

EVIDÊNCIAS SOBRE A CARACTERIZAÇÃO E UTILIDADE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL NAS INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA

Cristian Baú Dal Magro ¹
Carlos Eduardo Facin Lavarda ²

Resumo: O orçamento é uma ferramenta de gestão útil, adequada e amplamente utilizada, mas, tem sido criticada como imperfeita e ineficaz. Diante desta inquietação, o objetivo do estudo é identificar as evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. A metodologia da pesquisa é caracterizada quanto aos objetivos como de cunho descritivo, quanto aos procedimentos como levantamento e a abordagem do problema quantitativa. A amostra compreendeu 48 indústrias de grande porte do Estado de Santa Catarina, associadas à Federação das Indústrias de Santa Catarina. Os resultados indicam que as empresas preparam o orçamento com projeções anuais, estão comprometidas com o planejamento, controle e execução do orçamento, mantêm registros dos resultados, comparam o planejado com o realizado e analisam as variações. Conclui-se que o orçamento é amplamente utilizado diante das razões de planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas e formulação das estratégias. Contudo, empresas comprometidas com planejamento, execução e controle do orçamento influenciam positivamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para planejamento operacional e para avaliação de desempenho e motivação. Empresas que elaboram análises das variações do orçamento, podem influenciar positivamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para formulação das estratégias.

Palavras-chave: Utilidade do Orçamento; Caracterização do Orçamento; Orçamento Empresarial.

¹ 1 E-mail: cristianbaumagro@gmail.com. Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB. Mestre em Ciências Contábeis – FURB. Fundação Universidade Regional de Blumenau – Furb.

² 2 E-mail: clavarda@furb.br. Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valencia. Docente da Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB. Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – FURB.

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2015080103>

■ Artigo recebido em 25/09/2014. Submetido para 2ª rodada de avaliação em 11/11/2014. Aprovado em 14/04/2015.

■ O trabalho foi apresentado no VII Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Valencia, 2013.

EVIDENCE ON THE CHARACTERISTICS AND UTILITY BUDGET BUSINESS INDUSTRIES IN SANTA CATARINA

Abstract: The budget is a suitable and widely used, but useful management tool has been criticized as flawed and ineffective. Before this unrest, the goal of the study is to identify the evidence of the perception of managers on the characterization and utility of business budget in Santa Catarina industries. The research methodology is characterized as concerning the objectives of descriptive nature, such as survey procedures and the approach of the quantitative problem. The sample consisted of 48 large industries of the State of Santa Catarina, associated with Federation of Industries of Santa Catarina. The results indicate that companies prepare the budget year projections are committed to planning, control and execution of the budget, keep records of the results, comparing planned and conducted with analyzing the variations. We conclude that the budget is used extensively on the reasons of operational planning, performance evaluation and motivation, communication of goals and objectives and formulating strategies. However, companies engaged in planning, execution and control of the budget positively influence the perception of managers on the usefulness of budget for operational planning and performance evaluation and motivation. Companies that provide analysis of budget variances, can positively influence the perception of managers on the usefulness of budget formulation strategies.

Keywords: Utility Budget; Characterization of the Budget; Corporate budget.

1. INTRODUÇÃO

Orçamento é um sistema de controle utilizado há muitos anos em diversas atividades organizacionais. Abogun e Fagbemi (2011) salientam que o orçamento tem papel importante no sistema econômico, social e político, não podendo ser ignorado. Para Horngren, Stratton, Sutton & Teall (2004) o processo orçamentário fortalece a tomada de decisão dos gerentes.

Os gestores utilizam de informações geradas pelo sistema orçamentário para assegurar os recursos necessários a sobrevivência organizacional (Hansen & Otley, Van Der Stede, 2003). Assim, estudos mostram que o orçamento é útil para a gestão (Anand, Sahay & Saha, 2004, Horngren et al., 2004, Dugdale & Lyne, 2006), e defendem ser uma ferramenta adequada e amplamente utilizada pelas organizações.

O orçamento cumpre com as funções de planejamento operacional, avaliação de desempenho (Hansen & Van Der Stede, 2004), comunicação dos objetivos e formulação das estratégias (Hopwood, 1972), serve para criar diálogo e intercâmbio entre a gerência e os subordinados (Burchell et al., 1980, Simons, 1990), além de equilibrar interesses da organização, proprietários e gestores (Covaleski, Evans, Luft & Shields, 2003).

Por outro lado, muitas empresas aparentemente saudáveis têm chegado ao fracasso, pela não identificação dos problemas com antecedência, ou falta de monitoramento e adequação dos orçamentos aos ambientes de elevada mudança (Horngren et al., 2004). Apesar do uso generalizado, existem críticas e debates sobre a relevância do processo orçamentário.

Dentre as críticas, Hope e Fraser (2001) argumentam que o sistema orçamentário consome tempo demasiado resultando em pouca precisão. Hoffmann e Stefano (2008) apresentam críticas fortes, em que a medida mais radical é abandonar o orçamento, introduzindo modelos de gestão que sejam mais flexíveis e descentralizados.

Os apontamentos geram evidências que possibilitam o levantamento de questões centrais sobre o orçamento empresarial. Assim, é preciso compreender empiricamente a caracterização e utilidade do orçamento diante das atividades de planejamento, avaliação, motivação, comunicação e formação de estratégias.

Além disso, para contribuir com a afirmativa da verdadeira utilidade do orçamento empresarial é preciso compreender e vislumbrar a percepção dos gestores diante de aspectos diferenciados. Neste contexto, criou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina? Para responder a questão de pesquisa previamente apresentada o objetivo do presente estudo é identificar as evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina.

A justificativa para o estudo, decorre dos pontos de vista divergentes na literatura em que Hopwood (1972), Burchell et al. (1980), Simons (1990), Abernethy e Brownell (1999), Kennedy e Dugdale (1999), Ekholm e Wallin (2000), Hilton, Maher e Selto (2000), Blocher, Chen e Li (2002), Covaleski et al. (2003), Hansen, Otley e Van Der Stede (2003), Horngren et al. (2004), Anand, Sahay e Saha (2004), Hansen e Van Der Stede (2004), Dugdale e Lyne (2006), Sivabalan et al. (2009), Libby e Lindsay (2010), Abogun e Fagbemi (2011) relataram sobre verdadeira utilidade do orçamento, e Hope e Fraser (1999, 2001 e 2003), Gurton (1999), Wallander (1999), Jensen (2001), Hoffmann e Stefano (2008) sobre a inutilidade do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento, comunicação e controle.

Além disso, há carência de pesquisas sobre utilidade do orçamento em organizações que atuam nos países em desenvolvimento. Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) comentam que a maioria das pesquisas nesta área tem incidido sobre organizações que atuam nos EUA, Reino Unido e Austrália.

A lacuna da presente pesquisa é buscar demonstrar evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial, com vista, a minimizar os conflitos sobre a eficácia do sistema orçamentário diante das razões de planejamento, comunicação e controle. Essa lacuna tem gerado diversas respostas e reações, portanto, é preciso estabelecer a verdadeira caracterização e utilidade do orçamento empresarial para as organizações.

