

PRÁTICAS DE ORÇAMENTO EM UMA EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO ALIMENTÍCIA

BUDGET PRACTICES AT A FOOD DISTRIBUTION COMPANY

Mauricio Mello Codesso¹
Thatiane Thamires²

RESUMO: O orçamento é um dos sistemas de planejamento e controle mais antigo adotado pelas empresas, e continua a receber significativa atenção na literatura e na pesquisa. Apesar de ser amplamente utilizado no mundo dos negócios, o orçamento também é frequentemente alvo de críticas. O presente trabalho foi realizado em uma empresa que atua no ramo de distribuição de produtos alimentícios há 44 anos. Os principais objetivos do trabalho são identificar as práticas planejamento, execução e controle de orçamento utilizadas na empresa, comparar essas práticas com as preconizadas na literatura e analisar os fatores que influenciam na utilização do orçamento. A abordagem da pesquisa é qualitativa. Quanto aos objetivos são de caráter descritivo e a estratégia por meio de levantamento. Para isso foi enviado um questionário à empresa, que contempla as práticas de orçamento, e essas foram separadas dentro das etapas de planejamento, execução e controle. Dentre os principais resultados encontrados destaca-se a adoção de um manual e comitê de orçamento, a elaboração do processo orçamentário pelo método de combinação (elaboração conjunta), elaboração e aplicação do planejamento estratégico. Contudo, foi verificada a aplicação parcial nas etapas aplicadas no controle orçamentário apesar de a utilização do orçamento como principal indicador de desempenho para empresa. Como contribuição o trabalho destaca as práticas preconizadas pela literatura e as adotadas pela empresa, podendo servir como instrumento para as empresas avaliarem suas práticas.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento. Práticas de orçamento. Planejamento. Execução. Controle.

ABSTRACT: *The budget is one of the earliest planning and control adopted by the companies, and continues to receive significant attention in the literature and research. Despite being widely used in the business world, the budget is also often the target of criticism. The present work was carried out in a company engaged in the distribution of food products to 44 years. The main objectives are to identify the practices that are planning, execution and control of budget used in company, compare these with the practices advocated in the literature, and analyze the factors that influence the use of the budget. The research approach is qualitative. As for goals are descriptive and character the strategy through withdrawal. For this was sent a questionnaire to the company, which includes budget practices, and these have been separated within the stages of planning, implementation and control. One of the main results was the adoption of a manual and Budget Committee, the budget process by method of combination (joint development), development and implementation of strategic planning. However partial application was verified in steps applied in the budget control despite the use of the budget as a primary indicator of company performance. As a contribution the work highlights the practices advocated by the literature and the adopted by the company, and may serve as a tool for companies to assess their practices.*

KEYWORDS: Budget.

¹ Doutorando em Administração (Universidade Federal de Santa Catarina). E-mail: mmcodesso@gmail.com

² Bacharel em Contabilidade (Instituto Fayal de Ensino Superior). E-mail: thatianne.thamires09@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

O ambiente atual em que as empresas estão inseridas é norteado por mudanças constantes, cuja concorrência é acirrada, e é fruto de um mercado aberto e dinâmico, que levam as empresas a concorrerem entre si por indicadores como lucratividade, produtividade, competitividade e sustentabilidade, fazendo que elas se elevem ao atual nível de modernização que o mercado exige. Diante desses fatores, a necessidade de conquistar novos espaços, oportunidades e aderir a novas possibilidades se tornam essenciais não só para conquistar o lugar no mercado, mas também para se manter nele (ABREU, 2012).

Diante disso, se torna frequente a adoção de um sistema que simule o desempenho da empresa, e que leve em consideração informações econômico-financeira para um período futuro, incluindo as políticas, procedimentos, metas, mensuração e informações estabelecidas. Este papel pode ser realizado por meio do orçamento (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

O orçamento é um instrumento direcional, que visa orientar a administração para atingir os objetivos empresariais, sendo um parâmetro para a avaliação dos planos e um sistema de apoio à gestão. O orçamento também permite o acompanhamento do desempenho da empresa, assegurando que os desvios dos planos sejam analisados e controlados. Tem como seu objetivo principal três funções: planejar, organizar e controlar. Assim, é possível concentrar esforços para orientar a execução das atividades, aperfeiçoar o resultado da empresa, reduzir os riscos operacionais, facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o ocorrido e aplicar as correções devidas (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; PEREZ; PESTANA; FRANCO, 1997).

A realização e o controle do orçamento com objetivos claros e definidos podem propiciar à empresa grandes vantagens, tais como: levar os administradores a pensar à frente de suas responsabilidades para o planejamento, o fornecimento de expectativas definidas que representam a estrutura para o julgamento de desempenho posterior e faz que os administradores coordenem seus esforços de tal forma que os objetivos da organização sejam comparados e confrontados com seus próprios objetivos (PADOVEZE, 2012).

Com as constantes atualizações e concorrência no mercado competitivo, é importante que as organizações estejam preparadas não somente para ganhar lugar no mercado, mas para enfrentar os desafios e as mudanças que diariamente vêm de encontro a elas. Para isso, em todos os ambientes da empresa, exige-se a maximização do desempenho e um controle empresarial, que possa dar apoio ao planejamento e ao controle de gestão. O orçamento é utilizado como um instrumento de acompanhamento desse processo (PERES JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997).

O orçamento contribui com a organização oferecendo benefícios, a saber: o melhor gerenciamento dos recursos disponíveis, coordenação das atividades, identificação de melhores perspectivas e otimização dos resultados. Entretanto, são encontrados na literatura críticas e limitações atribuídas a esse instrumento, considerando-o desnecessário, um processo que consome muito tempo e que requer contínuos esforços para sua adaptação (CARNEIRO; MATIAS, 2011; PADOVEZE, 2012; LYRIO, M. V. L. et al., 2014).

