONES, T. A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 10, n. 3, p. 96-100, 1998.

JONES, T. A. Changes in hotel industry budgetary practice. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 20, n. 4, p. 428-444, 2008a.

JONES, T. A. Improving hotel budgetary practice: A positive theory model. **International Journal of Hospitality Management**, v. 27, n. 4, p. 529-540, 2008b.

JOSHI, P. L.; AL-MUDHAKI, J.; BREMSER, W. G. Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain, **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 9, p. 737-750, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 56-75, 2010.

LIKERT, R. A Technique for the Measurement of Attitudes. **Archives of Psychology**, v. 22, n. 140, p. 5-55, 1932.

LUNKES, R.; RIPOLL-FELIU, V. M.; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARGINSON, D.; OGDEN, S. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 5, p. 435-456, 2005.

MERCHANT, K. A.; MANZONI, J. F. The achievability of budget targets in profit centers: A field study. **Accounting Review**, v. 64, n. 3, p. 539-558, 1989.

MILES, M. P.; WHITE, J. B.; MUNILLA, L. S. Advertising Budgeting Practices in Agribusiness: The Case of Farmer Cooperatives. **Industrial Marketing Management**, v. 26, n. 1, p. 31-40, 1997.

ONSI, Mohamed. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The Accounting Review**, v. 48, n. 3, p. 535-548, 1973.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PACHECO, G. C. **Avaliação das condições de segurança de estádios de futebol profissional por meio da metodologia multicritério de apoio à decisão – Construtivista**. 2013. 352 p. Mestrado (Dissertação em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

PARKER, R. J.; KYJ, L. Vertical information sharing in the budgeting process. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 1, p. 27-45, 2006.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

PEREIRA, F. A.; ESPEJO, M. M. S. B. Planejamento e controle orçamentário em empresas concessionárias de rodovias: uma pesquisa empírica. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.9, n.17, p. 121-142, 2012.

PREDENGARST, G.; WEST, D.; SHI, Y. Z. Advertising budgeting methods and process in China. **Journal of Advertising**, v. 35, n. 3, p. 165-176, 2006.

ROSA, F. S.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; LUNKES, R. J. Environmental disclosure management: a constructivist case. **Management Decision**, v. 50, n. 6, p. 1117-1136, 2012.

ROY, B. Decision science or decision-aid science? **European Journal of Operational Research**, v. 66, n. 2, p. 184-203, 1993.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. D. Budgeting in Hotel Chains: Coordination and Control. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 78-84, 1987.

SCHMIDGALL, R. S.; NINEMEIER, J. D. Food-Service Budgeting: How the Chains Do It. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 26, n. 4, p. 51-56, 1986.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 112, p. 127-143, 1990.

STEED, E.; GU, Z. Hotel management company forecasting and budgeting practices: a survey-based analysis. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 21, n. 6, p. 676-697, 2009.

SUAVE, R.; LUNKES, R. J.; ROSA, E. C. G.; SOARES, S. V. Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 12, n. 2, p. 641-676, 2013.

SUBRAMANIAM, N.; MCMANUS, L.; MIA, L. Enhancing hotel managers' organisational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. **International Journal of Hospitality Management**, v. 21, n. 4, p. 303-320, 2002.

TASCA, J. E.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. A avaliação de programas de capacitação: um estudo de caso na administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 3, p. 647-675, 2012.

TASCA, J. E.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; ALVES, M. B. M. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, v. 34, N. 7, p. 631-655, 2010.

UMAPATHY, S. **Current budgeting practices in U.S. industry**. New York: Quorum Books, 1987.

UYAR, A.; BILGIN, N. 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, 2011.

VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 6, p. 609-622, 2000.

WEST, D.; PRENDERGAST, G. P. Advertising and promotions budgeting and the role of risk. **European Journal of Marketing**, v. 43, n. 11, p. 1457-1476, 2009.

