



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 9. n. 2, jul./dez. 2017

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 13.06.2016. Revisado por pares em: 29.09.2016. Reformulado em: 13.11.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

### PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS APLICADAS EM CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS NO ESTADO DE SANTA CATARINA

### BUDGET PRACTICES APPLIED IN VEHICLE DEALERS IN SANTA CATARINA STATE

### PRESUPUESTO EN PRÁCTICA APLICADO A LOS DISTRIBUIDORES DEL VEHÍCULOS EN EL ESTADO DE SANTA CATARINA

#### Autores

##### **Myrna Modolon Lima**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC). Endereço: Rua Deputado Antônio Edu Vieira, 1422 – Apto 725 - Bairro Pantanal – Florianópolis-SC – Brasil. Telefone: (48) 9985-2393- CEP: 88040-000.

Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2084-481X>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9859212802759845>

E-mail: [mmodolonlima@gmail.com](mailto:mmodolonlima@gmail.com)

##### **José Luiz Vailatti**

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC). Professor do Instituto Fayal de Ensino Superior (IFES). Endereço: Rua Lico Amaral, 205 - Apto 65. Endereço: Bairro Dom Bosco - Itajaí-SC – Brasil. CEP 88307-010. Telefone: (47) 8402-5649.

Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1744-054X>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6100612843784484>

E-mail: [vailatti@conjel.com.br](mailto:vailatti@conjel.com.br)

##### **Rogério João Lunkes**

Pós-Doutor em Contabilidade pela *Universitat* de Valencia, Espanha. Professor dos Programas de Pós-Graduação em Administração (PPGA) e Contabilidade (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor David Ferreira Lima, Trindade - CEP: 88040-380 – Florianópolis – SC – Brasil. Telefone: (48) 3721-6634.

Identificadores (ID):

Redalyc: <http://www.redalyc.org/autor.oa?id=11068>

ORCID: <http://www.orcid.org/0000-0003-4232-5746>

Google Citations: <https://scholar.google.com.br/citations?user=8-aGBSwAAAAJ&hl=pt-BR>

Research Gate: [https://www.researchgate.net/profile/Rogério\\_Lunkes](https://www.researchgate.net/profile/Rogério_Lunkes)

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6241003358183170>E-mail: [lunkes@cse.ufsc.br](mailto:lunkes@cse.ufsc.br)**Valdirene Gasparetto**

Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina.

Professora adjunta da Universidade Federal de Santa Catarina.

Endereço: Departamento de Contabilidade – UFSC, Campus Universitário - Trindade, Florianópolis / SC – Brasil. Telefone: (48) 8404-2416. CEP: 88040-900.

Identificadores (ID):

Google Citations: <https://scholar.google.com.br/citations?user=fhHVR5wAAAAJ&hl=pt-BR>Research Gate: [https://www.researchgate.net/profile/Valdirene\\_Gasparetto](https://www.researchgate.net/profile/Valdirene_Gasparetto)Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9876735629466934>E-mail: [valdirene.gasparetto@ufsc.br](mailto:valdirene.gasparetto@ufsc.br)**Darci Schnorrenberger**

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa

Catarina. Endereço: Departamento de Contabilidade – UFSC,

Campus Universitário - Trindade, Florianópolis / SC - Brasil.

CEP: 88040-900 - Telefone: (48) 3721-6634.

Identificadores (ID):

Google Citations: <https://scholar.google.com.br/citations?user=TOxIbYQAAAAJ&hl=pt-BR>Research Gate: [https://www.researchgate.net/profile/Darci\\_Schnorrenberger](https://www.researchgate.net/profile/Darci_Schnorrenberger)Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1258009069271071>E-mail: [darci.schnorrenberger@ufsc.br](mailto:darci.schnorrenberger@ufsc.br)**RESUMO**

O objetivo deste artigo é analisar as práticas de orçamentos em concessionárias de veículos em Santa Catarina. A pesquisa visa cobrir uma gama de questões de orçamento incluindo: o processo utilizado na definição do orçamento, acompanhamento e avaliação dos processos orçamentários e a execução e controle do orçamento. Para tanto foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, com a utilização do questionário fechado de práticas de orçamento que foram respondidas por 20 (vinte) Concessionárias de Veículos em Santa Catarina. Conclui-se que a principal razão da elaboração do orçamento é para auxiliar no controle, avaliação de desempenho e no planejamento. A abordagem de elaboração conjunta é a mais utilizada pelas concessionárias. Os orçamentos são geralmente vistos como o principal indicador de desempenho das concessionárias. A aplicação prática do estudo é a recomendação para um processo orçamentário que melhore a precisão e melhore a eficiência de controle dos custos.

**Palavras-Chaves:** Práticas de Orçamento. Previsão. Concessionárias de Veículos.

**ABSTRACT**

The purpose of this article is to analyze the practices of budgets at car dealerships in Santa Catarina. The research aims to cover a range of budget issues including: the process used for determining the budget, monitoring and evaluation of budgetary processes and control of the budget. For this purpose a descriptive survey was conducted with a quantitative approach, using the questionnaire enclosed budget practices that were answered by twenty (20) Vehicle Dealers in Santa Catarina. It is concluded that the main reason for budgeting is to help control, performance evaluation and planning. The joint development approach is the most

widely used by utilities. Budgets are usually seen as the main performance indicator for utilities. The practical application of the study is the recommendation for a budget process that improves the accuracy and improve cost control efficiency.

**Keywords:** Budget Practices, Forecasting, Vehicle Dealers

### RESUMEN

El objetivo de este trabajo es analizar las prácticas de los presupuestos en los concesionarios de automóviles en Santa Catarina. La investigación tiene como objetivo cubrir una serie de cuestiones presupuestarias, incluyendo: el proceso utilizado para la determinación del presupuesto, seguimiento y evaluación de los procesos presupuestarios y la ejecución y control del presupuesto. Para dicho estudio descriptivo se llevó a cabo con un enfoque cuantitativo, utilizando las prácticas presupuestarias cuestionario cerrado que fueron contestadas por veinte (20) Vendedores de Vehículos en Santa Catarina. Se concluye que la razón principal para la elaboración del presupuesto es ayudar a control, evaluación del rendimiento y planificación. El enfoque de desarrollo conjunto es el más ampliamente utilizado por empresas de servicios públicos. Los presupuestos son generalmente vistos como el principal indicador de rendimiento de los servicios públicos. La aplicación práctica de este estudio es la recomendación para un proceso presupuestario que mejora la precisión y mejorar la eficiencia del control de costes.