Contudo, é importante que o instrumento seja usado de forma correta, caso contrário não trará os benefícios desejados (CARNEIRO; MATIAS, 2011). Uma maneira para correção dos problemas e limitações direcionados ao orçamento é o estudo das práticas adotadas pela organização (SUAVE, 2013). Diante do exposto surge a seguinte questão problema: Quais são as práticas de orçamento utilizadas por uma empresa que atua no ramo de distribuição de alimentos? Para responder à seguinte questão problema tem-se como objetivo: Evidenciar as práticas de execução, planejamento e controle do orçamento de uma empresa de distribuição de alimentos. Para atender o objetivo geral, surgem os objetivos específicos: Identificar as práti-

cas de planejamento, execução e controle do orçamento preconizadas na literatura; levantar as práticas adotadas pela empresa; e comparar as práticas apontadas pela literatura e as aplicadas pela empresa.

2 REVISÃO TEÓRICA

Desde a antiguidade, quando se iniciou o desenvolvimento do mercado, o homem necessitou de ferramentas que o auxiliasse na realização de suas atividades e contribuisse para a tomada de decisões (LUNKES, 2007; ALMEIDA et al., 2009; CASTRO et al., 2012). O orçamento pode ser definido como um instrumento direcional, constituído de planos específicos, composto por datas e unidades monetárias que visam orientar a administração para atingir os objetivos empresariais propostos. Ainda pode ser conceituado como um plano financeiro para determinado exercício, que visa implementar as estratégias da empresa, tendo como base o compromisso com seus gestores para o cumprimento das metas estabelecidas e que se pretende alcançar. Pode ser considerado, assim, um dos pilares para gestão (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; FREZATTI, 2008).

O orçamento dá apoio às etapas de planejamento, execução e controle na gestão e administração da organização, e exerce também a função de controle gerencial, assegurando que elas possam alcançar os seus objetivos (SUAVE, 2013; SIMONS, 1990).

Muitas são as utilidades e os benefícios que o orçamento pode proporcionar, destacam entre as principais a integração dos funcionários e dos departamentos, fazendo que todos possam ser incluídos no plano, proporcionando uma maior participação, a quantificação dos objetivos, a avaliação detalhada do desempenho permitindo a verificação das ineficiências e correção delas e o aprimoramento dos recursos disponíveis para a organização, orienta na execução das atividades, oferece maior transparência e busca otimizar os resultados da empresa (CARNEIRO; MATIAS, 2011; FREZATTI, 2008). Padoveze (2012) ressalta que a orçamentação leva os administradores a pensar à frente e tomar conhecimento de suas responsabilidades, ajudando também na coordenação de seus esforços, confrontando os seus próprios objetivos com os objetivos definidos pela organização.

A literatura por meio de diversas obras revela o orçamento como um instrumento (CATELLI, 2001; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; FREZATTI, 2008; CARNEIRO; MATIAS, 2011; PADOVEZE, 2012). Para melhor explicação da afirmação acima, utilizando como fonte o dicionário Aurélio (2010) foi atribuído como significado à expressão “instrumento” o recurso empregado pelo qual se pretende alcançar um objetivo. Assim, tendo como principal objetivo das organizações o lucro, pode-se considerar o orçamento um importante instrumento de planejamento empresarial (CARNEIRO; MATIAS, 2011).

Apesar de suas vantagens e os benefícios propostos, são encontradas na literatura críticas e limitações atribuídas ao orçamento, tais como a consideração do orçamento como algo “do passado”, que consome muito tempo, um processo norteado e baseado em estimativas, possui um período de adaptação e aperfeiçoamento mais longo, requer os esforços e desempenho contínuos por parte de todos os executivos e responsáveis para a execução, o lugar da administração não deve ser substituído pelos planos de resultados, falta de flexibilidade e cultura orçamentária, maior dificuldade para adaptação contemporânea, dificuldade na obtenção de dados quantitativos para as previsões futuras e utilização de tecnologias inadequadas, reações indesejadas (LIBBY; LINDSAY, 2010; CARNEIRO; MATIAS, 2011; PADOVEZE, 2012).

Contudo, são sugeridas mudanças ao orçamento para sua utilização, e estudos como de Hansen; Otley; Van Der Sted, (2011) e Umapathy (1987) apontam que o instrumento ainda é muito utilizado pelas organizações e elas não pretendem abandonar o seu uso. Um questionamento foi levantado em uma pesquisa realizada pelas autoras Libby e Lindsay (2010), que

aborda quanto à forma de utilização do orçamento no Canadá e nos Estados Unidos, onde foi discutido se o problema está mesmo no orçamento ou na forma como ele é aplicado nas empresas.

Desse modo é importante que se tenha conhecimento das práticas adotadas pela empresa para a realização do orçamento, ressaltando a importância desse instrumento nas etapas de planejamento, execução e controle. Por meio de uma melhoria no processo orçamentário e mudanças aplicadas a essas etapas, pode-se obter maior eficiência, eficácia e maiores benefícios (UYAR; BELGIN, 2011; CATELLI, 2001). Assim, o presente referencial teórico visa demonstrar as práticas preconizada por meio da literatura.

2.1 PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS

O orçamento é um tema presente na literatura, porém é necessário que seja estudado de uma forma mais ampla, buscando evidenciar as práticas mais eficientes adotadas pelas organizações. Um dos significados atribuídos à palavra prática segundo o dicionário Aurélio (2010), refere-se como o processo, maneira de fazer, pôr em prática. Assim, as práticas orçamentárias são os meios pelos quais as empresas buscam a realização do orçamento.

Estudos realizados demonstram que muitas empresas de sucesso consideram relevantes a utilização de algumas práticas que faziam que os seus sistemas orçamentários fossem mais eficazes (UMAPATHY, 1987; KING; CLARKSON; WALLACE, 2010; LUNKES; CODESSO, 2014). Diante disso, as principais práticas identificadas na literatura serão divididas e descritas dentro das etapas de planejamento, controle e execução, mencionadas anteriormente.

2.1.1 PLANEJAMENTO

O planejamento é uma função gerencial e pode ser definido como o processo de reflexão que antecede a ação e leva à tomada de decisões tendo como foco o futuro. O ato de planejar requer conhecimento da realidade, fazendo que as empresas utilizem desse conhecimento para atingir os objetivos que pretende alcançar (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; CATELLI, 2001). As práticas que são identificadas e descritas nessa etapa, referem-se à fase em que ocorre o planejamento do processo orçamentário. Ela discrimina os envolvidos no processo e quais suas responsabilidades e induz ao alcance dos objetivos.

