

## “CASA DE FERREIRO, ESPETO DE PAU”? PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO NOS ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS DO ESTADO DO PARANÁ

João Victor Lucas<sup>1</sup>

Thamires Alves Carvalho<sup>2</sup>

Vinícius Edvin do Nascimento<sup>3</sup>

Henrique Portulhak<sup>4</sup>

LUCAS, J. V.; CARVALHO, T. A.; NASCIMENTO, V. E. do; PORTULHAK, H. “Casa de ferreiro, espeto de pau”? Planejamento e controle orçamentário nos escritórios contábeis do estado do Paraná. *Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR*, Umuarama, v. 20, n. 2, p. 295-320, jul./dez. 2019.

**RESUMO:** Considerando uma provável deficiência no processo de planejamento e controle gerencial de pequenas e médias empresas, entende-se que este fenômeno pode ou não envolver as empresas prestadoras de serviços contábeis, já que estas, apesar de majoritariamente pertencerem ao porte de pequenas e médias empresas, se diferenciam por serem geridas por profissionais da área de gestão. Diante dessa inquietação, a investigação teve como objetivo identificar as práticas de planejamento e controle orçamentário adotadas por escritórios contábeis. Pesquisa quantitativa e descritiva, na qual se realizou um levantamento junto a escritórios contábeis do Paraná, resultando na obtenção de 100 respostas entre junho e setembro de 2018, dados analisados estatisticamente com o uso do teste qui-quadrado de Pearson. Dentre os resultados, identificou-se que características como o porte, anos de experiência do gestor, anos de funcionamento do escritório, além da localidade onde está sediado, não estão associadas à existência da prática de planejamento orçamentário nas organizações estudadas. Por outro lado, as análises indicaram que a presença de um planejamento e controle orçamentário possui associação com o nível acadêmico do seu principal gestor. Observou-se que a maior parcela da amostra (66%) utiliza orçamentos, contrariando o que se esperava a partir do referencial teórico; contudo, ao observar que 34% dos escritórios respondentes não utilizam a ferramenta, compreende-se que, sendo tais gestores da área contábil, estes ainda precisam aplicar em seu próprio negócio o que poderia ser ofertado a seus clientes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento e controle orçamentário; Escritórios con-

DOI: 10.25110/receu.v20i2.7518

<sup>1</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPR.

<sup>2</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPR.

<sup>3</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPR.

<sup>4</sup>Doutor em Contabilidade pela UFPR; Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFPR.

tábeis; Pequenas empresas.

### **DO “THE SHOEMAKER'S CHILDREN ALWAYS GO BAREFOOT?” - BUDGETARY PLANNING AND CONTROL IN ACCOUNTING FIRMS IN PARANÁ**

**ABSTRACT:** Considering a probable deficiency in the planning and management control process of small- and medium-sized organizations, it is understood that this phenomenon may or may not involve companies providing accounting services, since they, although mostly belonging to small- and medium-sized companies, differ in being managed by professionals from the management areas. Faced with this concern, this investigation aims at identifying the budgetary planning and control practices adopted by accounting firms. This is a quantitative and descriptive research, with the survey carried out at accounting firms in Paraná, resulting in answers from 100 companies between June and September 2018. The data was statistically analyzed using Pearson's Chi-square test. Among the results, it could be identified that characteristics such as size, years of manager's experience, years of company operation, and the location where it is based, are not associated to the existence of budgeting practices in the studied organizations. On the other hand, the analysis indicates that the presence of budgetary planning and control is associated with the academic level of its main manager. It was observed that most of the sample (66%) uses budgets, contrary to what was expected from the theoretical reference. However, observing that 34% of respondent firms do not use this tool, it is understood that, since such managers are from an accounting area, they still need to apply to their own business what could be offered to their clients.