2. DISCUSSÃO SOBRE CARACTERIZAÇÃO E UTILIDADE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento é um instrumento que quantifica formalmente os planos de ação para o futuro da organização. Além disso, permite quantificar a variação dos recursos financeiros e não-financeiros, visando o alcance dos objetivos das subunidades (Horngren, Foster & Datar, 2000). É um mecanismo

que visa assegurar a correta medição dos custos e expressa em termos financeiros as estratégias organizacionais (Horngren, Foster & Datar, 2000).

Abernethy e Brownell (1999), argumentam que o orçamento é o maior atributo do sistema gerencial, utilizado pelos gestores para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas em conjunto com os sistemas de recompensa, aumentando o comprometimento de toda equipe.

Na visão de Burchell et al. (1980), o orçamento pode ser utilizado para criar diálogo e aprendizagem organizacional. O uso interativo serve de intercâmbio entre a alta gerência e outros níveis de gestão (Simons, 1990, Abernethy & Brownell, 1999). Abogun e Fagbemi (2011) salientam que seu papel não pode ser ignorado; empresários e gestores precisam do orçamento para fazer o melhor uso dos recursos disponíveis para o desenvolvimento das atividades e do trabalho.

As razões para o orçamento incluem a coordenação dos recursos, formulação dos planos de ação, gestão da capacidade de produção, determinação de preços de venda, promoção de comportamento inovador e prestação de informações para os stakeholders (Sivabalan et al., 2009). Horngren et al. (2004) afirmam que as pessoas interpretam mal o uso do orçamento para limitar gastos, e associam a palavra “orçamento” apenas com a aprovação, rejeição e ou discussão das estimativas. Contudo, o processo de elaboração e aprovação do orçamento é um meio de traduzir os objetivos gerais, em um plano de ação detalhado e viável (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003).

A utilização do orçamento para transformar objetivos em planos de ação, é um avanço em relação ao uso do orçamento para cortar custos, restringir gastos e a alocação dos recursos (Abogun, Fagbemi, 2011). Abogun e Fagbemi (2011), comentam que o orçamento é uma ferramenta útil para planejamento, controle, coordenação, avaliação, direção, comunicação e apoio para a tomada das decisões.

Estudos anteriores evidenciam a importância e utilidade do orçamento empresarial. Blocher, Chen e Li (2002), comentam que o sistema orçamentário auxilia na alocação dos recursos, coordena as operações e fornecer meios para medição do desempenho. Hilton, Maher e Selto (2000), afirmam que o orçamento é a técnica mais utilizada para planejamento e controle das atividades organizacionais.

Para Almeida et al. (2009), o uso do orçamento desenvolve a interação entre os diferentes níveis hierárquicos, possibilitando a geração de ideias e contribuindo para a criação de vantagem competitiva. Ekholm e Wallin (2000) comprovam o uso extensivo do orçamento pelas organizações. Concluem que 25% das empresas finlandesas mantêm o sistema orçamentário tradicional, 61% utilizam do sistema orçamentário contínuo e 14% utilizam ambos como complementares. Sobre a utilidade do orçamento nas empresas, Horngren et al. (2004) em um estudo com 150 organizações da América do Norte, concluem que o orçamento é a ferramenta com maior valor para o gerenciamento dos custos.

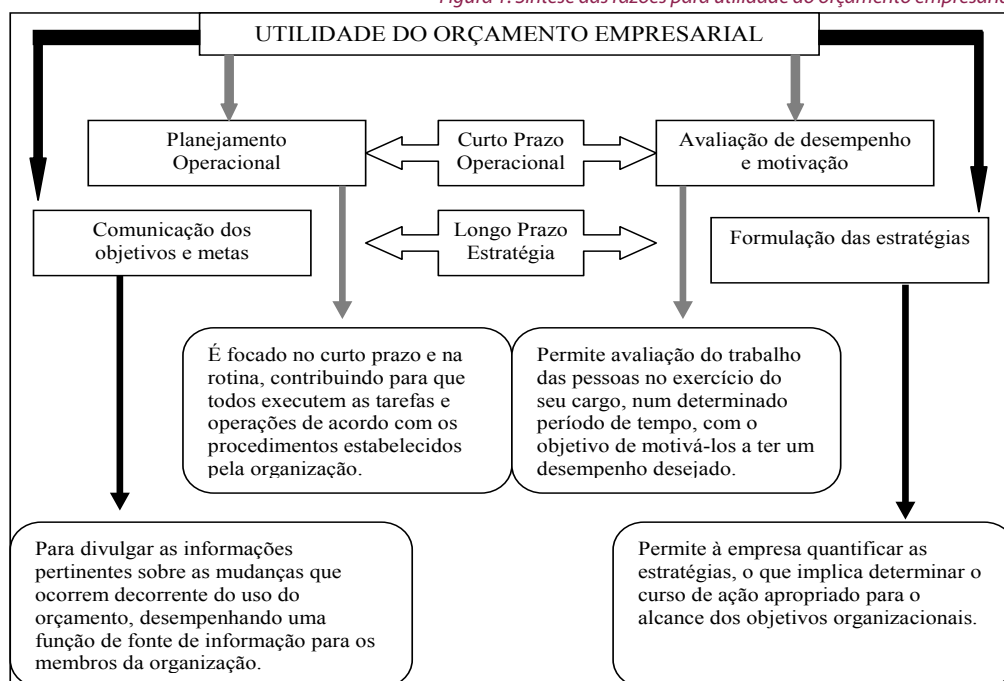
No mesmo sentido, Kennedy e Dugdale (1999) afirmam que 99% das empresas da Europa, utilizam do orçamento e não pretendem abandoná-lo. Coerente com o apresentando, Anand, Sahay e Saha (2004) em uma pesquisa efetuada na Índia, descobriram que o uso do orçamento é generalizado. A investigação mostra que 60% das empresas, estão melhorando continuamente o processo orçamentário para atender às exigências da gestão, na criação de valor sustentável (Ekholm, Wallin, 2000).

Libby e Lindsay (2010) encontraram evidências de que 80% das empresas canadenses e 77% das empresas dos EUA utilizam o sistema orçamentário com a finalidade de controle. Relataram que 94% das empresas não possuem a intensão de abandonar o orçamento, 5% estavam pensando em abandonar o orçamento, e 1% irão implementar mudanças para os próximo 2 anos. Além disso, ao invés de abandonar completamente o orçamento, as organizações estão elaborando adaptações para controverter as disfunções.

Frezatti et al. (2010) abordaram sobre uma análise integrada dos problemas relacionados ao orçamento. Utilizaram de um ensaio teórico para tratar sobre os elementos do planejamento, normalmente mencionados pela literatura como sendo problemas do orçamento empresarial. O estudo apresenta os elementos que compreendem a organização do processo orçamentário, os sistemas de informação, os indicadores de desempenho, a participação, a constituição de reservas orçamentárias, a avaliação de desempenho, a força do passado, o comportamento disfuncional o grau de realidade e a rigidez/flexibilidade. O resultado apresenta uma proposta para análise da visão integrada destes itens com a identificação e agrupamento dos elementos em três categorias: estruturais; de gestão; e comportamentais. Os possíveis benefícios da visão integrada são: entendimento das decisões para estruturar ou ajustar o processo orçamentário; condições para refletir sobre o momento mais adequado para o processo decisório e para perceber antecipadamente efeitos indesejáveis.