WINATA, L.; MIA, L. Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: evidence from the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, v. 24, n. 1, p. 21-39, 2005.

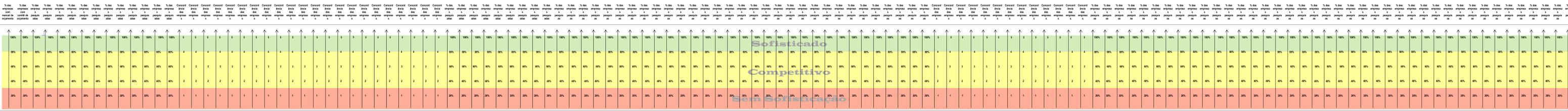
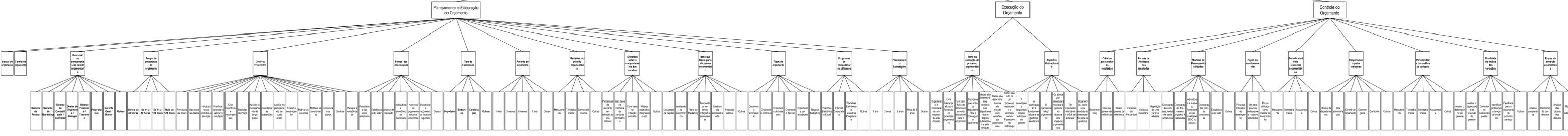
ZONATTO, V. C. S.; LAVARDA, C. E. F. Evidências dos efeitos da participação orçamentária na assimetria de informação, estresse ocupacional e desempenho no trabalho. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 6, n. 1, p. 92-111, 2013.

Menos de 40 horas	64	15															
De 41 a 80 horas	29	27,5															
De 81 a 120 horas	0	27,5															
Mais de 120 horas	7	30															
Objetivos Pretendidos (escala)					%		%	%									
Previsões de futuro	4,57						4,07										4,30
Maximizar resultados	4,93						4,17										4,33
Introduzir novos produtos e serviços	3,79																
Planificar, controlar e valorar o resultado	4,86																
Criar incentivos e recompensas	4,50						3,22										
Decisões de Preço	4,85																
Controle	5,00				89			79									4,1
Auxiliar no planejamento de longo prazo	4,57				68				22,4				4,47				3,04
Coordenar as operações	4,29				52				80				4,43				
Auxiliar no planejamento de curto prazo	4,93				59				98,8				4,34				4,31
Avaliar o desempenho	4,36				93		3,87						4,29				4,03
Motivar os Gerentes	4,36				77								4,04				
Motivar os funcionários	4,21						3,27						3,81				3,62
Comunicar os planos	4,71				52		3,18						3,61				3,88
Planejar a rentabilidade	4,93												4,52				
Informações utilizadas na elaboração (escala)					%	%				%							%
Resultados dos anos anteriores - realizados	4,79				95					96,7			4,57				57
Estatísticas do setor / indicadores	3,36												4,45				
Análise de mercado	4,50												4,39				

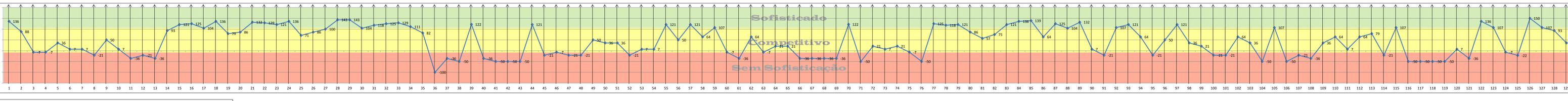
1 ano	64																	
3 anos	0					46				16,7		21,5				36,7		
5 anos	0					48				30		26,6				56,7		
Mais de 5 anos	7					6				3,3		12,7				6,6		
Outros	29									3,3								
Itens na execução do processo orçamentário (escala)																		
Segredo da alta direção	3,57					3,33						3,78				3,94		
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário	4,21					3,86						4,57				3,79		
Fluxo de informações está disponível para o orçamento	4,93					3,9						4,54				3,82		4,73
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente	3,93					3,37						4,22				4		
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção	1,92											3,67						
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos	4,21											3,35						
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico	4,71											4,29						
Aspectos Motivacionais (escala)																		
A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o orçamento eficaz	4,92											4,58						
A participação é fundamental para os gestores aceitarem seu orçamento e considerar possível	4,79											4,45						
O "gamesmanship" orçamentário é um problema	3,36											4,29						