**Palabras clave:** Prácticas presupuestarias. Pronóstico. Vendedores de Vehículos.

### 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de planejamento e a crescente concorrência, compelem as empresas a buscarem práticas de gestão que agreguem resultados positivos. As organizações, com o intuito de dar eficácia a seus planejamentos, aderem a técnicas de gestão. Visto que, sejam empresas de pequeno ou grande porte, agências governamentais ou simplesmente para o controle pessoal, o planejamento torna-se imprescindível para a gestão (LEITE *et al.*, 2008; LUNKES *et al.*, 2014).

Dentre as práticas de gestão usualmente aplicadas nas empresas, destaca-se o orçamento como ferramenta gerencial. Com o intuito de auxiliar no gerenciamento da empresa, recomenda-se a utilização do orçamento de forma plena, difundindo-se seu significado por toda a organização (FRUTTICHER *et al.*, 2005; PEREIRA *et al.*, 2015).

Com êxitos e insucessos, o interesse pelo orçamento solidifica-se na literatura, em que se abordam o planejamento, execução e controle das práticas orçamentárias. Muitas vezes criticado por sua utilização inadequada nas organizações, ainda assim existem muitos entusiastas dessa prática gerencial, visto que tanto na literatura como nas empresas, pesquisa-se e defende-se sua utilização. (SCHMIDGALL E NINEMEIER, 1989; SCHMIDGALL *et al.*, 1996; SCHMIDGALL E DEFRANCO, 1998; JONES, 1998; SUBRAMANIAM *et al.*, 2002; WINATA E MIA, 2005; YUEN, 2006; JONES, 2008B; PAVLATOS E PAGGIOS, 2009; STEED E GU, 2009; UYAR E BILGIN, 2011; CASTRO *et al.*, 2012; CODESSO, LUNKES, SUAVE (2013), LUNKES; CODESSO; RIPOLL-FELIU, 2014; LUNKES *et al.*, 2014; PEREIRA *et al.*, 2015).

Dentre as empresas que se utilizam de práticas de gestão, estão as concessionárias de veículos, que são organizações identificadas com as montadoras, realizando um tipo de distribuição exclusiva, que o fabricante elege para trabalhar só com seu *mix* de produtos (PAPA E RIQUENA, 2011). Além disto, é importante no negócio da distribuição de veículos a gestão profissional, uma vez que a operação exige profundo conhecimento técnico, aplicação de referências e parâmetros que apontem com segurança, tendências, resultados desvios, falhas e potenciais. Uma gestão profissional deve conseguir prever os próximos

passos, buscar soluções para os problemas de forma rápida e eficiente, e inovar para poder competir em um mercado cada vez mais competitivo (PAPA; RIQUENA, 2011).

Pensando-se no planejamento das concessionárias de veículos e na funcionalidade dessa prática gerencial, surge a necessidade de conhecer a utilização e relevância do orçamento nestas empresas. Baseando-se na literatura preexistente referente às práticas orçamentárias, conduziu-se o estudo que respondesse ao seguinte questionamento: **quais as práticas de orçamento utilizadas nas concessionárias de veículos em Santa Catarina?** O estudo apresenta como objetivo geral identificar e analisar as práticas de orçamento em concessionárias de veículos em Santa Catarina e comparar com as principais práticas de orçamento encontradas na literatura.

Justifica-se a pesquisa devido à relevância do setor de concessionária de veículos para o país, onde em 2014 representava 5,2% do Produto Interno Bruto. Além disso procura-se aplicar o conhecimento existente sobre práticas de orçamentos, abrangendo também o setor de distribuição de veículos, já que há poucos estudos relacionados ao orçamento para esse seguimento da economia.

Além desse tópico introdutório, o estudo divide-se em mais quatro seções. A primeira apresenta o referencial teórico alusivo ao tema de orçamento e às práticas orçamentárias. O tópico seguinte aborda a metodologia utilizada no artigo. Em seguida, evidenciam-se e discutem-se os resultados encontrados. Por fim, apontam-se as principais conclusões relativas ao estudo e às referências bibliográficas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Diversos autores (CASTRO *et al.*, 2012; CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013, LUNKES; CODESSO; RIPOLL-FELIU, 2014; LUNKES *et al.*, 2014; PEREIRA *et al.*, 2015) abordam o orçamento e as práticas orçamentárias com foco na gestão das empresas (LEITE *et al.*, 2008). Alguns defendem que o orçamento deve ser dividido em planejamento e controle (WELSCH, 1983; STEED; GU, 2007), enquanto outros argumentam que o orçamento deve ser dividido em planejamento, execução e controle (LUNKES, 2007; FREZATTI, 2009). Por acreditar que a divisão em três estágios proporciona uma melhor visualização e compreensão do funcionamento do orçamento nas organizações, opta-se por essa abordagem no presente estudo.

Nesta seção são apresentados, previamente, aspectos sobre as práticas de orçamento desde o planejamento, a execução e por fim o controle.

### 2.1 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

A literatura apresenta diversas pesquisas sobre orçamento e práticas orçamentárias. As práticas aplicam-se no planejamento, execução e controle orçamentários. Para isso, classificam-se quais as ferramentas utilizadas em cada etapa. Tal como a elaboração de manual e comissão de orçamento durante o planejamento, a avaliação do processo orçamentário na execução e utilização de *benchmarking* para a etapa de controle. Schmidgall e Ninemeier (1989) depararam-se com 65% e 75% de utilização dessa prática em hotéis e cadeias de serviços de alimentação nos Estados Unidos da América, respectivamente. Pavlatos e Paggios (2009), baseados nessa pesquisa, investigaram as práticas orçamentárias na indústria hoteleira grega, obtendo resultados satisfatórios referentes às adoções das práticas. Steed e Gu (2009) também corroboram dessa tendência na indústria hoteleira, com adoção quase plena nas redes hoteleiras entrevistadas.

Além do ramo hoteleiro, Joshi, Al-Mudhaki e Bremser (2003), identificaram práticas orçamentárias em empresas de Bahrain, principalmente referentes ao planejamento. No Brasil,

pesquisas sobre práticas orçamentárias foram realizadas para o ramo hoteleiro (CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013; CASTRO *et al.*, 2012), como também para empresas cerâmicas (DAITX; SCHNORREBERGER, 2014), cooperativas agropecuárias (PEREIRA *et al.*, 2015), empresas do setor de bens industriais (LUNKES *et al.*, 2014), bancos comerciais públicos (SUAVE *et al.*, 2013) e supermercados (CODESSO *et al.*, 2015).

Na sequência, será apresentada a revisão da literatura que trata o planejamento e elaboração do orçamento, a execução e o controle.