Libby e Lindsay (2010) concluem que a maioria das empresas, continuam utilizando o orçamento para fins de controle, presumivelmente, porque os benefícios de fazê-lo superam os custos. Hansen e Van Der Stede (2004) comentam que a utilidade do orçamento deve ser avaliada de diferentes formas, e concentram-se em quatro potenciais razões para a utilidade do orçamento nas organizações. Com o intuito de apresentar as razões que fornecem evidências sobre a utilidade do orçamento empresarial, foi elaborado uma síntese, representada na figura 1.

Figura 1: Síntese das razões para utilidade do orçamento empresarial



Fonte: Elaborado pelos autores.

Apesar de diversos estudos terem comprovado a utilidade do orçamento empresarial, Hope e Fraser (1999, 2001 e 2003) e Hoffmann e Stefano (2008) comentam que ele é visto como incapaz de atender a demandas do ambiente competitivo na era da informação. Ekholm e Wallin (2000) contrapõem, comentando que os mais ardentes críticos do orçamento são consultores de gestão, com fortes interesses

em convencer as empresas a mudar seus modelos de gestão. Deste modo, parte das críticas parece ser infundada e ampliada, visando apenas aos interesses pessoais dos consultores.

No intuito de minimizar as disfunções, foram criadas e implementadas evoluções no sistema orçamentário. Tem-se a criação de modelos alternativos como o orçamento contínuo comentada por (Garrison, Noreen, 2001), o orçamento base zero enfatizada por (Costa, Moritz & Machado, 2007, Horngren et al., 2004), o orçamento flexível exposto por (Macgrath et al., 2004, Horngren et al., 2004), o orçamento baseado em atividades comentado por (Cokins, 1999, Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003, Horngren et al., 2004, Vanzella & Lunkes, 2006, Hoffmann & Stefano, 2008), e por fim, o Beyond Budgeting, comentado por (Fanning, 2002, Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003, Barbosa Filho & Parisi, 2006).

Mesmo com o desenvolvimento do sistema orçamentário, há inúmeras críticas. O orçamento tem sido considerado “uma coisa do passado” (Gurton, 1999), um mal “desnecessário” (Wallander, 1999) e “quebrado” (Jensen, 2001). Hope e Fraser (2001), reconhecem que o orçamento impede as empresas de competir em mercados globalizados e desregulamentados. Assim, para responder aos desafios modernos, é preciso dismantelar seu comando rígido, ou seja, abandonar o orçamento tradicional.

A utilidade do sistema orçamentário para elaboração do planejamento estratégico, alocação de recursos, planejamento operacional, controle operacional, comunicação, coordenação e motivação do trabalho, foi analisada por Shastri e Stout (2008). Os resultados apontam que a maioria das empresas considera o orçamento como “útil” ou “muito útil”, no que se refere aos objetivos mencionados. É possível inferir que apesar do orçamento ser fortemente criticado por profissionais e acadêmicos (Wallander, 1999, Hope & Fraser, 2003, Jensen, 2003), estudos tem mostrado que a grande maioria das empresas utiliza amplamente o orçamento (Ekholm, Wallin, 2000).

Ekholm e Wallin (2011) verificaram o impacto da incerteza e da estratégia sobre a utilidade do orçamento fixo e flexível. Indicaram que a incerteza é associada negativamente com a utilidade dos orçamentos fixos e não existe associação significativa com orçamentos flexíveis. Há uma associação positiva da estratégia com ambos tipos de orçamento, que são vistos como complementos.

Por fim, Abogun e Fagbemi (2011) identificaram em que medida as empresas utilizam o orçamento, e a sua relevância para a gestão das empresas na Nigéria. A maioria das empresas opera com orçamentos anuais, confirmando sua utilização generalizada.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O delineamento da presente pesquisa é caracterizado quanto aos objetivos como de cunho descritivo pela descrição da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial. Quanto aos procedimentos, a pesquisa é de levantamento/survey pela aplicação de questionário para a coleta dos dados. Por fim, a abordagem do problema é de natureza quantitativa pelo emprego de métodos estatísticos para a análise e interpretação dos resultados.

A população da pesquisa compreendeu 184 indústrias de grande porte do Estado de Santa Catarina, associadas a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC. A distinção das indústrias de grande porte foi realizada conforme os parâmetros estabelecidos pela classificação empresarial do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae, 2012).

A seleção das indústrias de grande porte foi feita em 26 de fevereiro de 2012, a partir do sistema FIESC (2012). A escolha foi baseada na representatividade do FIESC para o setor industrial catarinense que tem como principal atribuição, coordenar, defender e articular os interesses das indústrias, além de promover a difusão do conhecimento (Fiesc, 2012).

A amostra da pesquisa foi delineada tendo em vista a disposição para responder ao instrumento de pesquisa, totalizando 48 respondentes. Optou-se por encaminhar os questionários aos membros que ocupavam os seguintes cargos: Presidente do Conselho de Administração, Membro do Conselho de Administração, Presidente, Vice-Presidente, Diretor Executivo, Diretor/Gerente Financeiro, Diretor/Gerente de Recursos Humanos, Diretor/Gerente Comercial, Diretor/Gerente de Contabilidade, Diretor de Controladoria, Controller e outros, desde que fossem gerentes.

O instrumento utilizado na pesquisa foi delineado com questões fechadas. Primeiramente, tem-se o bloco 1 composto de cinco (5) questões sobre a caracterização dos respondentes: 1) Qual o setor de atuação da organização; 2) Qual a região de atuação da organização; 3) Qual o cargo/função que você ocupa atualmente; 4) Qual sua formação acadêmica; 5) Qual o tempo de atuação na empresa).

O bloco 2 é composto de cinco (5) questões que abordam sobre a caracterização do orçamento. Desse modo, as questões de número 6, 7, 8, 9 e 10 que compõem o bloco 2 estão apresentadas na Figura 2.

Figura 2: Caracterização do Orçamento

Questão nº	Caracterização do Orçamento	Autores Base
06	Em que nível sua empresa ou departamento prepara orçamentos com projeções anuais. (POA)	Abogun e Fagbemi (2011).
07	Em que nível sua empresa ou departamento é comprometida com o planejamento, a execução e o controle do orçamento. (PERCO)	Abogun e Fagbemi (2011).
08	Em que nível sua empresa ou departamento mantém um sistema com registros adequados dos resultados, que permite a relação do que foi planejado com o realizado. (RAPRE)	Abogun e Fagbemi (2011).
09	Em que nível sua empresa ou departamento compara o orçamento planejado com os resultados reais, para análise de variações. (REAVA)	Abogun e Fagbemi (2011).
10	Em que nível sua empresa ou departamento analisa as variações e permite novas ações (corretivas ou orientativas), que são tomadas com base no padrão de desempenho. (NAPAD)	Abogun e Fagbemi (2011).

Fonte: Adaptado de Abogun e Fagbemi (2011).

Verifica-se na Figura 2 que a caracterização do orçamento é composta de 5 (cinco) questões, numeradas de 06 à 10. Cada questão foi medida pela escala likert de 7 (sete) pontos, seguindo a classificação em “discordo totalmente” (1) e “concordo totalmente” (7). Por fim, o bloco 3 é composto de quatro (4) questões, relacionado a utilidade do orçamento empresarial. Assim, as questões que compõem o bloco 3 estão apresentadas na Figura 3.