Nível de sofisticação na utilização de Práticas de Orçamento

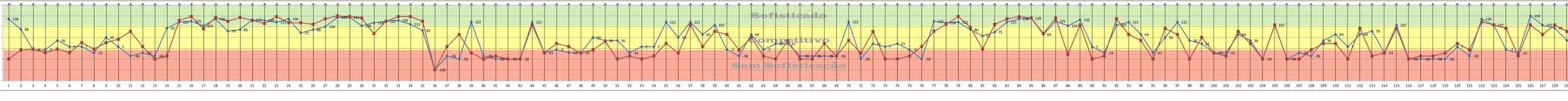
Apêndice B – Mapa de avaliação de práticas orçamentárias



Apêndice B – Resultado da avaliação de práticas orçamentárias do teste de aderência



Apêndice B – Comparativo da avaliação de práticas orçamentárias entre o teste de aderência e pesquisa anterior



APÊNDICE E – Mapa de cálculo do Modelo

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis	
40%	Manual de Orçamento	7,1%									
Planejamento	Possui Manual	100%	75%	25%	100	0	136	92,9%	-50	0,00%	
	Comitê de Orçamento	7,1%									
	Possui Comitê	100%	75%	25%	100	0	88	69,2%	-8	21,00%	
	Composição do Comitê de Orçamento	7,1%									
	Gerente de Pessoal	12,5%	75%	25%	100	0	-7	21,4%	-4	23%	
	Gerente de Marketing	12,5%	75%	25%	100	0	-7	21,4%	-20	15%	
	Gerente de Contabilidade/Controller	12,5%	75%	25%	100	0	36	42,9%	-4	23%	
	Diretor de Orçamento/Manager	12,5%	75%	25%	100	0	7	28,6%	-20	15%	
	Gerente Financeiro/Tesoureiro	12,5%	75%	25%	100	0	7	28,6%	26	38%	
	Proprietário(s)	12,5%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-4	23%	
	Gerente geral/Diretor	12,5%	75%	25%	100	0	50	50,0%	26	38%	
	Outros	12,5%	75%	25%	100	0	7	28,6%	42	46%	
	Tempo de preparação do orçamento (1 a 2 meses)	7,1%									
	Menos de 40 horas	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	78	64%	
	De 41 a 80 horas	25,0%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	8	29%	
	De 81 a 120 horas	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	-50	0%	
	Mais de 120 horas	25,0%	75%	25%	100	0	93	71,5%	-36	7%	
	Objetivos Pretendidos	7,5%							MP		MP
	Previsões de futuro	6,67%	4	2	100	0	121	4,43	129	4,57	
	Maximizar resultados	6,67%	4	2	100	0	125	4,50	147	4,93	
	Introduzir novos produtos e serviços	6,67%	4	2	100	0	104	4,07	90	3,79	
	Planificar, controlar e valorar o resultado	6,67%	4	2	100	0	136	4,71	143	4,86	
	Criar incentivos e recompensas	6,67%	4	2	100	0	79	3,57	125	4,50	
Decisões de Preço	6,67%	4	2	100	0	86	3,71	143	4,85		
Auxiliar no planejamento de longo prazo	6,67%	4	2	100	0	132	4,64	129	4,57		