## 2.2 PLANEJAMENTO E ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Compreendem-se as práticas iniciais durante o planejamento e elaboração do orçamento. O manual de orçamento figura como uma das principais práticas, visto que apresenta os objetivos, metas e diretrizes estabelecidos pela organização (LUNKES *et al.*, 2014). O Quadro 1, elaborado em concordância com os estudos de Codesso, Lunkes, Suave (2013), apresenta as principais práticas de planejamento e elaboração de orçamento encontradas na literatura, tais quais a elaboração de um manual de orçamento, a presença da comissão de orçamento, o tempo de preparação e o período.

Conforme a Quadro 1, analisa-se a presença do manual de orçamento em estudos dos autores: Schmidgall e Ninemeier (1989); Schmidgall *et al.*, (1996); Schmidgall e DeFranco (1998); Jones (1998); Jones (2008b); Steed e Gu (2009); Uyar e Bilgin (2011); Castro *et al.*, (2012); Codesso, Lunkes e Suave (2013); Lunkes, Codesso e Ripoll-Feliu (2014); Lunkes *et al.*, (2014); Pereira *et al.*, (2015); Codesso *et al.*, (2015).

### Quadro 1- Planejamento e elaboração do orçamento

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	Pereira <i>et al.</i> (2015)	Lunkes <i>et al.</i> (2014)	Lunkes, Codesso, Feliu (2014)	Codesso, Lunkes, Suave (2013)	Castro <i>et al.</i> (2012)	Uyar e Bilgin (2011)	Steed e Gu (2009)	Pavlatos e Paggios (2009)	Jones (2008b)	Jones (1998)	Schmidgall e DeFranco (1998)	Schmidgall <i>et al.</i> (1996)	Schmidgall e Ninemeier (1998)
<b>ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO</b>													
Manual de orçamento													
Comissão de orçamento													
Tempo de preparação do orçamento													
Formas de elaborar o processo orçamentário													
Bases para estabelecer o aumento da receita													
Período do orçamento													
Revisão do orçamento													
Período do relatório orçamentário													
Itens que fazem parte do pacote orçamentário													
Utiliza orçamento flexível													
Utiliza orçamento de base zero — OBZ													
Utiliza Orçamento por atividades — ABB													
Software (programa) utilizado													

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

A comissão de orçamento constitui-se de um comitê responsável por planejar, executar e controlar o funcionamento do orçamento e podem fazer parte desse grupo: proprietários, diretores, gerentes gerais, *controller* e outros (SCHNORRENBERGER; LUNKES; DAITX, 2014). Na literatura, os estudos de Jones (1998) e Steed e Gu (2009) evidenciaram a existência dessa comissão e quais os componentes encarregados da mesma.

Além disso, percebe-se que as pesquisas efetuadas por Lunkes *et al.*, (2014); Pereira *et al.*, (2015) e Codesso *et al.*, (2015) destacaram o tempo de preparação do orçamento, com divergências temporais em cada setor empresarial estudado e também para cada empresa.

Quanto às formas de elaboração do orçamento classificam-se em *top-down*, *bottom-up* ou como uma combinação entre essas duas maneiras. Orçamentos concebidos pela alta administração e repassados aos níveis inferiores são considerados *top-down*. Já a situação oposta, quando os diversos segmentos da empresa elaboram um orçamento e repassam para a alta administração, conceitua-se o *bottom-up*, o qual se caracteriza como a escolha predominante nos estudos de Codesso, Lunkes, Suave (2013), Castro *et al.*, (2012), Schmidgall e DeFranco (1998), Schmidgall *et al.*, (1996). Por fim, orçamentos com participação conjunta da alta administração e dos segmentos da firma denominam-se como uma combinação.

As bases para o estabelecimento da receita são responsáveis por determinar como a organização elaborará seu processo orçamentário. Na literatura, pode-se encontrar como base as influências: dados históricos baseados em percentuais de aumento (SCHMIDGALL; BORCHGREVINK; ZAHL-BEGNUM, 1996; JONES, 2008b; LUNKES *et al.*, 2014), do proprietário (STEED; GU, 2009) ou de outros indicadores (JONES, 1998; LUNKES *et al.*, 2014).

O tempo necessário para a elaboração do orçamento e acompanhamento de resultados denomina-se período orçamentário. Além disso, após a composição do orçamento, as revisões orçamentárias tornam-se imprescindíveis para a análise do bom funcionamento e para que se empregue as mudanças econômicas e ambientais relevantes ao orçamento. Essas revisões podem ser mensais como visto em Jones (1998), trimestrais, tal qual Schmidgall *et al.*, (1996) e semestrais como em Pereira *et al.* (2015).

Despesas de capital, avaliação dos competidores, plano de marketing, funcionários em tempo integral e equivalentes, relatório dos salários da administração, pesquisa salarial, entre outros, são itens que podem integrar o pacote orçamentário (STEED; GU, 2009).

Entre os tipos de orçamento habitualmente empregados, citam-se: empresarial, flexível, de base zero (OBZ) e por atividades (ABB). Nos estudos anteriores internacionais destaca-se o OBZ como tipo orçamentário mais utilizado (SCHMIDGALL *et al.*, 1996; JONES, 1998; JONES, 2008; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; UYAR; BILGIN 2011). Já no Brasil, o orçamento empresarial figura entre os mais escolhidos (CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013; LUNKES; CODESSO; RIPOLL-FELIU, 2014; LUNKES *et al.*, 2014; PEREIRA *et al.*, 2015; CODESSO *et al.*, 2015). Além disso, o orçamento flexível apresenta-se presente tanto nos estudos internacionais quanto nacionais (JONES, 1998; JONES, 2008; PEREIRA *et al.*, 2015; CODESSO *et al.*, 2015).

Por fim, em relação ao planejamento e elaboração do orçamento, analisa-se a prática de utilização de softwares no processo orçamentário. Destaca-se o Microsoft Excel nas pesquisas de Uyar e Bilgin (2011), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014), Codesso *et al.*, (2015), Pereira *et al.*, (2015). Porém, Steed e Gu (2009) relatam a utilização de outros programas para elaboração do orçamento.

## 2.3 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Durante a execução do orçamento, um conjunto de fatores pode influir nos resultados previstos. Dentre os fatores, muitos estão relacionados com o relacionamento entre a alta direção e os diversos segmentos da empresa. Nos estudos de Uyar e Bilgin (2011), Jones (2008) e Codesso *et al.*, (2015), destacam-se que a alta direção mantém o orçamento como um segredo. Não obstante, Codesso, Lunkes, Suave (2013), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014), concordam fortemente de que uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário.

Conforme a Quadro 2, identificam-se as principais questões acerca de práticas durante a execução do orçamento.