Figura 3: Utilidade do orçamento

Questão nº	Utilidade do Orçamento Empresarial	Autores Base
11	Em que nível o orçamento empresarial é útil para o planejamento operacional. (PO)	Hansen e Van der Stede (2004).
12	Em que nível o orçamento empresarial é útil para a avaliação de desempenho e motivação. (AD)	Hansen e Van der Stede (2004).
13	Em que nível o orçamento empresarial é útil para a comunicação dos objetivos e metas. (CO)	Hansen e Van der Stede (2004).
14	Em que nível o orçamento empresarial é útil para a formulação das estratégias. (FE)	Hansen e Van der Stede (2004).

Fonte: Adaptado de Hansen e Van der Stede (2004).

Observa-se na Figura 3 que para identificar a utilidade do orçamento foram utilizadas 4 (quatro) questões, em que foram medidas pela escala likert de 7 (sete) pontos, seguindo a classificação em “nunca útil (1) e sempre útil” (7). Para validar o instrumento de pesquisa, o questionário foi enviado para os gestores de duas indústrias classificadas para o teste piloto. O questionário também foi enviado para alunos doutorandos em Ciências Contábeis e Administração, e para professores do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da FURB.

As sugestões de modificações foram relacionadas a forma de apresentação das escalas, e também em sobre a necessidade de incluir inferências para nortear os respondentes sobre os conceitos e abrangências da utilidade do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas, e formulação das estratégias.

Após a validação dos questionários, foram seguidos alguns passos para sua aplicação. Inicialmente, o questionário foi enviado por e-mail aos gestores das indústrias estudadas, com o uso da plataforma Google Docs, ficando disponível no período de 01 de junho de 2012 a 03 de agosto de 2012, podendo ser respondido somente pelos convidados uma única vez.

Os dados obtidos com a aplicação dos questionários foram tabulados em planilha eletrônica. Primeiramente, foi elaborada a análise do bloco 1 que compõem a caracterização dos respondentes, por meio da estatística descritiva. Na sequência foi elaborada a aplicação do teste alfa de Cronbach por meio do software SPSS, com o objetivo de medir a confiabilidade das respostas de cada questão que compõem o bloco 2 e 3. Posteriormente, com a validação das questões foi feita a análise com a aplicação da estatística descritiva das questões que compõem o bloco 2 (caracterização do orçamento) e do bloco 3 (utilidade do orçamento).

Em seguida, para analisar o peso da informação transmitida por cada questões de caracterização (bloco 2) e utilidade do orçamento empresarial (bloco 3) foi utilizada a entropia da informação. Assim, a entropia é utilizada para calcular o peso que cada questões possui sobre no conjunto de questões da caracterização e utilidade do orçamento empresarial. A entropia é considerada por Zeleny (1982) como uma medida importante devida quantidade de informações fornecidas com base em uma fonte de informação dada.

Com o intuito de identificar a existência de diferenças estatísticas entre as respostas da caracterização dos respondentes (bloco 1), em relação a caracterização (bloco 2) e utilidade do orçamento empresarial (bloco 3), foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis por meio do software SPSS.

Por fim, para verificar a influência da caracterização do orçamento (bloco 2) sobre a utilidade do orçamento empresarial (bloco 3), o estudo aplicou a técnica de análise de regressão linear múltipla por meio do software SPSS. Assim, foram utilizados quatro (4) modelos de regressão:

(Eq.1) A caracterização do orçamento influencia na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para o planejamento operacional:

$$PO = \beta_0 + \beta_1POA + \beta_2PERCO + \beta_3RAPRE + \beta_4REAVA + \beta_5NAPAD + \varepsilon$$

(Eq.2) A caracterização do orçamento influencia na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para a avaliação de desempenho e motivação

$$AD = \beta_0 + \beta_1POA + \beta_2PERCO + \beta_3RAPRE + \beta_4REAVA + \beta_5NAPAD + \varepsilon$$

(Eq.3) A caracterização do orçamento influencia na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para a comunicação dos objetivos e metas:

$$CO = \beta_0 + \beta_1POA + \beta_2PERCO + \beta_3RAPRE + \beta_4REAVA + \beta_5NAPAD + \varepsilon$$

(Eq.4) A caracterização do orçamento influencia na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para a formulação das estratégias:

$$FE = \beta_0 + \beta_1POA + \beta_2PERCO + \beta_3RAPRE + \beta_4REAVA + \beta_5NAPAD + \varepsilon$$

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo do estudo é identificar as evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. Deste modo, primeiramente é apresentada a Tabela 1 que mostra o número de respostas por setor de atuação.

Tabela 1: Número de respostas por setor de atuação

Setor de atuação	Respostas	%
Alimentício	9	18,75
Autopeças	1	2,08
Base florestal	2	4,17
Carvão	1	2,08
Cerâmico	3	6,25
Descartáveis e plástico	4	8,33
Máquinas e equipamentos	3	6,25
Metalurgia	2	4,17
Moveleiro	3	6,25
Tecnológico	2	4,17
Têxtil	13	27,08
Outros	5	10,42
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que 27,08% das empresas atuam no setor têxtil, e 18,75% no setor alimentício. Assim, os resultados não podem ser generalizados para todos os setores. O viés encontrado é justificado porque ambos segmentos, são importantes na geração de renda e emprego para o Estado de Santa Catarina (FIESC, 2012). A Tabela 2 mostra o número de respostas por região de localização da empresa.

Tabela 2: Número de respostas por região

Região	Respostas	%
Norte	11	22,92
Vale do Itajaí	13	27,08
Oeste	7	14,58
Sul	12	25,00
Grande Florianópolis	2	4,17
Serrana	3	6,25
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

As regiões de atuação das organizações foram delineadas com base na separação geográfica do Estado de Santa Catarina. Os resultados mostram que 27,08% das empresas são localizadas na região do Vale do Itajaí. A região Sul compreendeu 25,00% dos respondentes, a região Norte 22,92% e a região Oeste 14,58%. Por outro lado, as regiões da Grande Florianópolis e Serrana foram as que apresentaram menor representatividade. A Tabela 3 mostra o número de respostas por cargo/função desempenhado atualmente pelos respondentes da amostra.

Tabela 3: Número de respostas por cargo/função

Cargo/função	Respostas	%
Presidente	01	2,08
Diretor/gerente financeiro	02	4,18
Diretor/gerente de contabilidade	18	37,50
Diretor de Controladoria	01	2,08
Diretor/gerente de administrativo	01	2,08
Controller	19	39,58
Outros	06	12,50
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 3 mostram que os respondentes predominam no cargo/função de Controller e Diretor/gerente de Contabilidade, respectivamente com 39,58% e 37,50%. A Tabela 4 mostra o número de respostas em relação a formação acadêmica dos respondentes.

Tabela 4: Número de respostas por formação acadêmica

Formosa acadêmica	Respostas	%
Graduação	27	56,25
Pós-Graduação	20	41,67
Mestrado	1	2,08
Doutorado	0	0,00
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que a maioria dos gestores possuem apenas graduação, totalizando 56,25%, e os que possuem pós-graduação, totalizam 41,67%. A Tabela 5 mostra o tempo de atuação dos respondentes na empresa atual.