A primeira prática identificada é a utilização de um manual de orçamento. É por meio deste que são descritas diretrizes, indicadores, objetivos e metas previamente definidos pela organização e que se pretende alcançar. Aborda ainda, outras atividades que estão relacionadas com o orçamento, como responsabilidades pessoais, políticas e procedimentos adotados, promovendo assim, melhorias ao processo orçamentário. O manual deve ser, principalmente, claro, objetivo e conciso (CRESS; PETTIJOHN, 1985; PASSARELI; BOMFIM, 2003).

Outra prática que está relacionada ao gerenciamento é o comitê de orçamento, que é uma comissão constituída por membros da organização, que tem como principal objetivo orientar nas etapas de planejamento, execução e controle, analisando assim, as necessidades orçamentárias identificadas. Segundo Santos et al., (2005) é responsabilidade do comitê definir regras e princípios que entraram em vigor nos próximos orçamentos e servirão como base, também conhecidas como premissas orçamentárias. Outro item importante é a composição do comitê de orçamento, que pode ser composta pelos proprietários, por diretores, gerentes, chefes de departamento, controller, áreas funcionais, entre outros (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSER, 2003).

A forma de elaboração do processo orçamentário é uma prática envolvida com estrutura da organização e indica se ocorre delegação das atividades, tarefas e onde as informações se

encontram centralizadas. Dependendo da organização o processo orçamentário pode ser top-down, no qual as informações se concentram de cima para baixo, as tomadas de decisões se concentram na alta administração, é ela quem elabora o orçamento e impõe aos demais membros da organização, bottom-up, flui de baixo para cima, cujo orçamento é elaborado por meio dos centros ou departamentos responsáveis e encaminhado à alta administração para ser aprovado, é um método que oferece maior participação de níveis inferiores ou processo combinado, que se trata da mistura das abordagens citadas (FREZATTI, 2008). O tempo despendido para elaboração do orçamento, ou seja, o tempo de preparação também é uma prática a ser verificada. Ele foi citado anteriormente como um ponto que gera críticas ao orçamento, devido ao tempo consumido. Porém, ele depende de diversos fatores, tais como: o tamanho da organização e a complexidade (UYAR; BILGIN, 2011). Em se tratando do tempo, outra prática que deve ser observada é o período do orçamento. Ele é elaborado para um determinado período (LUNKES, 2004); portanto, deve ser definida uma unidade de tempo, que normalmente, quando criada pela organização é de um ano (CARNEIRO; MATIAS, 2011).

É necessário que dentro de cada seção da organização sejam fixados objetivos, e que estes estejam em harmonia com os da organização em geral. Por meio do planejamento orçamentário é possível alcançar os objetivos almejados (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004). Assim, também se tornam importantes a análise dos objetivos pretendidos com o orçamento, destacando entre eles a coordenação dos esforços em diversas áreas da organização, expressa os planos de ação, auxilia a atingir maior eficiência nas diversas atividades empresariais, implementa as decisões dos planos estratégicos, auxilia no planejamento de curto e longo prazo, avalia o desempenho, é uma fermenta motivacional, otimiza os resultados (FREZATTI, 2008; CATELLI, 2011; TUNG, 1994). Passareli e Bomfim (2003), ainda ressalta que o estabelecimento de objetivos e planos bem definidos são condições que levam ao sucesso empresarial.

As informações utilizadas que sustentam a elaboração do orçamento também é uma prática que deve ser observada. Devem ser utilizados dados consistentes, tais como: resultados orçados, análise do mercado onde a organização está inserida, estatística, indicadores nacionais e regionais também podem contribuir. O orçamento se torna mais preciso quando possui bases consistentes (SUAVE, 2013).

Também pode ser destacado os tipos de orçamentos utilizados pela organização, entre eles encontram-se o orçamento base zero, orçamento flexível, Activity Based Budgeting (ABB) e o beyond budgeting (BB). O orçamento base zero é contrário ao orçamento de tendências, pois ele consiste em não se basear em dados anteriores para não perpetuar eventuais ineficiências. O orçamento flexível trata-se de um conjunto de orçamentos que se ajustam ao nível de atividades, tendo como base de elaboração a distinção entre custos fixos e custos variáveis. Ao que se trata do orçamento por atividades (ABB) é um plano quantitativo e financeiro que conduz a organização a alcançar seus objetivos. Já o beyond budgeting foi um modelo apresentado para substituir o orçamento, propõe utilizar a formatação e otimizar o processo de gestão, sem necessariamente a existência do orçamento anual na organização (SOARES; NEVES JUNIOR, 2004; SANTANA DE SOUZA; LAVERDA, 2011; PADOVEZE, 2012; VANZELLA; LUNKES, 2006).

Torna-se muito importante para a realização do orçamento a utilização de sistemas de informações, para isso as organizações podem optar pelo uso de software. Ao utilizá-lo, pode-se proporcionar abrangência e rapidez ao processo (FREZATTI, 2008). Oliveira e Silva (2013) ressaltam que ao utilizar um bom sistema de informação gerencial com a utilização de software de gestão empresarial podem ser supridas tanto necessidades fiscais as quais estão sujeitas a toda empresa, como as necessidades de informação para realizar a tomada de decisão, além de otimizar o processo de gestão, reduzir os custos, aumenta a produtividade e melhora o acesso à informação.

Para finalizar as práticas aplicadas à etapa do planejamento aborda-se a elaboração do planejamento estratégico, ou planejamento de longo prazo e seu horizonte de tempo. O planejamento estratégico tem como principal objetivo assegurar o cumprimento da missão da empresa, por meio deste que são analisados os pontos fortes e pontos fracos, ameaças e oportunidades da organização, evitando ameaças e risco, estabelecendo assim, uma direção a ser seguida (CATELLI, 2001; FREZATTI, 2008). Entre os principais problemas encontrados nesta prática está a disponibilidade de informações que sejam relevantes e adequadas, sendo o gerenciamento das informações uma questão chave para o futuro (FREZZATI, 2008). O período de elaboração dele varia de três a dez anos, por isso normalmente é chamado de planejamento a longo prazo (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

2.1.2 EXECUÇÃO

Nesta etapa são verificadas as práticas que norteiam a avaliação de itens na execução do processo orçamentário. É por meio desta que as coisas acontecem, na qual as ações devem estar de acordo com o que anteriormente foi planejado, para conduzir, assim, aos resultados esperados (PELEIAS, 2002).