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis
	Coordenar as operações	6,67%	4	2	100	0	129	4,57	115	4,29
	Auxiliar no planejamento de curto prazo	6,67%	4	2	100	0	121	4,43	147	4,93
	Avaliar o desempenho	6,67%	4	2	100	0	136	4,71	118	4,36
	Motivar os Gerentes	6,67%	4	2	100	0	71	3,43	118	4,36
	Motivar os funcionários	6,67%	4	2	100	0	86	3,71	111	4,21
	Comunicar os planos	6,67%	4	2	100	0	100	4,00	136	4,71
	Controle	6,67%	4	2	100	0	143	4,86	150	5,00
	Planejar a rentabilidade	6,62%	4	2	100	0	143	4,86	147	4,93
	Informações utilizadas na elaboração	7,3%						MP		MP
	Resultados dos anos anteriores - realizados	14,3%	4	2	100	0	104	4,07	140	4,79
	Estatísticas do setor / indicadores	14,3%	4	2	100	0	118	4,36	68	3,36
	Análise de mercado	14,3%	4	2	100	0	125	4,50	125	4,50
	Indicadores econômicos nacionais	14,3%	4	2	100	0	129	4,57	147	4,93
	Números do orçamento de anos anteriores	14,3%	4	2	100	0	111	4,21	147	4,93
	Indicadores econômicos locais e regionais	14,3%	4	2	100	0	82	3,64	125	4,50
	Outras	14,2%	4	2	100	0	-100	0	-100	
	Forma de elaboração	7,1%								
	<i>Top-down</i>	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	8	29%
	<i>Bottom-up</i>	25,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	64	57%
	Combinação	25,0%	75%	25%	100	0	122	85,8%	-22	14%
	Outros	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	-50	0%
	Período do Orçamento (1 ano)	7,1%								
	1 mês	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0%	-36	7%
	3 meses	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0%	-50	0%
	6 meses	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0%	-50	0%
	1 ano	20,0%	75%	25%	100	0	121	85,7%	108	79%
	Outros	20,0%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-22	14%

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis	
	Planilhas Eletrônicas (Excel)	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	22	36%	
	Programas específicos	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	-36	7%	
	Excel e outros programas	25,0%	75%	25%	100	0	122	85,8%	36	43%	
	Outros	25,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-22	14%	
	Planejamento de longo prazo (Planejamento Estratégico)		7,1%								
	1 ano	20,0%	75%	25%	100	0	21	35,7%	78	64%	
	3 anos	20,0%	75%	25%	100	0	7	28,6%	-50	0%	
	5 anos	20,0%	75%	25%	100	0	21	35,7%	-50	0%	
	Mais de 5 anos	20,0%	75%	25%	100	0	-7	21,4%	-36	7%	
	Outros	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	8	29%	
	20%	Itens na execução do processo orçamentário		50,0%					MP		MP
	Execução do orçamento	Segredo da alta direção	14,3%	4	2	100	0	125	4,50	79	3,57
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário		14,3%	4	2	100	0	118	4,36	111	4,21	
Fluxo de informações está disponível para o orçamento		14,3%	4	2	100	0	121	4,43	147	4,93	
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente		14,3%	4	2	100	0	86	3,71	97	3,93	
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção		14,3%	4	2	100	0	57	3,14	-4	1,92	
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos		14,3%	4	2	100	0	75	3,50	111	4,21	
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico		14,2%	4	2	100	0	121	4,43	136	4,71	
Aspectos Motivacionais		50,0%						MP		MP	
A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o orçamento eficaz		16,7%	4	2	100	0	136	4,71	146	4,92	
A participação é fundamental para os gestores		16,7%	4	2	100	0	139	4,79	140	4,79	