**Quadro 2- Execução do orçamento**

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	Pereira <i>et al.</i> (2015)	Lunkes <i>et al.</i> (2014)	Lunkes, Codesso, Feliu (2014)	Codesso, Lunkes, Suave (2013)	Castro <i>et al.</i> (2012)	Uyar e Bilgin (2011)	Pavlatos e Paggios (2009)	Jones (2008b)	Jones (1998)	Schmidgall e DeFranco (1998)
<b>EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO</b>										
Avaliar o processo de execução										
Objetivos e finalidades do orçamento										
Informações utilizadas no orçamento										
Aspectos comportamentais relacionados ao orçamento										

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

Além disso, na avaliação do processo orçamentário, identificou-se nas pesquisas de Lunkes *et al.*, (2014), Codesso, Lunkes, Suave (2013), Uyar e Bilgin (2011), Codesso *et al.*, (2015), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014), Jones (2008) que um bom fluxo de informações se encontra disponível para o orçamento. Por fim, como avaliação positiva, em relação às metas e objetivos, percebe-se um consenso entre os estudos, afirmando que existe coordenação entre os diversos departamentos responsáveis pelo orçamento e que as metas são fruto de um processo estruturado e alinhado com o planejamento estratégico.

Dentre os objetivos e finalidade do orçamento, destacam-se nos estudos de Jones (1998) e Pereira *et al.*, (2015) a avaliação de desempenho. Já nas pesquisas de Pavlatos e Paggios (2009), Lunkes, Codesso, Ripoll-Feliu (2014), Codesso, Lunkes, Suave (2013), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014) o controle figura como o maior objetivo. Ainda, para Jones (2008), o orçamento apresenta-se como um auxílio para o controle das operações.

Quanto às informações utilizadas na elaboração do orçamento, Uyar e Bilgin (2011), Lunkes *et al.*, (2014) utilizam-se majoritariamente de estatística da indústria / indicadores. Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014) apontam as análises de mercado como informações mais relevantes.

Os aspectos comportamentais referentes ao orçamento coincidem em todos os estudos, os quais tiverem esse enfoque, assinalando que a participação é fundamental para os gestores aceitarem seus orçamentos e considerá-los atingíveis dentro das empresas como visto em Jones (2008), Uyar e Bilgin (2011), Lunkes, Codesso, Ripoll-Feliu (2014), Lunkes *et al.*,

(2014), Codesso, Lunkes, Suave (2013), Castro *et al.*, (2012), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014), Codesso *et al.*, (2015), Pereira *et al.*, (2015).

## 2.3 CONTROLE E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Um dos objetivos do orçamento configura-se como o controle entre o que foi orçado e o realizado do período (UYAR; BILGIN, 2011). O Quadro 3 foca-se na avaliação de desempenho das práticas orçamentárias da organização, tais quais utilização de benchmarking e qual o papel desempenhado pelo orçamento nesse controle, ainda, aponta algumas práticas que auxiliam nesse controle.

**Quadro 3 – Avaliação de desempenho**

PRINCIPAIS QUESTÕES PESQUISADAS SOBRE PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	Pereira <i>et al.</i> (2015)	Lunkes <i>et al.</i> (2014)	Lunkes, Codesso, Felio (2014)	Codesso, Lunkes, Suave (2013)	Castro <i>et al.</i> (2012)	Uyar e Bilgin (2011)	Jones (2008b)	Yuen (2006)	Winata e Mia (2005)	Subramaniam <i>et al.</i> (2002)
<b>AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO</b>										
Utilização de benchmarking										
Papel desempenhado pelo orçamento no monitoramento										
Principais medidas de desempenho utilizadas										
Responsáveis pela análise das variações										
Finalidades da avaliação das variações do orçamento										
<b>OUTROS TEMAS</b>										
Avaliar a satisfação dos empregados em relação ao orçamento										
Relação entre participação no orçamento e uso de TI										
Descentralização e participação no orçamento										

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

A prática de *benchmarking*, juntamente com a utilização de pontos de referência aparece nos estudos de Jones (2008), Uyar e Bilgin (2011) e outros. Ainda, Uyar e Bilgin (2011) aponta o resultado de anos anteriores como principal medida de desempenho, diferentemente de Lunkes *et al.*, (2014) que considera os valores orçados como mais relevantes.

A literatura também mostra que, quanto ao papel do orçamento no monitoramento, pode-se considerá-lo como o principal indicador de desempenho e que os principais responsáveis pela análise de variações em relatórios orçamentários os altos gerentes, diretores e gerentes de departamento.

Como finalidade de avaliação das variações de orçamento Uyar e Bilgin (2011) destaca o controle de custos e gastos. Os estudos de Codesso, Lunkes, Suave (2013), Lunkes *et al.*, (2014), Schnorrenberger, Lunkes, Daitx (2014), Pereira *et al.*, (2015). Lunkes, Codesso,



Ripoll-Feliu (2014) também incluem a identificação de um problema potencial a tempo de minimizar seu impacto, essa finalidade também figura nos estudos de Codesso, Lunkes, Suave (2013) e Lunkes *et al.*, (2014).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é descritiva, com abordagem quantitativa. Na concepção de Gil (2010), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinadas populações ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. Portanto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos (BEUREN, 2014).

Já quanto aos procedimentos de pesquisa, foi utilizado o levantamento ou *survey*, que na concepção de Gil (2010), se caracteriza basicamente, pela solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. Segundo Beuren (2014), as pesquisas de levantamento normalmente são mais bem utilizadas em estudos descritivos, cujos resultados não há grande exigência em aprofundar.

Além disso, a presente pesquisa possui abordagem quantitativa, por se caracterizar pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (BEUREN, 2014). Esse tipo de estudo deve ser realizado quando o pesquisador deseja obter melhor entendimento do comportamento de diversos fatores e elementos que influem sobre determinado fenômeno (RICHARDSON, 1999).

Para a coleta de dados, utilizou-se questionário elaborado a partir das principais características apontadas na revisão de literatura (DAITX & SCHNORRENBERGER, 2014; CASTRO *et al.*, 2012; JONES, 1998, 2008A, 2008B; PAVLATOS & PAGGIOS, 2008; SCHMIDGALL, BORCHGREVINK & ZAHL-BEGNUM, 1996; SCHMIDGALL & DEFRANCO, 1998; SCHMIDGALL & NINEMEIER, 1989, 1986, 1987; STEED & GU, 2009; SUBRAMANIAM, MCMANUS & MIA, 2002; UYAR & BILGIN, 2011; WINATA & MIA, 2005; YUEN, 2006).

O questionário está organizado em quatro etapas: na primeira parte, os dados iniciais da companhia e dos respondentes, a segunda parte refere-se ao planejamento do orçamento, a terceira parte está relacionada à execução do orçamento e a quarta e última parte está relacionada à avaliação de desempenho.