Tabela 5: Número de respostas por tempo de atuação na empresa

Tempo de atuação na empresa	Respostas	%
Até 5 anos	11	22,92
De 5 a 10 anos	6	12,50
De 11 a 25 anos	10	20,83
De 16 a 20 anos	8	16,67
Acima de 21 anos	13	27,08
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 5 que 27,08% dos respondentes atuam na empresa a mais de 21 anos, 22,92% atuam na empresa em até 5 anos e 20,83% atuam na empresa de 11 a 25 anos. Elaborada a análise da caracterização dos respondentes, o próximo bloco é apresentar os resultados sobre a caracterização do orçamento (bloco 2), segundo a proposta do instrumento adaptado de Abogun e Fagbemi (2011). Preliminar à análise da caracterização e utilidade do orçamento, foi aplicado o alfa de Cronbach para verificar a consistência dos instrumentos, conforme mostra a Tabela 6.

Tabela 6: Alfa de Cronbach das questões dos instrumentos de pesquisa

	Caracterização do Orçamento	Utilidade do Orçamento
Alfa Cronbach	,943	,837
N. variáveis	5	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Hair et al. (2006), valores de alfa de cronbach maiores que 0,80 são aceitáveis. Deste modo, observa-se que ambos grupos de questões do instrumento da caracterização do orçamento (bloco 2) e da utilidade do orçamento empresarial (bloco 3) apresentaram respectivamente, alfa de cronbach de 0,943 e 0,837, demonstrando confiabilidade e consistência nos grupos de questões. A Tabela 7 mostra a caracterização do orçamento (bloco 2) diante da percepção dos respondentes.

Tabela 7: Caracterização do orçamento diante da percepção dos respondentes

Nº Questão	DT Resp. %	DM Resp. %	DP Resp. %	N Resp. %	CP Resp. %	CM Resp. %	CT Resp. %	Total Resp. %
06	4,17	2,08	2,08	2,08	8,34	6,25	75,00	100,00
07	2,08	2,08	0,00	10,42	8,34	20,83	56,25	100,00
08	2,08	0,00	2,08	2,08	8,34	18,75	66,67	100,00
09	4,17	0,00	0,00	4,17	4,17	20,82	66,67	100,00
10	2,08	2,08	4,17	4,17	18,75	14,58	54,17	100,00
Percentual Total	2,92	1,25	1,67	4,58	9,58	16,25	63,75	100,00

Discordo Totalmente (DT) (1 ponto), Discordo Moderadamente (DM) (2 pontos), Discordo Parcialmente (DP) (3 pontos), Neuro (N) (4 pontos), Concordo Parcialmente (CP) (5 pontos), Concordo Moderadamente (CM) (6 pontos), Concordo Totalmente (CT) (7 pontos).

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 mostra em relação a questão 6 (em nossa empresa ou departamento preparamos orçamentos com projeções anuais) que 75% dos respondentes concordam totalmente com a questão, ou seja, preparam seus orçamentos com projeções anuais. Os resultados ampliam os achados de Abogun e Fagbemi (2011), de que a maioria das empresas na Nigéria opera com orçamento anuais e também as indicações de que o orçamento anual é amplamente utilizado pelas organizações (Ezzamel, 1990, Libby & Lindsay, 2007).

Os resultados contrariam as evidências de Hansen, Otley e Van der Stede (2003) sobre a ampla utilização do orçamento que adiciona um novo mês ou trimestre (flexível). As sugestões de MacGrath et al. (2004) sobre o uso da flexibilidade ao invés de compromisso com as metas do orçamento anual, não são levadas em consideração para a maioria das organizações.

Os resultados apontam que 56,25% dos respondentes concordam totalmente que a empresa ou departamento está comprometida com o planejamento, a execução e o controle do orçamento (questão 7). Desta forma, a exposição de Leahy (2002), que o Brasil negligencia o planejamento, a execução e o controle do orçamento é contrariada. Os resultados corroboram com as evidências de que as organizações consideram o orçamento importante para o planejamento, controle e avaliação (Sivabalan et al., 2009), e que organizações utilizam algum tipo de orçamento para o planejamento, execução e controle (Almeida et al., 2009).

Na questão 8 (em nossa empresa ou departamento contamos com um sistema que mantém registros adequados dos resultados que permite a relação do que foi planejado com o realizado), observa-se que 66,67% dos respondentes concordam totalmente que a empresa ou departamento mantém registros adequados dos resultados, que permitem a relação do que foi planejado com o realizado. O resultado corrobora com as inferências do orçamento como instrumento de gestão, utilizado para controlar os recursos determinados no planejamento, e também como instrumento para analisar o orçado (planejado) versus realizado (Abogun & Fagbemi, 2011, Leon, Rafferty & Herschel, 2012).

Na questão 9 (em nossa empresa, o orçamento planejado é comparado com resultados reais para análise das variações) 66,67% dos respondentes concordam totalmente que o orçamento planejado é comparado com resultados reais para análise das variações. Por fim, observa-se na questão 10 (a análise das variações permite novas ações que são tomadas com base no padrão de desempenho) que 54,17% dos respondentes concordam totalmente que a análise das variações permite novas ações que são tomadas com base no padrão de desempenho.

Os resultados apontados nas questões 9 e 10, corroboram com as inferências de que o orçamento faz parte do processo de gestão, usado para traduzir quantidades físicas e monetárias em planos para ações corretivas, orientativas e de aprendizagem organizacional, melhorando o uso dos recursos e o padrão desempenho empresarial (Braga, 1995, Abernethy & Brownell, 1999).

De maneira geral, percebe-se elevado grau de concordância com as características do orçamento anual como ferramenta para planejamento, controle, comunicação e criação de valor para a tomada de decisões, apresentadas por (Abogun & Fagbemi, 2011). Assim, os gestores percebem que as empresas preparam seus orçamentos com projeções anuais, estão comprometidas com o planejamento, controle e execução do orçamento, mantêm registros adequados dos resultados, permitindo confrontação do planejado com o realizado, comparam o orçamento planejado com os resultados reais e analisam suas variações e tomam novas ações com base no padrão de desempenho. Para analisar o peso da informação transmitida pelas questões, foi utilizada a entropia da informação, conforme a Tabela 8.

Tabela 8: Entropia das questões de caracterização do orçamento

Questões	Entropia	Peso
06	0,9893	0,2528
07	0,9917	0,1963
08	0,9942	0,1369
09	0,9919	0,1902
10	0,9906	0,2238
Total	4,9578	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a questão 06 (a empresa ou departamento prepara orçamento com projeções anuais) apresentou um peso informacional de 0,2528, mostrando que essa questão, comparada com as demais do grupo, foi a que causou maior efeito surpresa nas respostas, apresentado maior diversidade de opiniões entre os respondentes. O resultado sugere que existe divergência sobre a percepção dos gestores na preparação dos orçamentos anuais, em que os orçamentos flexíveis também são amplamente utilizados, corroborando com (Macgrath et al., 2004, Horngren et al., 2004, Ekholm & Wallin, 2011, Abogun & Fagbemi, 2011).

Com o intuito de identificar a existência de diferenças estatísticas entre as respostas da caracterização dos respondentes (bloco 1) em relação a caracterização do orçamento (bloco 2), foi aplicado o teste Kruskal-Wallis, conforme a Tabela 9.