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis
	aceitem seu orçamento e considerar possível									
	O “gamesmanship” orçamentário	16,7%	4	2	100	0	64	3,29	68	3,36
	Os bônus ao gerente ligado alcance dos objetivos orçamentários	16,7%	4	2	100	0	125	4,50	140	4,79
	Ter orçamento realizável, mas difícil de alcançar, motiva os gestores	16,7%	4	2	100	0	104	4,07	-29	1,43
	A participação é importante quando o orçamento é uma medida de desempenho para os gestores	16,5%	4	2	100	0	132	4,64	107	4,14
40%	Critérios utilizados para avaliar os resultados	11,0%								
Controle do Orçamento	Benchmarking	33,4%	75%	25%	100	0	7	28,6%	-50	0%
	Não usa pontos de referência	33,3%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-36	7%
	Usam pontos de referência	33,3%	75%	25%	100	0	107	78,6%	136	93%
	Formas de avaliação dos resultados	11,0%								
	Varição em Percentual	33,4%	75%	25%	100	0	121	85,7%	64	57%
	Varição monetária	33,3%	75%	25%	100	0	64	57,1%	36	43%
	Repetição de uma variável adversa	33,3%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-50	0%
	Meditas de Desempenho Utilizadas	11,0%								
	Comparação com resultados de anos anteriores	16,7%	75%	25%	100	0	50	50,0%	92	71%
	Comparação dos valores orçados X realizados	16,7%	75%	25%	100	0	121	85,7%	64	57%
	Indicadores e metas de Ferramentas de Avaliação (BSC ou outras)	16,7%	75%	25%	100	0	36	42,9%	-50	0%
	Comparações com os concorrentes	16,7%	75%	25%	100	0	21	35,7%	50	50%
	Estatísticas do setor	16,7%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-22	14%
	Outros	16,5%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-36	7%
	Papel no monitoramento	11,0%								
	Principal indicador de desempenho	33,4%	75%	25%	100	0	64	57,1%	78	64%
Um dos poucos indicadores-chave utilizados	33,3%	75%	25%	100	0	36	42,9%	22	36%	

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis
	Pouco utilizado como medida de desempenho	33,3%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-50	0%
Periodicidade de relatórios orçamentários		11,0%								
	Mensalmente	25,0%	75%	25%	100	0	107	78,6%	108	79%
	Semestralmente	25,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-50	0%
	Anualmente	25,0%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-50	0%
	Outros	25,0%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	-8	21%
Responsáveis pela análise das variações		11,0%								
	Chefes de departamentos	16,7%	75%	25%	100	0	36	42,9%	22	36%
	Alta administração	16,7%	75%	25%	100	0	64	57,1%	22	36%
	Comitê de orçamento	16,7%	75%	25%	100	0	7	28,6%	-50	0%
	Gerente geral	16,7%	75%	25%	100	0	64	57,1%	92	71%
	Controller	16,7%	75%	25%	100	0	79	64,3%	-36	7%
	Outros	16,5%	75%	25%	100	0	-21	14,3%	-22	14%
Periodicidade das análises de variações		11,0%								
	Mensalmente	20,0%	75%	25%	100	0	107	78,6%	92	71%
	Trimestralmente	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-50	0%
	Semestralmente	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-36	7%
	Anualmente	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-36	7%
	Outros	20,0%	75%	25%	100	0	-50	0,0%	-22	14%
Finalidade de análise das variações		12,0%								
	Avaliar o desempenho do gerente	16,7%	75%	25%	100	0	7	28,6%	22	36%
	Avaliar a capacidade de provisão do gerente	16,7%	75%	25%	100	0	-36	7,1%	-8	21%
	Controlar os custos/despesas	16,7%	75%	25%	100	0	136	92,9%	122	86%
	Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	16,7%	75%	25%	100	0	107	78,6%	108	79%
	Feedback para o orçamento do próximo período	16,7%	75%	25%	100	0	-7	21,4%	92	71%
	Outros	16,5%	75%	25%	100	0	-22	14,2%	-36	7%