**KEYWORDS:** Budgetary planning and control; Accounting firms; Small business.

### **“¿EN CASA DE HERRERO CUCHILLO DE PALO?” PLANIFICACIÓN Y CONTROL PRESUPUESTARIO EN LAS OFICINAS CONTABLES DEL ESTADO DE PARANÁ**

**RESUMEN:** Considerando una probable deficiencia en el proceso de planificación y control de gestión de pequeñas y medianas empresas, se entiende que este fenómeno puede involucrar o no a las oficinas contables, ya que éstas, aunque en su mayoría pertenecen al porte de las pequeñas y medianas empresas, se diferencian en ser gestionados por profesionales del área. Ante esa preocupación, la investigación ha tenido como objetivo identificar las prácticas de planificación y control presupuestario adoptadas por oficinas contables. Investigación cuanti-

tativa e descritiva, que realizou un levantamento junto a oficinas contables de Paraná, resultando en la obtención de 100 respuestas entre junio y septiembre de 2018, datos analizados estadísticamente utilizando la prueba de chi-cuadrado de Pearson. Entre los resultados, se identificó que características como el porte, años de experiencia del gestor, años de funcionamiento de la oficina, además de la localidad donde está ubicada, no están asociadas a la existencia de la práctica de planificación presupuestaria en las organizaciones estudiadas. Por otro lado, los análisis indicaron que la presencia de una planificación y control presupuestario tiene asociación con el nivel académico de su principal gestor. Se observó que la mayor parte de la muestra (66%) utiliza presupuestos, contrariando lo que se esperaba a partir del referencial teórico; sin embargo, al observar que el 34% de las oficinas respondidas no utilizan la herramienta, se comprende que, siendo tales gestores oriundos del área contable, éstos todavía necesitan aplicar en su propio negocio lo que podría ser ofrecido a sus clientes.

**PALABRAS CLAVE:** Planificación y Control Presupuestario; Oficinas Contables; Pequeñas Empresas.

---

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização é o maior responsável pelo contexto atual da economia, tornando as empresas cada vez mais modernas e competitivas por meio da busca constante por inovação tecnológica, por redução de custos mantendo a qualidade, bem como pela fabricação dos seus produtos visando atender as demandas do mercado (BORNIA, 2009).

Considerando este cenário, as empresas vêm dedicando uma crescente atenção ao planejamento empresarial. Pode-se considerar entre as causas com maior relevância em relação ao crescimento recente do planejamento estratégico o fato de que os ambientes de praticamente todas as empresas mudam com surpreendente velocidade. A organização poderá crescer e progredir caso consiga ajustar-se à conjuntura por meio do planejamento estratégico, que é uma técnica comprovada para que tais ajustes sejam realizados de maneira eficiente (ALDAY, 2000).

De acordo com Catelli (1999, p. 596) “o planejamento é feito não apenas por causa da globalização; [...]. Planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar.”. Nesse contexto, as funções de planejamento e controle orçamentário estão interligadas, ou seja, caso a organização já possua um planejamento definido, basta que ela coloque este plano em prática por meio do orçamento empresarial (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009). Considerando estes fatores citados acima, o planejamento e controle orçamentário torna-se um instrumento competitivo rele-

vante para as organizações.

Apesar de sua importância como resposta das empresas diante da necessidade de realização de tarefas de planejamento e controle, as empresas de pequeno porte geralmente estão mais preocupadas com as rotinas operacionais da empresa do que propriamente com o planejamento e controle empresarial de longo prazo, especialmente em virtude da falta de conhecimento de alguns proprietários e gestores ou até mesmo pela falta de recursos iniciais (BEBBER; CARRARO; BIANCHI, 2015).

Nesta categoria se inserem uma grande parcela dos escritórios contábeis e de empresas prestadoras de serviços contábeis. Em entrevista cedida ao Conselho Federal de Contabilidade em 2014, o coordenador da Câmara de Fiscalização do estado de São Paulo, Sebastião Luiz Gonçalves, discorreu sobre o crescimento de empresas prestadoras de serviços contábeis. Este caracterizou 80% dos escritórios prestadores de serviços contábeis como pequenas e médias empresas (GONÇALVES, 2014).