Tabela 9: Resultado do teste Kruskal-Wallis das questões caracterização do orçamento

Questões	Setor atuação	Região atuação	Cargo/Função	Form. Acad.	Tempo empresa
06	0,715	0,963	0,920	0,650	0,832
07	0,330	0,950	0,470	0,202	0,464
08	0,362	0,387	0,798	0,721	0,384
09	0,412	0,378	0,780	0,489	0,376
10	0,241	0,633	0,469	0,212	0,414

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 9 que a caracterização dos respondentes (bloco 1) não exercem influência sobre a caracterização do orçamento (bloco 2), ou seja, nenhuma variável apresentou nível de significância de 5%. Desta forma, verifica-se que o setor de atuação, região de atuação, cargo/função, formação acadêmica e o tempo na empresa não exercem influência na percepção dos gestores sobre a caracterização do orçamento empresarial.

Apresentado os resultados da caracterização do orçamento (bloco 2), a próxima etapa é mostrar as informações relacionadas as questões da percepção dos gestores sobre utilidade do orçamento empresarial (bloco 3), conforma a Tabela 10.

Tabela 10: Utilidade do orçamento empresarial diante da percepção dos respondentes

Nº Questão	1 Resp. %	2 Resp. %	3 Resp. %	4 Resp. %	5 Resp. %	6 Resp. %	7 Resp. %	Total Resp. %
11	0,00	0,00	0,00	4,17	14,58	25,00	56,25	100,00
12	2,08	0,00	8,33	8,33	12,50	20,84	47,92	100,00
13	0,00	0,00	0,00	6,25	8,33	31,25	54,17	100,00
14	0,00	0,00	2,08	0,00	6,25	22,92	68,75	100,00
Percentual Total	0,52	0,00	2,60	4,69	10,42	25,00	56,77	100,00

Nunca útil (1 ponto) à Sempre útil (7 pontos)

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 10 mostram que em relação a questão 11, 56,25% dos respondentes enfatizam que o orçamento é sempre útil para o planejamento operacional. O resultado corrobora com as afirmações de que o orçamento cumpre com as funções de planejamento e controle (Abernethy & Brownell, 1999; Hilton, Maher & Selto, 2000, Covalski et al., 2003, Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003, Hansen & Van Der Stede, 2004), e que o orçamento focaliza o planejamento como relevante o exercício das atividades dos gestores (Horngren et al., 2004, Shastri & Stout, 2008.)

Na questão 12, 47,92% dos respondentes acreditam que o orçamento é sempre útil para avaliação de desempenho e motivação. Este achado corrobora a exposição de que o orçamento é amplamente utilizado para avaliação de desempenho e motivação dos funcionários (Abernethy, Brownell, 1999, Otley, 1999, Ahmad, Sulaiman & Iwi, 2003, Covalski et al., 2003, Shastri & Stout, 2008, Abogun & Fagbemi, 2011). Além disso, são ancoradas as evidências de que cumpre com as funções de avaliação de desempenho (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003, Hansen & Van Der Stede, 2004).

Ao analisar a questão 13, observa-se que 54,17% dos respondentes utilizam o orçamento para comunicação dos objetivos e metas. Assim, são corroboradas as exposições sobre a utilidade do orçamento para a criação de diálogo e intercâmbio entre gerência e os subordinados (Burchell et al., 1980, Simons, 1990, Abogun & Fagbemi, 2011), que cumpre com as funções de comunicação dos objetivos (Hopwood, 1972, Hansen & Van Der Stede, 2004), é usado pelas organizações a fim de comunicar para as diversas unidades suas prioridades e restrições (Sivabalan et al., 2009, Abernethy & Brownell, 1999).

A questão 14, trata sobre a utilidade do orçamento empresarial para formulação das estratégias. Deste modo, 68,75% dos respondentes afirmam que o orçamento é sempre útil para a formulação das estratégias. O resultado apresentado é consoante com as afirmações de que o orçamento é utilizado para a formulação das estratégias (Hopwood, 1972, Abernethy & Brownell, 1999, Hansen & Van Der Stede, 2004, Ekholm & Wallin, 2011). Os achados corroboram com as evidências de Libby e Lindsay (2010), em que a maioria das empresas do Canadá e EUA, enfatizam o orçamento como importante instrumento para a formulação das estratégias.

De modo geral, a Tabela 10 mostra que 56,77% dos respondentes sempre utilizam o orçamento diante das quatro razões de utilidade, expostas por (Hansen, Van Der Stede, 2004). Desta forma, os resultados apontados corroboram com o estudo de Hansen e Van der Stede (2004), especificando que o orçamento pode ser útil em diversas funções na organização. Também são defendidas as evidências de que o orçamento é amplamente utilizado pelas organizações e não deve ser abandonado (Ezzamel, 1990, Kennedy & Dugdale, 1999, Ekholm & Wallin, 2000, Anand, Sahay & Saha, 2004, Hansen, Van Der Stede, 2004, Davila & Wouters, 2005, Dugdale & Lyne, 2006, Libby & Lindsay, 2007, Libby & Lindsay, 2010).

Por fim, os resultados contrariam as críticas de que o orçamento deve ser abandonado por não contribuir para a gestão das organizações (Gurton, 1999, Wallander, 1999, Jensen, 2001, Fanning, 2002, Hope & Fraser, 1999, Hope & Fraser, 2001, Hope & Fraser, 2003, Pilkinton & Crowther, 2007). A Tabela 11 apresenta a entropia e o peso da informação em relação às questões de utilidade do orçamento empresarial.

Tabela 11: Entropia das questões de utilidade do orçamento empresarial

Questões	Entropia	Peso
11	0,9974	0,1521
12	0,9902	0,5716
13	0,9974	0,1537
14	0,9979	0,1226
Total	3,9828	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que a questão 12 (utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação) apresentou um peso informacional de 0,5716, mostrando que essa questão, comparada com as demais do grupo, foi a que causou maior efeito surpresa, apresentando maior diversidade de opinião entre respondentes. Assim, percebe-se que a utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação não é percebida como prioridade por uma parcela dos gestores. A Tabela 12 mostra o resultado do teste de Kruskal-Wallis para o grupo de questões da utilidade do orçamento.

Tabela 12: Resultado do teste de Kruskal–Wallis das questões de utilidade do orçamento empresarial

Questões	Setor atuação	Região atuação	Cargo/função	Form. Acad.	Tempo empresa
11	0,844	0,596	0,356	0,697	0,161
12	0,767	0,909	0,215	0,165	0,637
13	0,647	0,534	0,513	0,568	0,599
14	0,783	0,465	0,153	0,788	0,380

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 12 mostram que a caracterização dos respondentes (bloco 1) não influenciou na percepção dos gestores em relação a utilidade do orçamento empresarial (bloco 3). Portanto, tem-se que o setor de atuação, região de atuação, cargo/função dos gestores, formação acadêmica e tempo de empresa não exercem influência sobre a percepção dos gestores em relação a utilidade do orçamento empresarial. A Tabela 13 mostra o resumo dos modelos de regressão

Tabela 13: Resumo dos modelos de regressão

Modelos	R	R ²	R ² Ajustado	Erro Padrão da Estimativa
(1)	0,686a	0,471	0,408	0,67961
(2)	0,665a	0,442	0,376	1,17904
(3)	0,394a	0,155	0,054	0,85895
(4)	0,565a	0,319	0,238	0,69533

a. Preditores: (Constante), POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD. b. Variável dependente: (1) PO, (2) AD, (3) CO, (4) FE.

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que o modelo (1) da variável dependente utilidade do orçamento para planejamento operacional (PO), em relação as variáveis independentes (POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) da caracterização do orçamento, apresentou um R² de 0,471. Este resultado mostra que a caracterização do orçamento explica 47,10% da percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para planejamento operacional.