Práticas de Orçamento		Taxas	Nível Sup.	Nível Inferior	Pontuação Bom	Pontuação Neutro	Resultado	14 Empresas	Pontuação	14 Hotéis
	Etapas do controle orçamentário	11,0%								
	Análise comparativa	25,0%	75%	25%	100	0	150	100,0%	108	79%
	Identificação dos desvios	25,0%	75%	25%	100	0	107	78,6%	64	57%
	Análise das causas dos desvios	25,0%	75%	25%	100	0	93	71,4%	108	79%
	Medidas de adequação	25,0%	75%	25%	100	0	36	42,9%	78	64%

ANEXO – Questionário

Questionário de avaliação de praticas de orçamento adaptado de Castro et al. (2012).

1 Razão Social:

2 Qual o setor da Empresa?

3 Qual o Faturamento da organização?

- até 1,2 milhão
- entre 1,2 milhão e 5 milhões
- entre 5 milhões e 10 milhões
- entre 10 milhões e 60 milhões
- acima 60 milhões

4 Total de empregados Permanentes:

- até 100
- 100 a 500
- 500 a 1000
- Acima de 1000 (.....)

5 A Empresa atua no mercado externo?

- Sim Não

A empresa utiliza um processo formal de orçamento? Sim Não

2 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO

2.1 A Empresa utiliza “manual de orçamento”

(o que inclui diretrizes, orçamentos pré-elaborados) para a elaboração do processo orçamentário?

- Sim Não

2.2 A Empresa possui Comitê (Comissão) de orçamento?

- Sim Não

2.3 Quem são os componentes da comissão de orçamento?

- Gerente geral / Diretor da Empresa
- Proprietário (s)
- Gerente financeiro / tesoureiro
- Diretor de orçamento / manager
- Gerente de contabilidade /controller
- Gerente de marketing
- Gerente de pessoal
- Outros.....

2.4 Quantas horas são necessárias para preparar e revisar o orçamento?

- Menos de 40 horas
- 41 a 80 horas
- 81 a 120 horas
- Mais de 120 horas

2.5 Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento são:

- 1- Discordo Totalmente; 2- Discordo Parcialmente; 3- Indiferente; 4- Concordo Parcialmente; e 5- Concordo Totalmente.

	1	2	3	4	5
Previsões de futuro					
Maximizar os resultados					
Inserção de novos produtos e serviços na empresa					
Planificar, controlar e valorar os resultados					
Criar incentivos e recompensas aos empregados					
Decisões de preço					
Controle					
Planejar a rentabilidade					
Auxiliar no planejamento de longo prazo					
Coordenar as operações					
Auxiliar no planejamento de curto prazo					
Avaliar o desempenho					
Motivar os gerentes					
Motivar os empregados					
Comunicar os planos					
Outro.					
Qual.....					

2.6 As informações utilizadas na elaboração do orçamento são:

1- Nunca; 2- Quase nunca; 3- Eventualmente; 4- Sempre; 5- Quase sempre.

	1	2	3	4	5
Resultado dos anos anteriores - realizados					
Estatística da indústria / indicadores					
Análises de mercado					
Indicadores econômicos nacionais					
Números de anos anteriores					
Indicadores econômicos locais ou regionais					
Outros					

2.7 Como o processo orçamentário é elaborado?

- () Top-down (elaborado pela alta administração)
 () Bottom-up (elaborado pelos centros operacionais)
 () Combinação/Participativa (elaboração conjunta)
 () Outro.....

2.8 Para qual horizonte de tempo é elaborado o orçamento?

- () 1 mês
 () 3 meses
 () 6 meses
 () 1 ano
 () Outro.....

2.9 O orçamento sofre algum tipo de revisão dentro deste período?

- () Mensalmente
 () Trimestralmente
 () Semestralmente
 ()
 Outros.....