Ao considerar que grande parcela das empresas prestadoras de serviços contábeis se enquadra como pequenas ou médias empresas, em 2016, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) publicou um relatório sobre a mortalidade de empresas no Brasil. Na amostra composta por 2.006 empresas constituídas em 2011 e 2012, concentrando principalmente micro, pequenas e médias empresas, o SEBRAE constatou que os motivos para o fechamento destas eram multifatoriais, estando entre eles “a qualidade da gestão do negócio; e a capacitação dos donos em gestão empresarial” (SEBRAE, 2016, p. 83). Este problema também é relatado por Souza (2009, p. 16), que elenca fatores que estariam relacionados às dificuldades enfrentadas por empresários de pequenos negócios, como “ausência de informações, falta de inovações tecnológicas, dificuldade de recrutamento e manutenção de mão de obra, ausência ou inadequação de registros contábeis e financeiros e aporte de recursos”.

Diante dos elementos expostos, que indicam uma provável deficiência no processo de planejamento e controle gerencial de pequenas e médias empresas - o que inclui o planejamento e controle orçamentário -, entende-se que este fenômeno pode ou não envolver as empresas prestadoras de serviços contábeis, já que estas, apesar de majoritariamente pertencerem ao porte de pequenas e médias empresas, possuem uma característica diferenciada de serem geridas por profissionais da área de gestão. Portanto, tal inquietação conduz à seguinte pergunta: quais são as práticas de planejamento e controle orçamentário adotadas pelos escritórios contábeis no estado do Paraná?

O objetivo geral deste trabalho foi identificar as práticas de planejamento e controle orçamentário adotadas nos escritórios contábeis do estado do Paraná no ano de 2018. Em específico, a presente investigação buscou relacionar

a existência de práticas de planejamento e controle orçamentário com as características dos escritórios contábeis do Estado do Paraná, relacionar a existência de planejamento e controle orçamentário com o porte das cidades do estado do Paraná, e verificar a forma de orçamento mais utilizada nos escritórios contábeis do estado do Paraná.

No cenário acadêmico atual, nota-se uma série de pesquisas sobre planejamento financeiro, porém, normalmente tais investigações se baseiam em questões sobre o planejamento do orçamento público, nos âmbitos municipal, estadual e federal, como em Abreu e Câmara (2015), ou até mesmo a respeito de planejamento financeiro de grandes indústrias ou empresas comerciais, como apontam Lavarda e Pereira (2011). Contudo, em buscas nas bases de dados SCIELO, SPELL e *Google Acadêmico*, não foram observados artigos científicos, dissertações ou teses publicados no Brasil com enfoque às práticas de planejamento e controle orçamentários pelos próprios escritórios de serviços contábeis. Diante dessa lacuna, surge a oportunidade de se investigar as práticas de planejamento e controle orçamentário utilizadas por escritórios contábeis, de forma a agregar informações à literatura acadêmica sobre o tema.

Quanto às justificativas práticas, o tema abordado foi escolhido por apresentar dois pontos práticos diretamente relacionados à realidade de estudantes e profissionais de Ciências Contábeis. O primeiro ponto é que uma das opções para os estudantes de Ciências Contábeis durante a graduação e para os profissionais formados na área é a de exercerem atividades de contabilidade em escritórios de prestação de serviços contábeis, visto que no Paraná existem 4.863 escritórios de contabilidade (CRCPR, 2017). Outro ponto que motiva a escolha do tema remete à utilidade prática do planejamento e controle orçamentário aos próprios escritórios, o que pode propiciar a estes uma melhor gestão de seus recursos e maiores possibilidades de sobrevivência (SHIGUNOV; SHIGUNOV, 2003; RODRIGUES; LEMOS, 2009).