O modelo (2), da variável dependente utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação (AD), em relação as variáveis independente (POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) da caracterização do orçamento, apresentou um R² de 0,442. Assim, é possível inferir que a caracterização do orçamento explica 44,20% da percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação (AD).

O modelo (3), da variável dependente utilidade do orçamento para comunicação dos objetivos e metas (CO), em relação as variáveis independentes (POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) da caracterização do orçamento, apresentou um baixo poder de explicação com R² de 0,155, ou seja, 15,50%. Por fim, o modelo (4), da variável dependente utilidade do orçamento para formulação das estratégias (FE), em relação as variáveis independentes (POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) da caracterização do orçamento, apresentou um R² de 0,319, ou seja, a caracterização do orçamento explica 31,90% da percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para formulação das estratégias (FE). A Tabela 14 mostra a análise de variância dos modelos de regressão.

Tabela 14: Análise de variância dos modelos de regressão

Modelos	Soma dos Quadrados	Quadrado Médio	Z	Sig.
(1) Regressão	17,268	3,454 ,462	7,478	,000*
Resíduo	19,398			
Total	36,667			
(2) Regressão	46,281	9,256 1,390	6,658	,000*
Resíduo	58,386			
Total	104,667			
(3) Regressão	5,679	1,136 ,738	1,539	,198
Resíduo	30,988			
Total	36,667			
(4) Regressão	9,506	1,901 ,483	3,932	,005*
Resíduo	20,306			
Total	29,812			

Variável Dependente: (1) PO, (2) AD, (3) CO, (4) FE

Preditores: (Constante), POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD.

(*) Significância do modelo ao nível de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que 3 modelos de regressão são significativos ao nível de 5%. Assim, tem-se o modelo 1 (PO em relação a POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) com p-value de 0,000, o modelo 2 (AD em relação a POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) com p-value de 0,000 e o modelo 4 (FE em relação a POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD) com p-value de 0,005. Destaca-se que o modelo 4 não apresentou significância ao nível de 5%, ou seja, a percepção de utilidade do orçamento para comunicação dos objetivos e metas não é influenciada por nenhum das variáveis de caracterização do orçamento (POA, PERCO, RAPRE, REAVA, NAPAD). A Tabela 15 mostra os coeficientes dos modelos de regressão.

Tabela 15: Coeficientes dos modelos de regressão das variáveis estudadas

Variáveis independentes	Coeficientes	Variáveis dependentes			
		(1) PO	(2) AD	(3) CO	(4) FE
POA	B	-,076	-,203	,044	-,159
	Std. Error	,101	,176	,128	,104
	Beta	-,135	-,214	,078	-,312
	T	-,751	-1,156	,341	-1,529
	Sig.	,457	,254	,735	,134
PERCO	B	,711	,967	,222	,115
	Std. Error	,174	,303	,220	,178
	Beta	1,125	,905	,352	,201
	T	4,080	3,196	1,010	,643
	Sig.	,000*	,003*	,319	,524
RAPRE	B	-,589	-,756	-,039	-,429
	Std. Error	,267	,463	,337	,273
	Beta	-,798	-,606	-,053	-,644
	T	-2,210	-1,634	-,116	-1,571
	Sig.	,033*	,110	,908	,124
REAVA	B	-,052	-,379	-,305	,140
	Std. Error	,240	,416	,303	,245
	Beta	-,080	-,345	-,469	,239
	T	-,218	-,910	-1,005	,572
	Sig.	,829	,368	,321	,570
NAPAD	B	,127	,481	,225	,400
	Std. Error	,148	,257	,187	,151
	Beta	,212	,475	,375	,739
	T	,857	1,874	1,202	2,639
	Sig.	,396	,068	,236	,012*

(*) Significância ao nível de 5%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com o resultado dos coeficientes apresentados pelo modelo (1) é possível concluir que a empresa ou departamento comprometida com o planejamento, a execução e o controle do orçamento (PERCO) influencia positivamente na percepção dos gestores sobre a maior utilidade do orçamento empresarial para o planejamento operacional (PO), ao nível de significância de 5% (0,000).

Por outro lado, os resultados indicam que a empresa ou departamento que mantém um sistema com registros adequados dos resultados que permite a relação do que foi planejamento com o realizado (RAPRE) influencia negativamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial para o planejamento operacional (PO), ao nível de significância de 5% (0,033). Além disso, para o modelo (1) as demais características do orçamento (POA, REAVA e NAPAD), não influenciam na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial.

O resultado do modelo (2) mostra que a empresa ou departamento comprometida com o planejamento, a execução e o controle do orçamento (PERCO) influencia positivamente na percepção dos gestores sobre a maior utilidade do orçamento empresarial para avaliação do desempenho e motivação (AD), ao nível de significância de 5% (0,003). Contudo, as demais características do orçamento (POA, RAPRE, REAVA e NAPAD) não influenciam na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial.

Por fim, o modelo (3) infere que a empresa ou departamento que elabora análise das variações, permitindo novas ações que são tomadas com base no padrão de desempenho (NAPAD) influencia positivamente na percepção dos gestores sobre a maior utilidade do orçamento empresarial para formulação das estratégias (FE), ao nível de significância de 5% (0,012). Contudo, as demais de caracterização do orçamento (POA, PERCO, RAPRE e REAVA), não influenciam na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento empresarial.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os resultados demonstram um elevado grau de concordância da percepção dos gestores sobre o uso do orçamento anual como ferramenta para planejamento, controle, comunicação e criação de valor. As empresas pesquisadas preparam o orçamento com projeções anuais, corroborando com (Ezzamel, 1990, Libby, Lindsay, 2007, Abogun & Fagbemi, 2011), e contrariando as argumentações sobre a não utilização do orçamento anual em detrimento do orçamento flexível (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003, Macgrath et al., 2004, Ekholm & Wallin, 2000).

A maioria das empresas estão comprometidas com o planejamento, controle e execução do orçamento, contrariando as críticas do orçamento para fins de planejamento e controle (Leahy, 2002, Macnally, 2002). As empresas mantêm registros adequados dos resultados, permitindo confrontação do planejado com o realizado. As empresas comparam o orçamento planejado com os resultados reais e analisam as variações com base no padrão de desempenho.

As evidências indicam que a preparação do orçamento com projeções anuais apresentou maior diversidade de opinião na percepção dos gestores. Portanto, é possível inferir que as projeções anuais do orçamento, podem não estar satisfazendo totalmente os gestores, que buscam modelos orçamentários alternativos (flexíveis) para minimizar a insatisfação com o orçamento tradicional.

Em relação a utilidade do orçamento empresarial, conclui-se que é amplamente utilizado pelas organizações diante das razões de planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas e para formulação das estratégias.

As evidências indicam que a utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação, apresentou maior diversidade de opinião pelos respondentes. Conclui-se que a utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação não é percebida como prioridade por uma parcela dos gestores, fator que pode ser considerado diante dos problemas que tal instrumento pode ocasionar como entrave organizacional.