2.10 Como são estabelecidas as diretrizes sobre o comportamento da receita, expressas no processo orçamentário?

- () Percentual de aumento em relação ao ano passado
 () Com base na melhoria do conjunto competitivo
 () Com base na inflação prevista
 () Método estatístico (regressão etc)
 () Com base em outro fator. Qual?

2.11 Quais são os itens que fazem parte do pacote orçamentário, além das informações financeiras das operações?

- () Despesas de capital
 () Avaliação dos competidores
 () Plano de marketing
 () Funcionários em tempo integral e equivalentes
 () Relatório dos salários da administração
 () Pesquisa salarial
 () Outros.....

2.12 Qual método ou tipo de orçamento utilizado ?

- () Orçamento empresarial
 () Orçamento contínuo
 () Orçamento flexível
 () Orçamento de base zero
 () Orçamento por atividades
 () Beyond Budgeting
 () Outro.....

2.13 Qual o programa (software) ou tecnologia utilizada pelo hotel na elaboração do processo orçamentário?

- () Planilhas eletrônicas (Excel Microsoft)
 () Sistema específico
 () Excel Microsoft e sistema específico
 () Outro programa. Qual

2.14 A Empresa elabora e aplica o planejamento estratégico?

- () Elabora e aplica
 () Elabora mas não aplica
 () Não elabora

2.15 Se sim, qual o horizonte de tempo do planejamento estratégico?

- () 1 ano
 () 3 anos
 () 5 anos
 () Mais de 5 anos

3 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO (Escala Likert)

3.1 Avalie os seguintes itens na execução do processo orçamentário:

1- Discordo Totalmente; 2- Discordo Parcialmente; 3- Indiferente; 4- Concordo Parcialmente; e 5- Concordo Totalmente.

	1	2	3	4	5
Orçamento é considerado um segredo da alta direção					
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário					
Um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento					
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente					
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas a alta direção					
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos					
Metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico					

3.2 Avalie os aspectos motivacionais apresentados na sequência:

1- Discordo Totalmente; 2- Discordo Parcialmente; 3- Indiferente; 4- Concordo Parcialmente; e 5- Concordo Totalmente.

	1	2	3	4	5
A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o controle orçamentário ser eficaz					
A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considera-los atingíveis.					
O “gamesmanship” orçamentário, onde os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para a empresa					
Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.					
Ter orçamento realizável, mas difícil de atingir, motiva os gestores.					
A participação no processo orçamentário é fundamental quando os orçamentos são usados como uma medida de desempenho para os gestores					

4 CONTROLE

4.1 Quais critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?

- () Benchmarking
 () Não usam pontos de referência
 () Usam pontos de referência

Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?

- () Valor monetário
 () Porcentagem
 () Repetição de uma variação adversa

4.2 Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?

- () Principal indicador de desempenho
- () Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização
- () Pouco utilizado como medida de desempenho

4.3 Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?

- () Resultados de anos anteriores
- () Valores orçados
- () Indicadores e metas do Balanced scorecard
- () Comparações com os concorrentes
- () Estatísticas do setor
- () Outras. Quais?

4.4 Qual o periodicidade dos relatórios orçamentários?

- () Mensal
- () Semestral
- () Anual
- () Outro

4.5 Quem são os responsáveis pela análise das variações?

- () Alta direção
- () Gerente da empresa
- () Chefes de departamento
- () Comissão de orçamento
- () Controller
- () Outro

4.6 A análise da variação acontece:

- () Mensalmente
- () Trimestralmente
- () Semestralmente
- () Anualmente
- () Outro

4.7 Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?

- () Avaliar o desempenho do gerente
- () Avaliar a capacidade de previsão do gerente
- () Controlar os custos/despesas
- () Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo
- () Fornecer feedback para o orçamento do próximo período
- () Outra

4.8 No controle orçamentário, quais etapas são aplicadas:

- () Análise comparativa
- () Identificação dos desvios
- () Análise das causas dos desvios
- () Medidas de adequação