Com base em pesquisas anteriores sobre a elaboração do orçamento, diversas fontes podem oferecer informações utilizadas como ponto de partida. As práticas mais usadas são resultados de anos anteriores, estatísticas, análise de mercado, indicadores econômicos, e projeções realizadas a partir de anos anteriores. Também podem ser destacados departamentos ou cargos que contribuem com as informações como a contabilidade, por exemplo (UYAR; BILGIN, 2011; SCHMIDGALL et al., 1996).

Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003), em sua pesquisa consideram uma prática importante a participação na elaboração do orçamento; e esta pode melhorar a motivação. Também é importante a definição de metas, em que as organizações muitas vezes encontram dificuldade para atingir a definição das responsabilidades (OTLEY, 1999; FREZATTI, 2008).

A última prática que pode ser estudada nesta etapa se refere aos aspectos motivacionais, nos quais pode ser envolvida a participação dos funcionários, a busca pelas responsabilidades e metas e até mesmo elaboração de jogos conhecidos como “gamesmanships”. Pesquisas realizadas demonstram que as empresas que são diferenciadas e mais lucrativas possuem um controle orçamentário menos rígido (CASTRO et al., 2012; VAN TER STED, 2000).

2.1.3 CONTROLE

A fase do controle é muito importante para o processo orçamentário, pois é ele que oferece utilidade administrativa ao orçamento. O controle do orçamento que permite a organização fazer a comparação entre os resultados que foram orçados e os reais, os que foram planejados e os alcançados, apurando assim, as variações. O gestor deve analisar e entender o que causou as variações, para decidir quais ações serão tomadas que ajustem as metas futuramente ou que mantenham as que foram decididas. Para isso é importante ao se investigar uma variação analisar alguns aspectos e probabilidades como: qual a importância dessa variação, se ela é de caráter relevante, se possui erros nas informações e dados do orçamento, a origem dessa variação, se é devida uma decisão anteriormente tomada, a realização de um projeto ou até mesmo como abordado anteriormente advindas de efeitos não controláveis ou cujas causas não são conhecidas. Esse processo facilita para que a administração atue nas execuções, tomando as medidas corretivas apropriadas (PASSARELLI; BOMFIM, 2003; FREZATTI, 2008; CREPALDI, 2011).

Catelli (2001) ressalta que esta fase se liga diretamente com a fase do planejamento, ten-

do em vista que o seu principal objetivo é assegurar que as atividades da organização ocorram de acordo com o plano estabelecido.

Uma das práticas que pode ser identificada nesta etapa diz respeito aos critérios para avaliar os resultados, como citado acima, as variações que ocorreram no tempo estabelecido. Para isso, a organização pode optar por utilizar o benchmarking ou pontos de referências. Também pode ser identificada a forma de avaliar os resultados, que podem ser feitas por variação percentual, aquele em que a organização possua um valor referencial, bem como um percentual acima, a qual queira alocar seus esforços, (utilizada por 57% das empresas), variação monetária (43% das empresas), e também uma variação adversa (FREZATTI, 2008; CASTRO et al., 2012).

As medidas de desempenho também devem ser observadas para a avaliação do orçamento. Estas são utilizadas a fim de quantificar a eficiência e a eficácia da ação, permitindo que as decisões sejam tomadas. De acordo com Uyar, Bilgin (2011), a maioria das empresas utiliza comparação com resultados anteriores, ou também chamado de padrão histórico, outras realizam comparação entre o orçado e o realizado, também é utilizado a comparação com concorrentes, estatísticas do setor e a utilização de ferramentas como balanced scorecard ou outras. As medidas de desempenho devem abranger alguns critérios como estar alinhada com as prioridades competitivas da organização, oferecer feedback de forma precisa, ter propósito específico definido, refletir as metas específicas, ser relevante, entre outros (NEELY et al., 1997; CARVALHO, 2010; UYAR; BILGIN, 2011).

A disponibilidade de relatórios orçamentários também é muito importante. A geração de informações gerenciais se torna essencial, pois relatórios que não mereçam créditos se tornam inúteis. Estas devem ser disponibilizadas, pois elas auxiliam na tomada de decisões internas, e o próprio processo de montagem do orçamento é suportado pelas informações contábeis, que também são utilizadas para o acompanhamento orçamentário. Em uma pesquisa realizada, Uyar e Bilgin (2011), mencionam que hotéis com maior tamanho e maiores classificações em quesitos como quartos e camas, classificações das estrelas, número de empregados, tendem a realizar com mais frequência relatórios no período orçamentário (FREZATTI, 2008; UYAR; BILGIN, 2011).

A análise de variações tem uma grande significação no processo orçamentário. O controle no orçamento consiste em realizar a comparação dos resultados reais, que foram alcançados com os resultados orçados anteriormente, tendo em vista apurar as variações e fazer a devida análise, aplicando as medidas corretivas, complementares ou compensatórias (PASSARELLI; BOMFIM, 2003; SUAVE, 2013).

3 METODOLOGIA

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Qualquer tipo de projeto pode abordar as perspectivas quantitativas e qualitativas, podendo generalizar-se e escolher a tendência que irá utilizar, propiciando um maior enfoque em um dos métodos (ROESCH, 2007). O enfoque maior no desenvolvimento da pesquisa será atribuído ao método qualitativo, em vista que a pesquisa será realizada no lugar de origem de dados, que é a própria empresa e busca descrever e comparar as práticas de planejamento, controle e execução do orçamento que são adotadas por ela.

Quanto ao objetivo será descritiva; e buscará identificar e descrever as práticas vivenciadas pela empresa. Segundo Gil (2010), a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de uma determinada população, podendo identificar possíveis variáveis e as relações entre elas.

Será utilizado quanto às estratégias o levantamento. Segundo Gil (2010 p. 35), as pesquisas que utilizam este método se caracterizam principalmente “pela interrogação direta das pessoas, cujo comportamento se deseja conhecer”. Para a realização do levantamento serão aplicados como técnica de coleta de dados o questionário. O questionário corresponde ao conjunto de questões que ao elaborado serão respondidas pelo pesquisado, e servirá como instrumento de mensuração.