Os resultados apontam que a empresa comprometida com o planejamento, a execução e o controle do orçamento, pode influenciar positivamente na percepção dos gestores sobre a maior utilidade do orçamento empresarial para o planejamento operacional e utilidade para avaliação do desempenho e motivação. A empresa que elabora análise das variações pode influenciar positivamente na percepção dos gestores sobre a maior utilidade do orçamento para formulação das estratégias. Por outro lado, a empresa que mantém um sistema com registros adequados dos resultados, pode influenciar negativamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para o planejamento operacional.

O estudo sugere evidências que atentam para a lacuna da pesquisa sobre os conflitos da eficácia do controle orçamentário. Os resultados posicionam para a evidência de ampla utilidade do orçamento diante das caracterizações expostas. Assim, o estudo amplia os achados empíricos sobre a importância do orçamento empresarial, advertindo para possibilidades de melhorias que os gestores percebem como relevantes, como a aplicação de flexibilidade no uso do orçamento.

É possível inferir que a percepção dos gestores das organizações estudadas, corroboram para afirmativa de que as críticas ao orçamento empresarial são infundadas e que as empresas necessitam amplamente desta ferramenta para manutenção da competitividade, alcance dos objetivos, comunicação das metas, disseminação das estratégias, determinação de novas iniciativas estratégicas e avaliação do desempenho organizacional.

Recomenda-se a aplicação do estudo com empresas localizadas em outras regiões. Além disso, a aplicação do estudo com uma amostra de profissionais diversificada, poderia mostrar uma visão diferenciada sobre a caracterização e utilidade do orçamento. Profissionais de diferentes áreas e níveis hierárquicos podem possuir percepções distintas ou não sobre os achados do estudo, portanto, um melhor aprofundamento neste aspecto pode ocasionar em novos resultados.

REFERÊNCIAS

Abernethy, M. A., Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, pp.189-204.

Abogun, S., Fagbemi, T. O. (2011). The Global Debate on Budgeting: Empirical Evidence from Nigeria. *International Business Research*, 4 (4), October.

Ahmad, N. N. N., Sulaiman, M. & Alwi, N. M. (2003). Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18, (9), pp. 717-724.

Almeida, L. B., Machado, E. A. & Raifur, L. Nogueira, D. R. (jul./set., 2009). A utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação das estratégias, de controle e interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região Sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20 (3), pp. 65-99.

Anand, M., Sahay, B. S. & Saha, S. (2004). Cost Management Practices in India: An Empirical Study. *ASC1 Journal of management*, 33 (1/2), pp. 1-13.

Barbosa Filho, F., Parisi, C. (2006). Análise da aderência ao modelo Beyond Budgeting Round Table: o caso Sadia S.A. *Revista Universo Contábil*, 2, (2).

Bloch, E. J. Chen, K. H. & Li, T. W. (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 2 ed. MacGraw-Hill International, New York, NY.

Burchell, S. Clubb, C., Hopwood, A. & Hughes, A. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting Organizations and Society*, 5, pp. 5-27.

Cokins, G. (1999). *New age accounting: activity-based budgeting (ABB)*. SAS White paper. Disponível em: <<http://www.bettermanagement.com>>. Acesso em: 24 mar. 2012.

Costa, A. M., Moritz, G. O. & Machado, F. M. V. (jul/dez, 2007). Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no Planejamento e Controle de Resultados em Organizações Empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Ano 4, 1 (8), pp. 85-98.

Covaleski, M. A., Evans, J. H. Iii., Luft, J. L. & Shields, M. D. (2003). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, pp. 3-49.

Davila, A., Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organization and Society*, 30, pp.587-608.

Dugdale, D., Lyne, S. (2006). Budgeting: Are Budgets Still Needed? *Financial Management*.

Ekhholm, B., Wallin, J. Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, 9, pp. 519-539.

Ekhholm, B., Wallin, J. (2011). The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38 (2), pp. 145-164.

Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, pp. 181-197.

Fanning, J. (2002). *Budgeting: evolution or revolution*. Atos KPMG Consulting. London, 2002. Disponível em: <www.kpmgconsulting.co.uk/press/article/wcf_feature4.html>. Acesso em: 16 abr. 2012.

FIESC. (2012). *Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina*. Disponível em:<<http://www.fiescnet.com.br>>. Acesso em: 26 fev. 2012.

Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. & Oyadomari, J. C. (2010). Críticas ao Orçamento: Problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de Análise? *ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3 (2), pp.190-216.

Garrison, R. H., Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.

Gurton, A. (1999). Bye bye budget... the annual budget is dead. *Accountancy*, 61, pp. 60-70.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2006). *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

Hansen, S. C., Otley, D.T. & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15 (1), pp. 95-116.

Hansen, S. C., Van Der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, pp. 415-439.

Hilton, R. W., Maher, M. W. & Selto, F. H. (2000) *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill International, New York, NY.

Hoffmann, J. A., Stefano, S. R. (2008). Gestão em pequenas empresas: Análise em boa ventura de São Roque e Pitanga. *Revista Eletrônica Lato Sensu – UNICENTRO*, 6.

Hope, J., Fraser, R. (1999). Beyond budgeting. Building a new management model for the information age, *Management Accounting*. 77, pp. 16-21.

Hope, J., Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting Round Table. Disponível em <http://www.beyondbudgeting.de/article/interview_Jeremy_Hope.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2012.

Hope, J., Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81 (2), pp. 108–115.

Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10.

Horngren, C. T., Foster, G. & Datar, K. M. (2000). *Contabilidade de custos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Ed. LTC.

Horngren, C. T., Stratton, G. L., Sutton, W. O. & Teall, H. D. (2004). *Management Accounting*, 4th ed. Prentice Hall, Toronto.

Jensen, M. C. (2001). Corporate budgeting is broken—let’s fix it. *Harvard Business Review*, pp. 95–101.

Jensen, M. C. (2003). Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9, pp. 379–406.

Kennedy, A., Dugdale, D. (1999). Getting the most from budgeting. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 77 (2), p. 22-24.

Leahy, T. (mai/jun, 2002). As 10 Maiores Armadilhas do Orçamento. *Revista HSM Management*. 32.

Leon, L., Rafferty, P. D. & Herschel, R. (2012). Replacing the annual budget with business intelligence driver-based forecast. *Intelligent Information Management*, 4 (6), pp. 6-12.

Libby, T., Lindsay, R. M. (2007). Beyond Budgeting or Better Budgeting? *Strategic Finance*, pp. 46-51, August.

Libby, T., Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, pp. 56-75.

Macgrath, J., Saha, S., Welham, J., El S. O. Maccauley, C. & Chant, D. (2004). A systematic review of the incidence of schizophrenia: the distribution of rates and the influence of sex, urbanicity, migrant status and methodology. *BMC Med*, 2 (13), 2004.

Macnally, R. (2002). The annual budgeting process. *Accounting Ireland*, 34 (1), pp. 10-12.

Marginson, D. E. W., Ogden, S. (2005). Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, 30, pp. 435-456.

Otley, D. (1999). Performance management a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4), pp. 363-382.

Sebrae. (2012). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 2012. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>> Acesso em: 12 fev. 2012.

Shastri, K., Stout, D. E. (2008). Budgeting: Perspective from the real word. *Management Accounting Quarterly*, 10 (1), pp. 18-25.

Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15, pp. 127-143.

Sivabalan, P., Booth, P. & Malmi, T. & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*, 49, pp. 849–871.

Vanzella, C., Lunkes, R. J. (2006). Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, 17 (1), pp. 113-132.

Wallander, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15, pp. 402-421.