#### 3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA E COLETA DE DADOS DO ESTUDO

Com relação à população e amostra, o questionário eletrônico foi enviado para 342 grupos econômicos que representam 650 concessionárias no Estado de Santa Catarina, sendo utilizado para envio, o Software *mail2easy* de gestão de *e-mail*. Foram disparados os primeiros *e-mails* em 14 de setembro de 2015 e semanalmente foram reenviados *e-mails* reforçando a importância da pesquisa para uma melhor compreensão do tema e sua utilização e utilidade percebida pelo setor. O último reenvio foi feito em 04/10/2015. Foram consideradas as respostas obtidas até o dia 15/11/2015. No total, foram disparados 1328 *e-mails*, dos quais 355 foram visualizados, 55 efetivamente acessados e 20 respondidos e retornados, correspondendo a 5,84% do total de amostra. Os nomes dos respondentes foram omitidos para preservar o seu anonimato.

Os dados coletados foram dispostos em tabelas, sendo analisada a quantidade de respostas de cada questão. Para as questões relativas ao planejamento do orçamento e avaliação de desempenho, foram identificadas as quantidades percentuais de respostas de cada

questão e comparadas com os principais achados na literatura que trataram do tema. Nas questões relativas à execução do orçamento foi utilizada a escala *Likert* de 5 pontos, para uma melhor análise dos resultados, sendo estabelecido um Ranking Médio (RM)) para mensurar o grau de concordância dos sujeitos que responderam aos questionários (UYAR E BILGIN, 2011). Realizou-se a verificação quanto à concordância ou discordância das questões avaliadas, através da obtenção do RM da pontuação atribuída às respostas, relacionando-os à frequência das respostas dos respondentes que fizeram tal atribuição, onde os valores menores que 3 são considerados como discordantes e, maiores que 3, como concordantes. O valor exatamente 3 é considerado “indiferente” ou “sem opinião”, sendo o “ponto neutro”, equivalente aos casos em que os respondentes deixaram em branco.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Preliminarmente o questionário traz características gerais das empresas, visando conhecer o perfil das organizações. Dentre as primeiras constatações destaca-se o fato da maioria das empresas, ou seja, 11 afirmarem possuir processo formal de orçamento e ter profissionais responsáveis com idade inferior a 50 anos. Destes, 4 trabalham há menos de 5 anos na área, 2 entre 5 e 10 anos e 4 há mais de 10 anos, sendo que 1 respondente não forneceu a informação. Destaque também para a qualificação, pois, 19 dos 20 pesquisados possuem formação mínima em nível de graduação, sendo que 7 tem graduação, 11 pós-graduação e 1 doutorado. Constata-se também que 70% das empresas faturam acima de 60 milhões de reais por ano e 10% faturam entre 10 milhões e 60 milhões de reais. Quanto ao número de empregados, 45% empregam até 100 pessoas e 45% entre 100 e 500 pessoas.

### 4.1 PLANEJAMENTO DO ORÇAMENTO

Das companhias pesquisadas, 55% afirmaram ter processo orçamentário formal. Na medida em que aumentam de porte e complexidade, passam a adotar, gradativamente, procedimentos comuns às organizações de grande porte, no caso o Planejamento Orçamentário, o que se confirma na pesquisa realizada, onde 9 das 11 empresas que possuem orçamento faturam acima de R\$ 60 milhões de reais anuais

Mais da metade possui manual de orçamento. Estes resultados destoam dos encontrados por Castro *et al.*, (2012) que constataram que 100% das empresas possuíam manual. Entretanto se aproximam a outros estudos, como o de Uyar e Bilgin (2011) e Daitx e Schnorrenberger (2014). No que se refere a comissão de orçamento, 63,6% disseram possuir, mesmo resultado de Daitx e Schnorrenberger (2014), enquanto 79% foi o resultado encontrado por Castro *et al.*, (2012), 87% por Uyar e Bilgin (2011). Quanto aos componentes da comissão de orçamento, constatou-se que o Gerente de Contabilidade/*Controller* é integrante em 90,9% das empresas, seguido pelo Gerente Geral/Diretor da empresa em 81,8% e Gerente Financeiro/Tesoureiro em 63,6%. Os Proprietários participam das comissões em 54,5%. Não foram mencionados no questionário o Gerente de *Marketing* e o Diretor de Orçamento/*Manager*. No caso do Diretor de Orçamento, muito provavelmente, por não haver esse cargo nas empresas analisadas. De qualquer forma a pesquisa mostra a grande participação do Gerente de Contabilidade e *Controller* na elaboração do orçamento. Ao analisar os resultados quanto ao planejamento do orçamento, constatou-se que 45,5% necessitam de 41 a 80 horas para preparar e revisar o orçamento. As que necessitam Menos de 40 horas, de 81 a 120 horas ou mais de 120 horas, ficaram em 18,2% para cada item. Estes resultados diferem dos achados de Castro *et al.*, (2012) e de Uyar e Bilgin (2011).

Com relação à participação no processo orçamentário, constata-se que 54,5% das empresas possuem processo participativo no que se refere a elaboração do orçamento, estes

dados se aproximam dos estudos de Uyar e Bilgin (2011) que encontraram 42% de elaboração conjunta na formação do orçamento. Já o modelo *bottom-up* com 18,2% e *top-down* com 27,3% compõe os demais processos de elaboração do orçamento. Por outro lado, se distanciam dos achados de Castro *et al.*, (2012), W que aponta a elaboração conjunta como a menos utilizada pelas organizações pesquisadas, com 14%. Já a pesquisa de Daitx e Schnorrenberger (2014) apresentou que 100% das empresas utilizam a elaboração conjunta.

O horizonte do tempo planejado para 81,8% das empresas é de 1 ano e em 18,2% dos casos o horizonte é de apenas 1 mês. Esse resultado se aproxima dos achados de Uyar e Bilgin (2011) na Turquia com 74%, de Castro *et al.*, (2012) no Brasil com 79% e Daitx e Schnorrenberger (2014) também no Brasil com 75%.

Além disso, o orçamento sofre algum tipo de revisão durante o ano. No entanto, pelos achados, essa revisão não possui um padrão definido, pois se dá em 36,4% das vezes de forma semestral, sendo 18,2% mensal e 9,1% Trimestralmente. Em 45,5% das vezes, as empresas utilizam outras sistemáticas de revisão do orçamento. Esses achados se aproximam da pesquisa de Castro *et al.* (2012) e Daitx e Schnorrenberger (2014).

Quanto à periodicidade dos relatórios orçamentários, 90,9% são mensais. Esse resultado se aproxima das pesquisas de Uyar e Bilgin (2011), Castro *et al.*, (2012) e Daitx e Schnorrenberger (2014) que constataram que 92%, 79% e 83% das empresas turcas e brasileiras, respectivamente, geram relatórios mensais.