Quanto aos métodos, para ser atingindo os objetivos específicos, primeiramente será realizada a seleção e análise das referências bibliográficas, que são encontradas na literatura, tendo em vista escolher base de dados e fazer a seleção de artigos e de trabalhos similares que servirão como base para a elaboração do referencial teórico.

O questionário é formado por questões abertas, fechadas com múltiplas escolhas e escala Likert, organizadas em cinco blocos sendo eles: dados gerais da empresa, planejamento do orçamento, execução do orçamento, avaliação do desempenho e orçamento de capital. O questionário foi aplicado com o Controller da empresa, que possui mais de 10 anos de experiência na área.

Por fim, será feita a análise das práticas, comparando-as com as preconizadas na literatura e apresentação dos resultados obtidos, destacando as práticas mais vantajosas utilizadas pela empresa e eventuais práticas que podem ser melhoradas.

4 RESULTADOS

A empresa fundada no ano de 1958 atua no ramo de distribuição, comércio varejista e comércio atacadista de produtos alimentícios, transporte rodoviário de cargas e representações em geral. Quanto à estrutura logística, para aprimoramento dos serviços que são oferecidos, a empresa dispõe de instalações com cerca de 5.000m² e ainda conta com o sistema de paletização vertical de quatro andares, que permite a movimentação dos produtos distribuídos mensalmente, tendo capacidade de 2.500 posições de paletas de armazenagem. Também possui à sua disposição veículos que são gerenciados por computadores de bordo, que auxiliam no gerenciamento e viagens dos entregadores. Ao fim de cada viagem o motorista fica responsável por entregar um cartucho ao setor de transporte, por meio deste é possível acessar informações ali armazenadas, tais como: verificação de horários, km rodados, duração de cada entrega, entre outras informações. Seu quadro funcional é composto por 160 representantes autônomos, 45 promotores, quatro supervisores, cinco televendas, um gerente de vendas, 194 colaboradores efetivos e 61 colaboradores temporários.

4.1 PLANEJAMENTO

A empresa utiliza um processo formal de orçamento. Na tabela 1 serão demonstradas as práticas de orçamento da empresa, que corresponde à fase do planejamento.

Tabela 1- Resumo das práticas relacionadas à etapa de planejamento do orçamento

Possui Manual de Orçamento				
Sim		Não		
Possui Comitê de Orçamento				
Sim		Não		
Composição do Comitê de Orçamento				
Gerente de Pessoal	Gerente de Marketing	Gerente de Contabilidade/ <i>Controller</i>		Gerente Geral/Diretor
Gerente Financeiro/Tesoureiro	Proprietário	Diretor de Orçamento		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 com o Orçamento				
Previsões de Futuro		Decisões de Preço		Avaliar o Desempenho
Maximizar os 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 do Orçamento				
Resultados dos Anos Anteriores - Realizados		Estatísticas do Setor/Indicadores		Indicadores Econômicos Nacionais
Indicadores Econômicos Regionais		Análise de Mercado		Números de Orçamentos de Anos Anteriores
		Outras		
Formas de Elaboração do Orçamento				
<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 da Receita				
Percentual de Aumento em relação ao ano anterior	Com base na melhoria do conjunto competitivo	Com base na inflação prevista	Métodos Estatísticos	Outros
Itens que Fazem Parte do Pacote Orçamentário				
Despesa de Capital	Avaliação de Concorrência	Plano de Marketing		Funcionários em Tempo Integral e Equivalente
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 Específicos	Internet	Excel	Outros
Planejamento Estratégico				
1 Ano	3 Anos	5 Anos	Mais de 5 Anos	Outros

Fonte: Dados da Pesquisa

Dentre os resultados alcançados nesta fase se destacam a utilização do manual de orçamento para a elaboração do processo orçamentário e de um comitê de orçamento, composto por gerente-geral/diretor da empresa, proprietário, gerente financeiro, diretor de orçamento e

gerente de contabilidade/controller. A adoção de um manual e comitê de orçamento se assemelha com os resultados obtidos nas maiorias das empresas pesquisadas nos estudos de Uyar e Bilgin (2011), e diferem dos resultados obtidos por Jones (2008) e Castro et al., (2012). O tempo de preparação do processo orçamentário é aproximadamente de 41 a 80 horas concordando com os resultados obtidos nos estudos de Codesso, Suave e Lunkes (2013).

Os principais objetivos pretendidos pela empresa com a elaboração do orçamento, a qual ela concorda plenamente são as previsões de futuro, a maximização dos resultados, o planejamento da rentabilidade, o auxílio no planejamento de longo e curto prazo, coordenação das operações e avaliação do desempenho. A empresa também concorda parcialmente em termos de inserção de novos produtos e serviços, a planificação, controle e valoração dos resultados, estimular a criação de incentivos e recompensas aos empregados, auxiliar nas decisões de preço e controle, motivar os gerentes e empregados e comunicar os planos. As informações utilizadas para a elaboração do orçamento são resultados de anos anteriores realizados, indicadores econômicos nacionais e número de anos anteriores. Parcialmente também são utilizadas a análise de mercados, estatísticas das indústrias e indicadores econômicos locais ou regionais. A pesquisa realizada por Jones (1998) apontou que 95% das empresas utilizam os valores reais dos anos anteriores e apenas 39% utilizam o orçamento anterior como fonte para planejar o próximo orçamento.

Quanto à forma de elaboração do orçamento destaca-se a combinação, que nada mais é do que uma elaboração interativa em que participam não somente a alta administração, mas contém também a participação e envolvimento de níveis inferiores. Esta forma de elaboração tem se destacado em resultados de estudos como de Uyar e Bilgin (2011). Já esses resultados não corroboram com os obtidos por Jones (1998) e Castro et al., (2012), nos quais prevalecem a abordagem bottom-up, ou de Codesso, Lunkes e Ripoll-Feliu (2014), que encontraram a predominância do método top-down. O período de tempo para qual é elaborado o orçamento é de cinco anos, ao contrário do descrito e geralmente adotado pelas empresas na literatura e em pesquisas recentes que é de um ano. As revisões são realizadas trimestralmente.

As diretrizes sobre o comportamento da receita que são estabelecidas e utilizadas é o aumento de percentual em relação ao ano passado e com base em outro fator, sendo este a avaliação do mercado. A maioria das pesquisas apresentadas, como a de Castro et al., (2012) e Suave (2013) aponta como principal técnica o aumento percentual com base em anos anteriores.

Entre os itens que fazem parte do pacote orçamentário estão as despesas de capital, avaliação dos competidores, plano de marketing, relatório dos salários da administração e pesquisa salarial. Quanto aos tipos de orçamento utilizados está o orçamento empresarial, orçamento contínuo e orçamento por atividades.

Com um ambiente contemporâneo que vem caracterizando mudanças significativas, tais como: o aumento da competitividade, rápido avanço na tecnologia e a exigência de excelência, em que as empresas precisam fornecer informações fidedignas e precisas, faz-se necessária a utilização de um sistema de informações que ofereça relatórios gerenciais que possam ajudar no processo de gestão e oferecer vantagens competitivas (CREPALDI, 2011). A empresa utiliza um programa específico para auxiliar na elaboração do processo orçamentário, e também elabora e aplica o planejamento estratégico, com o horizonte de tempo para 5 anos.

4.2 EXECUÇÃO

O processo de execução do orçamento também possui as suas práticas específicas, como abordado anteriormente. A Tabela 2 demonstra as práticas mencionadas neste processo e destaca dentre elas as utilizadas pela empresa.

Tabela 2- Resumo das práticas relacionadas à execução do orçamento

Avaliação dos seguintes itens na execução do processo orçamentário:	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
O orçamento é considerado um segredo da alta direção	X				
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário			X		
Um bom fluxo de informação está disponível para o orçamento				X	
Avaliação dos seguintes itens na execução do processo orçamentário:	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Coordenação entre os departamentos é conseguida facilmente				X	
Metas são determinadas primeiro nos departamentos e depois submetidas à alta direção				X	
Metas são determinadas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nos departamentos	X				
Metas são frutos de um processo estruturado e alinhado com o Planejamento Estratégico				X	
Avaliação quanto os aspectos motivacionais:	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
A autoridade e responsabilidade individual do gerente deve ser clara para o controle orçamentário ser eficaz.			X		
A participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis.					X
O “gamesmanship” orçamentário, em que os gerentes tentam subestimar receitas e superestimar os custos/despesas é um problema para a empresa.		X			
Os bônus por desempenho para o gerente devem estar ligados ao alcance dos objetivos orçamentários.				X	
Ter orçamento realizável, mais difícil de atingir, motiva os gestores.		X			
A participação no processo orçamentário é fundamental quando os orçamentos são usados como medida de desempenho para os gestores.					X

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as práticas aplicadas neste processo, e ao que se refere nos itens na execução do processo orçamentário, a empresa defende que o orçamento não deve ser considerado um segredo da alta direção, concordando com o estudo realizado por Codesso, Lunkes e Ripoll-Feliu (2014), por exemplo, nos portos do sul do Brasil. Já o estudo realizado por Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003) apresentam que a maioria dos entrevistados concordou que um alto grau de sigilo é mantido. A empresa também considera indiferente quanto ao fornecimento de uma liderança eficaz no processo orçamentário, ao contrário do estudo realizado por Ahmad e Salleh (2009), no qual verificaram que as maiorias das empresas considera esse fator determinante na implementação do orçamento. A empresa concorda parcialmente quanto a uma boa disponibilidade do fluxo de informações, quanto à facilidade obtida na coordenação entre departamentos e quanto ao conceito de que metas são frutos de um processo estruturado e que devem ser ali-

nhados com o planejamento estratégico. Outro item importante é que a empresa se posiciona parcialmente a favor quanto à elaboração das metas primeiramente nos departamentos e depois submetidas à alta direção, e discorda totalmente que ela deve ser elaborada por meio da alta administração e, posteriormente, coletada as opiniões dos departamentos.

Quanto aos aspectos motivacionais há uma concordância por parte da empresa no que se refere à participação. A empresa concorda que a participação e envolvimento são fundamentais para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis, bem como para serem usados na medida de desempenho para os gestores. Também concorda parcialmente que os bônus por desempenho para os gerentes devem estar associados ao alcance dos objetivos. Ela discorda parcialmente que a obtenção de um orçamento realizável em que é mais difícil de atingir, motiva os gestores.

4.3 CONTROLE

A etapa de controle é composta por itens, tais como: a avaliação de resultados e medidas de desempenho, que são realizadas pela empresa. A seguir, na tabela 3, são abordadas as práticas que dizem respeito a esse processo.

Tabela 3 – Resumo das práticas relacionadas à etapa de controle do orçamento

Critérios Utilizados Para Avaliar os Resultados			
<i>Benchmarking</i>	Não Usa Ponto de Referências	Usam Pontos de Referência	
Formas de Avaliação do Resultado			
Variação em percentual	Variação Monetária	Repetição de uma variável adversa	
Medidas de desempenhos utilizadas			
Comparação com resultados de anos anteriores	Comparação dos Valores orçados X valores realizados	Indicadores e metas de ferramentas de avaliação	
Comparação com os concorrentes	Estatísticas do Setor	Outros	
Papel no Monitoramento			
Principal indicador de desempenho	Um dos poucos indicadores chaves utilizados	Pouco utilizado como medida de desempenho	
Periodicidade dos Relatórios Orçamentários			
Mensalmente	Semestralmente	Anualmente	Outros
Responsáveis Pelas Análises das Variações			
Chefes de departamentos	Alta Administração	Comitê de Orçamento	
Gerente-Geral	<i>Controller</i>	Outros	
Periodicidade das análises das variações			
Mensalmente	Semestralmente	Anualmente	Outros
Finalidade das Análises das Variações			
Avaliar o Desempenho do gerente	Avaliar a Capacidade de provisão do gerente	Controlar os custos e despesas	
Identificar um problema	Obter <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: Dados da pesquisa

Para a avaliação das diferenças significativas entre os valores que foram orçados e o realmente realizado a empresa optou por utilizar pontos de referências. Em comparação com a literatura no estudo realizado por Castro et al., (2012) foi constatado que cerca de 97% das empresas

utilizam pontos de referências, e o modelo proposto por Suave (2013), também demonstra a utilização desses pontos por 80% das empresas pesquisadas. Quanto à forma utilizada há uma concordância entre as formas adotadas na empresa e as expostas nos estudos citados anteriormente, em que apontam como uma das principais formas a utilização do valor monetário e os percentuais. As principais medidas de desempenho utilizadas pela empresa são os resultados dos anos anteriores e os valores orçados. Os resultados dos anos anteriores fazem parte da opção de muitas empresas pesquisadas na literatura, como o demonstrado nos estudos de Jones (1998) e Uyar e Bilgin (2011). Outro item que se encontra em concordância com a literatura é o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real, que é considerado principal indicador de desempenho.