Quanto à base para estabelecimento do aumento da receita, 63,6% das empresas afirmam que o fazem baseado na inflação prevista, 54,5% utilizam também percentual de aumento em relação ao ano passado. Apenas 27,3% afirmaram utilizar também a base na melhoria do conjunto competitivo e método estatístico (regressão etc.). Esses resultados se aproximam dos estudos de Schmidgall *et al.*, (1996) e Jones (2008a) que apontam que na definição do orçamento anual, entre as informações mais comumente utilizadas estão os dados do ano anterior (dados operacionais históricos).

Dos itens que fazem parte do pacote orçamentário, 63,6% das empresas possuem além das informações financeiras das operações, o plano de marketing e também funcionários em tempo integral ou equivalentes. 54,5% utilizam o item Despesas de Capital e 27,3% também utilizam avaliação de competidores e relatórios de salários da administração. Steed e Gu (2009) demonstraram que as despesas de capital foram apontadas por 87,8%, avaliação da competição por 82,9%, plano de *marketing* por 80,5%, funcionários em tempo integral e equivalentes por 70,7%, salários da administração por 68,3%, pesquisa salarial por 36,6% e outros com 17,1%.

As empresas analisadas informaram fazer alterações decorrentes do volume de vendas em 63,6% da amostra, o que demonstram utilizarem um orçamento flexível. Contudo 81,8% das empresas informaram utilizar o orçamento empresarial e apenas 18,2% afirmaram utilizar o orçamento flexível. Estes achados destoam dos outros estudos que encontraram a utilização de diferentes tipos como o OBZ, (JONES, 1998) no Reino Unido e (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009) na Grécia, Flexível (UYAR; BILGIN, 2011) na Turquia, entre outros.

O Software *Microsoft Excel* é utilizado por 91% das empresas para elaboração do processo orçamentário, e 45,5% afirmaram utilizar também outras tecnologias. Steed e Gu (2009) nos EUA e Uyar e Bilgin (2011) na Turquia, também encontraram altos índices de utilização de planilhas, sendo 71,4% e 78,5%, respectivamente. Portanto, é possível a realização do orçamento com a utilização dessa ferramenta que acarreta baixo investimento em sistemas para a elaboração além de maior flexibilidade. Mas, a utilização dessa ferramenta poderá ser menos eficaz quando houver grande volume de dados a processar.

Verificou-se ainda, que 63,6% das empresas elaboram e aplicam o planejamento estratégico e 27,3% não elaboram. Apenas 9,1% das empresas trabalham com horizonte superior a 5 anos, o que difere das pesquisas Schmidgall e Ninemeier (1989), nos EUA,

Schmidgall *et al.*, (1996), na Escandinávia e Schmidgall *et al.*, (1996), nos EUA, com respectivos 33,3%, 29,6% e 76% das companhias possuindo este horizonte de tempo para o planejamento.

#### 4.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Os Resultados encontram-se na Tabela 1 e foram obtidos com o uso da escala Likert sendo que 1 significa “discordo totalmente” e 5, “concordo totalmente”.

**Tabela 1: Percepção da execução do processo orçamentário**

Item	1	2	3	4	5	RM	DP
Orçamento é considerado um segredo da alta direção	5	3	1	2	0	2,00	1,18
Uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário	0	0	2	5	4	4,18	0,75
Um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento	0	0	2	4	5	4,27	0,79
Coordenação entre as áreas é conseguida facilmente	0	4	0	4	3	3,55	1,29
Metas são definidas primeiro nas áreas e depois submetidas à alta direção	2	3	1	4	1	2,91	1,38
Metas são definidas pela alta direção e depois são coletadas opiniões nas áreas	0	3	1	3	4	3,73	1,27
Metas emergem de um processo estruturado e alinhado com o Planej. Estratégico	0	2	0	4	5	4,09	1,14

Fonte: Dados da Pesquisa

Com relação à percepção da execução do orçamento, o item que trata do orçamento ser considerado um segredo da alta direção, apresenta alto grau de discordância (Ranking Médio 2,00), o que difere das pesquisas de Uyar e Bilgin (2011) onde se tem um RM de 3,78. Outro ponto que difere da pesquisa de Uyar e Bilgin (2011) é o item que trata sobre se as metas são definidas primeiro nas áreas e depois submetidas à alta direção, o que apresentou um RM de 2,91, em comparação com a pesquisa de Uyar e Bilgin (2011) que apresentou um RM de 3,67. Esse resultado difere da informação de que em mais de 54,5% das empresas o orçamento é participativo. Outro ponto de divergência é em relação ao item coordenação entre as áreas como facilitador do processo orçamentário, o que no caso das concessionárias possui um RM de 3,55 e nas pesquisas de Uyar e Bilgin (2011) está acima de 4,00. Os demais resultados estão de acordo com as pesquisas de Uyar e Bilgin (2011).

A tabela 2 apresenta os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento. Pode-se perceber um alto grau de concordância com relação a maioria dos itens pesquisados, com destaque para o objetivo de planificar, controlar e valorar os resultados, onde 100% dos respondentes concordaram completamente. O item com menor grau de concordância foi o relacionado com o objetivo de criar incentivos e recompensas aos empregados, onde as respostas foram bem divididas, o que caracteriza que parte das concessionárias pesquisadas não têm um plano de remuneração variável baseado no desempenho do orçamento.

**Tabela 2: Os objetivos pretendidos com a elaboração do orçamento**

Item	1	2	3	4	5	RM	DP
Previsões de futuro	0	0	2	3	6	4,36	0,81
Maximizar os resultados	0	0	0	2	9	4,82	0,40
Inserção de novos produtos e serviços na empresa	0	0	4	2	5	4,09	0,94
Planificar, controlar e valorar os resultados	0	0	0	0	11	5,00	0,00
Criar incentivos e recompensas aos empregados	1	2	1	2	5	3,73	1,49
Decisões de preço	0	1	2	3	5	4,09	1,04
Controle	0	0	0	2	9	4,82	0,40
Auxiliar no planejamento de longo prazo	0	1	1	0	9	4,55	1,04
Coordenar as operações	0	0	0	3	8	4,73	0,47
Auxiliar no planejamento de curto prazo	0	1	0	3	7	4,45	0,93
Avaliar o desempenho	1	0	0	1	9	4,55	1,21
Motivar os gerentes	0	1	1	3	6	4,27	1,01
Motivar os empregados	0	1	1	4	5	4,18	0,98
Comunicar os planos	0	0	0	5	6	4,55	0,52
Planejar a rentabilidade	0	0	0	3	8	4,73	0,47

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Tabela 3 verifica-se as fontes utilizadas pelas empresas no processo orçamentário. Os dados foram coletados com auxílio de uma escala Likert, onde 1 (Nunca), e 5 (Sempre).