Para a análise das variações foi verificado que as principais finalidades da realização dela são visando o controle de custos e despesas e a identificação de um eventual problema a tempo de evitá-lo. Os principais responsáveis por essas análises são a alta administração e os gerentes; e são realizadas mensalmente. Quanto às etapas aplicadas no controle orçamentário está a análise comparativa, identificação dos desvios e análise das causas dos desvios. Levando em consideração o estudo realizado por Ahmad e Salleh (2009) há concordância que as análises das variações são geralmente realizadas pela alta administração e realizadas mensalmente, porém 70% das empresas pesquisadas concordam que elas são realizadas com o fim de avaliar a capacidade dos gestores e também a capacidade de previsão, não coincidindo com os fins pretendidos pela empresa. Já a pesquisa realizada para o teste de aderência de um modelo para a avaliação das práticas orçamentárias, realizado por Suave (2013), indica a concordância entre as empresas pesquisadas e os fins propostos pela empresa.

4.4 ANÁLISE DOS DADOS

Ao que se refere à etapa de planejamento a empresa possui práticas positivas, tais como: a utilização do manual de orçamento, constatando assim, uma preocupação quanto às diretrizes e responsabilidades para a elaboração do processo orçamentário. Possui também comitê de orçamento, representado pelo gerente-geral, proprietário, gerente financeiro, diretor de orçamento e gerente de contabilidade/Controller. A composição deste comitê é importante, pois é por meio dele que são especificados os níveis organizacionais que participarão na elaboração deste processo. O processo de orçamento da empresa é elaborado por meio da forma combinação/participativa, em que ocorre a elaboração conjunta, permitindo maior participação e envolvimento de outros setores no processo. Assim, a adoção de um comitê com uma forma de elaboração que permite a participação de outros setores da empresa são bases importantes e que fazem a diferença na elaboração do orçamento, pois há o envolvimento destes quanto às necessidades e objetivos pretendidos. O processo de orçamento é realizado e revisado. A empresa necessita cerca de 41 a 80 horas para realizar a revisão do seu orçamento. Essa é uma das principais características que levam o orçamento a ser alvo de críticas, o tempo despedido, como já citado anteriormente.

O horizonte de tempo para qual é elaborado o orçamento, assim como o planejamento estratégico que é elaborado e aplicado pela empresa, possuem caráter de longo prazo, preparados para cinco anos e revisados trimestralmente. Com base em estudos realizados há relatos que as empresas evidentemente têm mostrado grandes interesses em realizar o planejamento de longo prazo devido aos benefícios obtidos (JOSHI; AL-MUDHAKI; BREMSSER, 2003), porém devido às constantes mudanças é importante que se esteja atento a esse processo.

Os tipos de orçamentos utilizados na empresa são o orçamento empresarial, o orçamento contínuo e o orçamento por atividades. Uma característica interessante é que a empresa possui um planejamento de orçamento em longo prazo, como mencionado no parágrafo ante-

rior, contudo dentre os métodos de orçamentos é realizado o orçamento contínuo. A empresa também realiza revisão trimestral e a periodicidade dos relatórios orçamentários são mensais. O conjunto dessas práticas faz que o orçamento se torne mais flexível em relação às mudanças e às adaptações que são necessárias, e mediante a variação no mercado.

Quanto aos objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento percebe-se a atenta preocupação com relação ao planejamento de curto e longo prazo, a avaliação de desempenho da empresa, a coordenação das operações, a maximização dos resultados e previsões de futuro. Também concorda parcialmente que aspectos motivacionais como motivação de gerentes e empregados, e incentivos de recompensas fazem parte dos objetivos pretendidos.

Nas informações utilizadas na elaboração do orçamento se destacam os dados estatísticos, são utilizados os indicadores econômicos nacionais, resultados realizados e os resultados e números de anos anteriores. Referente a este último, é preciso ter cuidado quanto às informações anteriores, que são trazidas para a elaboração dos orçamentos futuros, para que não tragam consigo eventuais problemas passados. Além disso, são utilizadas quase sempre estatísticas da indústria/indicadores, indicadores econômicos regionais ou locais e análise de mercado.

Na etapa de execução do orçamento a empresa demonstra discordar totalmente sobre o fato de este ser considerado um segredo da alta direção, ao contrário de muitas empresas de capital fechado como abordado anteriormente. Esse item que compreende a execução do processo orçamentário, também pode ser melhor observado quando comparado ao fato de a empresa possuir elaboração participativa desse processo, demonstrando que ele se encontra aberto para outros níveis organizacionais e não somente à alta administração. Ambos contribuem para que a empresa consiga com mais facilidade a coordenação entre os departamentos, por exemplo. Quanto aos aspectos motivacionais a participação e o envolvimento contribuem para a aceitação dos objetivos e do orçamento pelos gestores, assim como possibilita a utilização deste como medida de desempenho dos gestores.

No que se refere à etapa de controle, foi verificado que o orçamento é considerado o principal indicador de desempenho na empresa, reforçando a concordância com os estudos realizados por Jones (2008), Uyar e Bilgin (2011). A empresa também realiza a análise das variações mensalmente, a fim de controlar os custos e despesas e identificar um problema potência a tempo de evitá-lo. Em relação a esta prática seria interessante que as análises das variações também possuíssem como fim fornecer feedback ao orçamento do próximo período.

Outra prática importante que é possível verificar no controle orçamentário é que a empresa aplica análise comparativa, a identificação dos desvios e a análise das causas dos desvios, porém não realiza as medidas de adequação e correção que são necessárias. Suave (2013) reforça que as aplicações de todas as etapas no processo de controle orçamentário permitem que sejam verificadas as diferenças e desvios, incentivando a elaboração de planos de melhorias e resultando no fornecimento de feedback. Portanto, é necessário que as medidas de correção sejam tomadas para a melhoria e aperfeiçoamento do processo orçamentário, bem como fornecer resposta a este processo.