**Tabela 3 – Informações utilizadas na elaboração do orçamento**

Item	1	2	3	4	5	RM	DP
Resultado dos anos anteriores – realizados	0	0	0	3	8	4,73	0,47
Estatística da indústria / indicadores	0	0	1	4	6	4,45	0,69
Análises de mercado	0	0	1	3	7	4,55	0,69
Indicadores econômicos nacionais	0	0	0	5	6	4,55	0,52
Números de anos anteriores	0	0	0	4	7	4,64	0,50
Indicadores econômicos locais ou regionais	0	0	0	5	6	4,55	0,52

Fonte: Dados da Pesquisa

Os valores médios superiores a 4,00 mostram que todos os indicadores listados são utilizados na definição de orçamentos (Tabela 3). No entanto, os indicadores mais utilizados são resultados de anos anteriores realizados (Ranking Médio = 4,73 e Desvio Padrão = 0,22) e números de anos anteriores (Ranking Médio = 4,64 e Desvio Padrão = 0,25). Os dados da tabela 3 estão de acordo com os resultados apresentados pela pesquisa de Uyar e Bilgin (2011). O próprio segmento requer a utilização de várias fontes de informação tendo em vista a própria característica do negócio. A estatística da indústria, por exemplo, pode ser entendida aqui como os dados fornecidos pela Montadora às concessionárias no que diz respeito às informações de expectativa de produção de veículos. Nesse sentido é importante para a Montadora adequar a sua produção à demanda, sendo que essa análise é utilizada pelas concessionárias como objetivos comerciais a serem cumpridos junto à Montadora.

### 4.3 CONTROLE E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

O orçamento possui como objetivo o controle e a avaliação de desempenho, que é obtido quando se compara o previsto e realizado. Esse processo permite identificar possíveis falhas decorrentes do planejamento. No Quadro 4 apresenta-se o resultado da pesquisa sobre controle e avaliação de desempenho.

**Quadro 4 – Controle e Avaliação de Desempenho**

Quais critérios são utilizados para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados?					
Benchmarking		Não usam pontos de referência	Usam pontos de referência	Outro	
18,2%		18,2%	63,6%	0%	
Caso sim, qual(is) a(s) forma(s) utilizada(s)?					
Valor monetário		Porcentagem	Repetição de uma variação adversa	Outro	
36,4%		81,8%	0%	9,1%	
Qual o papel do orçamento no monitoramento do desempenho real da organização?					
Principal indicador de desempenho		Um dos poucos indicadores-chave utilizados na organização	Pouco utilizado como medida de desempenho	Outro	
54,5%		36,4%	9,1%	9,1%	
Quais são as principais medidas de desempenho utilizadas?					
Resultados de anos anteriores	Valores orçados	Indicadores e metas do Balanced scorecard	Comparações com os concorrentes	Estatísticas do setor	Outros
72,7%	72,7%	9,1%	27,3%	45,5%	0%
Quem são os responsáveis pela análise das variações?					
Alta Direção	Gerente da empresa	Chefes de Departamento	Comissão de Orçamento	Controller	Outros
81,8%	63,6%	27,3%	27,3%	54,5%	0%
A análise da variação acontece					
Mensalmente	Trimestralmente	Semestralmente	Anualmente	Outros	
90,9%	0%	9,1%	9,1%	0%	
Quais as finalidades da análise das variações do orçamento?					
Avaliar o desempenho do gerente	Avaliar a capacidade de previsão do gerente	Controlar os custos/despesas	Identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo	Fornecer feedback para o orçamento do próximo período	Outros
63,6%	18,2%	90,9%	54,5%	54,5%	0%
No controle orçamentário, quais etapas são aplicadas:					
Análise comparativa	Identificação dos desvios	Análise das causas dos desvios	Medidas de adequação	Outros	
90,9%	54,5%	36,4%	54,5%	0%	

Fonte: Dados da pesquisa.

No resultado da pesquisa, conforme quadro 4, foi observado que 63,6% dos respondentes, utilizam pontos de referências como critérios para avaliar diferenças significativas entre os valores orçados e realizados. Além disto, 81,8% das empresas afirmaram utilizar porcentagem como forma de apresentar as variações no orçamento e 36,6% também utilizam valor monetário. Esses resultados estão de acordo com os achados de Pereira

*et al.*, (2015), Codesso, Lunkes, Suave (2013), Castro *et al.*, (2012), mas divergem da pesquisa de Daitx e Schnorrenberger (2014) onde mostrou que 83% utilizam o Benchmarking.

Para 54,5% das empresas, o orçamento é o principal indicador de desempenho no papel de monitoramento do desempenho real da organização, sendo também um dos poucos indicadores chaves utilizados pela organização para 36,4% das empresas pesquisadas, o que diverge um pouco das pesquisas de Castro *et al.*, (2012), Codesso, Lunkes, Suave (2013), Daitx e Schnorrenberger (2014) e Pereira *et al.*, (2015) que apresentaram resultados acima de 75%. Esse resultado pode ser explicado pelo fato das concessionárias possuírem diversos indicadores além do orçamento e que são fornecidos pelas próprias montadoras.

Os resultados de anos anteriores e também os valores orçados são considerados por 72,7% das empresas como as principais medidas de desempenho utilizadas. Esse resultado corrobora com as pesquisas de Castro *et al.*, (2012), Codesso, Lunkes, Suave (2013).

A alta direção é responsável pela análise das variações em 81,8% das empresas pesquisadas. No entanto, os gerentes da empresa, com 63,6% e o *Controller*, com 54,5% também figuram como responsáveis pela análise das variações. Os resultados apresentados estão de acordo com as pesquisas de Codesso, Lunkes, Suave (2013) e Pereira *et al.*, (2015), onde apresentaram o resultado de 83% e 75% para a alta direção como responsável pela análise das variações, além dos gerentes e chefes de departamentos com altos índices de participação.

A análise da variação do orçamento acontece de forma mensal em 91% das empresas, tendo em vista que a finalidade principal das análises da variação é para controle de custos /despesas, identificar um problema potencial a tempo de evitá-lo e para fornecer feedback para o orçamento do próximo período, para 54,5% dos respondentes. Já a análise comparativa é utilizada por aproximadamente 91% das empresas, mas podendo ser destacado também a identificação de desvios e as medidas de adequação, por 54,5% das empresas pesquisadas que utilizam orçamento.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar as principais práticas de orçamentos das concessionárias de veículos de Santa Catarina. Para alcance dos objetivos, utilizou-se pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, onde o problema foi tratado por meio da utilização de um questionário que foi elaborado a partir das principais características apontadas na literatura na elaboração, execução e controle do orçamento.