5 CONCLUSÃO

O orçamento é um instrumento importante para as organizações, visto que ele auxilia e direciona a fim de atingir os objetivos, metas e realizar uma previsão futura, para um determinado período. Este também é muito criticado na literatura, chegando a ser considerado uma ferramenta ineficaz. Porém, os problemas no orçamento podem estar associados à maneira como são elaborados. Para isso é importante que sejam verificadas as práticas de orçamento adotadas. As práticas de orçamento são aquelas que norteiam a elaboração do orçamento, em todas as

suas etapas. O presente estudo analisou as práticas divididas entre as etapas de planejamento, execução e controle.

Os principais resultados encontrados nas práticas identificadas na empresa demonstram a utilização de um manual e comitê de orçamento, a elaboração do orçamento pela forma participativa, em que o processo é aberto para outros níveis organizacionais e não somente à alta administração. O processo do orçamento é revisado trimestralmente, e os relatórios orçamentários são periódicos. A empresa realiza o orçamento para um horizonte de tempo de cinco anos, porém dentre os tipos de orçamentos utilizados por ela está o orçamento contínuo, que realiza o acompanhamento do orçamento em curtos períodos. O orçamento também é descrito como o principal indicador de desempenho da organização.

De uma forma geral os resultados apontam a aplicação das práticas de orçamento descrita na literatura, porém existem algumas melhorias que podem ser sugeridas. Os resultados apresentados demonstram que as finalidades da análise das variações que se refere à etapa de controle, são controlar os custos e despesas e identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo. Essas análises das variações também poderiam contribuir para fornecer o feedback para o orçamento do próximo período. Também sugere-se a aplicação das medidas de adequação nas etapas de controle orçamentário, pois por meio desta há a correção do problema.

Portanto, com as grandes concorrência e mudanças constantes no mercado as empresas necessitam de uma ferramenta que auxilie em todo o processo de sua atividade, e contribua para tomada de decisões. O orçamento aplicado corretamente se torna uma importante ferramenta que contribuirá com a contabilidade gerencial e todos os usuários deste. Para isso é necessário que essas práticas sejam estudadas e analisadas, já que por meio deste estudo podem ser corrigidos possíveis problemas dessa ferramenta, que poderão resultar em melhorias significativas deste processo. O trabalho contribui também com a literatura ao permitir uma maior exploração às práticas de orçamento, levando em consideração que os estudos direcionados a essas práticas aqui no Brasil são limitados. Como limitação do trabalho, destaca-se que como foi estudada apenas uma empresa do setor de distribuição, não é possível generalizar os resultados, ficando restritos à empresa estudada.

Para estudos futuros propõe-se a reaplicação do questionário e comparação com as práticas anteriores, analisando os fatores que influenciaram as possíveis mudanças. Também sugere-se a aplicação desse questionário em outras empresas que tenham como atividade distribuição de produtos alimentícios, comparando as práticas e verificando as que são predominantes.

6 REFERÊNCIAS

ABREU, T. A. A. **Os desafios da modernidade empresarial e a busca pela promoção do desenvolvimento econômico territorial**. Revista de desenvolvimento econômico e territorial. 1. ed. SEBRAE, Out. 2012. Disponível em <http://bis.sebrae.com.br>. Acesso em: 12 abr. 2014.

CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. **Orçamento Empresarial: teoria, prática e novas técnicas**. São Paulo: Atlas, 2011.

CARVALHO, A. B. A importância das medidas de desempenho na gestão estratégica de custos. **Revista das Faculdades Santa Cruz**, v. 8, n. 2, jul/dez. 2010.

CASTRO, J. K.; SOUZA, P.; SANTOS, G. R.; LUNKES, R. J. Prácticas 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.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

CREPALDI, S. A. Contabilidade Gerencial: teoria e prática. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, A. B. de H. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FIQUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**: Planejamento e Controle Gerencial. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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

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.

KING, R.; CLARKSON, P.M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 40-55, 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.

LUNKES, R. J. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M.; **Práticas orçamentárias**: um estudo em portos do Sul do Brasil. *Contabilidad y Negocios* v. 9 n.18, p 41-57, 2014.

LYRIO, M. V. L. et al. Orçamento por desempenho: uma análise da relação entre desempenho e alocação de recursos em ações no orçamento de uma instituição federal de ensino superior. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 7, n. 1, p. 148-168, jan. 2014.

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

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque no sistema de informação contábil**. 3ª Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. DE A. **Orçamento Empresarial: como elaborar e analisar**. São Paulo: IOB – Thomson, 2003.

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

PELEIAS, IVAM RICARDO. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ, J. H. J.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ROESCH, S. M. A. **Projeto de estagio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTANA DE SOUZA, R. P.; LAVARDA, C. R. F. Avaliação do beyond budgeting como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES. **Contextus Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Vol. 9 - Nº 2 - jul/dez 2011.

SANTOS, A. R. P.; PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C.; SPERS, E. E.; CALIL, J. F. A contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico. **XII SIMPEP**, Nov, 2005.

SCHMIDGALL, R. S.; BORCHGREVINK, C. P.; ZAHL-BEGNUM, O.H. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. **International Journal of Hospitality Management**, v.15, n. 2, p. 189-203, 1996.

SOARES, O. J.; NEVES JÚNIOR, I. J das. Beyond Budgeting: Como otimizar o processo de gestão sem orçamentos. **4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**. out, 2004. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org>. Acesso em: 1º maio 2014.

SUAVE, R. **Construção de um modelo para avaliação do nível de sofisticação na utilização das práticas de orçamento**. Dissertação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

SUAVE, R.; LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M.; Análise das características da produção científica sobre orçamento em revistas brasileiras. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 5, n. 1, jan/abr. 2013.

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.

CODESSO, M. M.; CODESSO, M.; THAMIRES, T.

VANZELLA, C.; LUNKES, R. J. Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contab. Vista & Revista*, v. 17, n. 1, p. 113-132, jan./mar. 2006.