A maioria das empresas pesquisadas demonstrou utilizar um processo formal de orçamento, principalmente nas concessionárias que possuem gestores com maior nível de qualificação. Pelo nível de exigência imposto pelas Montadoras para a concessão da marca, onde são estabelecidos objetivos e metas que devem ser perseguidos pelas concessionárias, é possível perceber um maior nível de organização por parte das empresas pesquisadas, tendo em vista demonstrarem possuir manual de orçamento e comitês específicos para tratar do orçamento.

Ficou evidente na pesquisa, que o orçamento participativo é o mais utilizado pelas concessionárias. Esse fator pode ser explicado pelo fato de que as concessionárias possuírem estruturas de centros de resultados, os quais possuem gerentes responsáveis. Isso permite que eles possam participar do processo orçamentário, desde o seu planejamento até a sua execução e controle.

Os relatórios orçamentários são ferramentas utilizadas por quase todas as concessionárias de forma mensal, onde são feitos os comparativos entre receitas e despesas orçadas e realizadas. As métricas utilizadas para definição das receitas são a inflação prevista e percentual de aumento da receita. Contudo, como característica do ramo, esses percentuais

de aumento são definidos em conjunto com a Montadora que define o plano de vendas das concessionárias e que são revisados periodicamente. Essa revisão pode ser identificada através da utilização do orçamento flexível pela maioria das concessionárias, que também utilizam o Orçamento Empresarial como ferramenta.

Quanto a execução do orçamento, as empresas, em sua maioria, discordam de que o orçamento seja considerado um segredo da alta direção e concordam que uma liderança eficaz é fornecida no processo orçamentário, bem como um bom fluxo de informações está disponível para o orçamento. A coordenação entre os departamentos pode ser apontada como fator importante, contudo na pesquisa realizada não houve concordância entre todas as concessionárias, assim como em relação às metas que são definidas primeiramente pela alta direção e depois submetidas às áreas, de acordo com a pesquisa realizada. Como principal objetivo pretendido para a elaboração do orçamento está a necessidade de planificar, controlar e valorar os resultados pretendidos, além de ajudar a avaliar o desempenho da empresa.

Os resultados apresentados mostram que os resultados dos anos anteriores, correspondem a forma de avaliação do orçamento previsto, bem como também utiliza-se análise de mercado para acompanhar a execução do orçamento nas concessionárias de veículos. As concessionárias de veículos de maneira geral concordaram que a autoridade e responsabilidade individual do gerente devem ser claras para o controle orçamentário ser eficaz, bem como a participação dos gestores é fundamental para que aceitem seus orçamentos e os tornem eficazes no processo de gestão.

As concessionárias analisadas utilizam de maneira geral pontos de referência como critérios de para avaliação de diferenças significativas entre o previsto através da utilização da porcentagem. O orçamento ainda é principal indicador de desempenho na maioria das concessionárias, sendo que os valores orçados e também resultados de anos anteriores são as principais medidas utilizadas pelas concessionárias e que são analisadas na maioria das concessionárias pela alta direção e pelos gerentes das empresas de forma mensal. As análises efetuadas têm por finalidade principal, o controle de custos e despesas, bem como avaliar o desempenho dos gerentes, através de uma análise comparativa.

Dentre as principais limitações do estudo pode-se destacar a amostra restrita, associada à forma de obtenção dos dados, que não permitiu a interação efetiva com os respondentes visando esclarecer ou ampliar a compreensão de certos pontos obscuros ou contraditórios. Naturalmente, os achados deste estudo possuem validade principalmente para a realidade das empresas investigadas.

Para estudos futuros recomenda-se a realização de investigações semelhantes em outras regiões do país e também, em outros segmentos ou setores da economia, visando identificar similaridades ou discrepâncias no trato deste tema.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CASTRO, J. K.; SANTOS, G. R.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Florianópolis. **Revista Estudos y Perspectivas em Turismo**, v. 21, n. 4, p. 904-924, 2012.

CODESSO, M. M.; LUNKES, R.J.; SUAVE, R. Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: um Estudo na Cidade de Balneário Camboriú. **Turismo: Visão e Ação (Online)**, v. 15, p. 293-308, 2013.



CODESSO, M. M. ; LYRIO, M. V. L. ; LUNKES, R. J.; PINTO, H. M. Budgeting practices applied to supermarket in the State of Santa Catarina, Brazil. **Business Management Review (BMR)**, v. 4, p. 585-595, 2015.

DAITX, R. R. ; SCHNORREBERGER, D. . Práticas de orçamento em empresas cerâmicas do Sul do Brasil. In: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, NATAL. Gestão de Custos no Brasil Pós-Copa 2014 e Pré-Olimpíadas 2016, 2014.

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

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. D.; REZENDE, A. J. Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. **o&s**, v. 14, n. 43, p. 141-158, out/nov 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 e 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LUNKES, R. J. **Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007. 256 p.

LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M.; RIPOLL-FELIU, V. Práticas Orçamentárias: Um Estudo em Portos do Sul do Brasil. **Contabilidad y Negocios**, v. 9, p. 41-57, 2014.

LUNKES, R. J.; BELLI, A. P.; ANDRUCHECHEN, J. R.; SUAVE, R. . Práticas de Orçamento no Setor de Bens Industriais. **RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 9, p. 1-17, 2014.

PAPA, V.; RIQUENA, C. A. **Gestão de Concessionários de Veículos**. 1ª. ed. São Paulo: Alaúde Editorial, 2011.

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

PEREIRA, V.M; LYRIO, M.V.L; LUNKES, R.S; SCHNORREBERGER, D. Estudo das práticas orçamentárias de cooperativas agropecuárias de santa catarina. **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente**, Maringa-PR, v. 8, n. 1, p. 31-56, jan/abr 2015. ISSN 2176-

9168.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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**, 15 (2), p. 189-203, 1996.

SCHMIDGALL, R.S.; DEFRANCO, A.L. Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 39 (6), p. 45-51, 1998.

SCHMIDGALL, R.S., NINEMEIER, J. Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. **International Journal of Hospitality Management**, 8 (1), p. 35-41, 1989.

SCHNORRENBERGER, D.; LUNKES, R. J.; DAITX, R. R. Práticas de Orçamento em Empresas Cerâmicas do Sul do Brasil. **Cerâmica Industrial (Impresso)**, v. 19, p. 1-8, 2014.

SUAVE, R.; PINTO, H. M.; CODESSO, M. M.; LUNKES, R. J. Práticas de orçamento nos processos de planejamento e execução: um estudo em bancos comerciais públicos do Brasil. **In: XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013, Uberlândia. XX Congresso Brasileiro de Custos**. Uberlândia: ABC, 2013. v. 1. p. 1-15.

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

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

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.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1973/1983/1989.

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

YUEN, D. The impact of a budgetary design system: Direct and indirect models. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 2, p. 148-165, 2006.