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 Planejamento e controle

A gestão organizacional pode ser definida como um conjunto de normas e valores que provém da cultura organizacional, influenciando todas as esferas empresariais e consolidando um modelo estrutural de controle e avaliação (FIGUEIREDO, 1995). Os objetivos da empresa podem alterar-se de acordo com o contexto mercadológico em que se encontra e desta forma necessitar de um controle de gestão. Segundo Carvalho (1995, p. 72), “a palavra gestão é sinônimo de administração e significa ação intencional orientada para a consecução de objetivos [...] isto é, administração estratégica.”. Figueiredo (1995) afirma que o

processo de gestão é composto pelas seguintes etapas: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle.

Sobre planejamento estratégico, Oliveira (2009) o conceitua como um meio de definir o rumo que a empresa seguirá levando em conta o ambiente em que se encontra, para uma melhor otimização da relação com fatores não controláveis. Já para Lussier, Reis e Ferreira (2010, p. 128) “o planejamento estratégico é o processo de desenvolvimento da missão e das metas de longo prazo, determinando com antecedência como elas serão atingidas”.

Para Oliveira (2009), é através da missão que se consegue definir o alvo ou a situação que a empresa deseja alcançar. A missão de uma empresa é entendida como o seu propósito de existir, expressando os fins que a organização pretende realizar (LUSSIER; REIS; FERREIRA; 2010), devendo ser criada também com o propósito de ser relevante aos seus *stakeholders*.

Além da missão, a visão também é um importante componente do processo de posicionamento de um negócio, esclarecendo os objetivos e aspirações de uma organização (LOPES, 2015). Visão, para Oliveira (2001), significa a enunciação dos limites que os líderes da organização conseguem enxergar dentro de um período de longo prazo, partindo de uma abordagem mais ampla e proporcionando um delineamento do planejamento estratégico que será inserido na empresa. Há também que se definir os valores da empresa, que são “elementos que determinam a importância das coisas. Os valores representam uma predeterminação consciente da ação das pessoas” (CROZATTI, 1998, p. 9).

Após a definição da missão, da visão e dos valores de uma empresa, é possível iniciar o processo de planejamento estratégico. Em pesquisa bibliográfica de Rodrigues e Lemos (2009), que aborda o uso de algumas ferramentas de gestão estratégica para empresas contábeis, destacou-se a análise SWOT. Esta ferramenta é, segundo Wright, Kroll e Parnell (2000), uma matriz resultante do *status* competitivo das forças internas (forças e fraquezas) e da análise do estado do ambiente externo (oportunidades e ameaças). Lussier, Reis e Ferreira (2010) afirmam que o ambiente interno é analisado a partir dos pontos fortes e fracos, que incluem a missão da empresa, seus recursos, sistema de processamento e estrutura, enquanto a análise externa é vista a partir de oportunidades e ameaças oferecidas por fornecedores, governo, clientes, acionistas, sociedade, mercado etc.

Após tais instrumentos prescritivos, deve se pensar nos instrumentos quantitativos. Para Oliveira (2001), neste momento, a elaboração de um orçamento se torna necessária, uma vez que o executivo deve sempre fazer, de maneira estruturada, a interligação entre o planejamento estratégico e operacional. Ainda, o mesmo autor afirma que o orçamento é importante por consolidar os aspectos de realizações da empresa, convertendo-se em uma realidade estabele-

cida e inserida no dia a dia no processo decisório.

Ainda a respeito das etapas do processo de gestão, em específico sobre o planejamento, Oliveira (2003, p. 35) afirma que “o planejamento pode ser conceituado como um processo [...] desenvolvido para o alcance de uma situação futura desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.” De acordo com Castanheira (2008), a etapa de planejamento deve conduzir a gestão empresarial a refletir sobre o que fazer, como, quando, quanto, para quem e onde fazer, facilitando a definição de formas de alcance dos objetivos da organização.

Catelli (1999) afirma que “a fase do controle corresponde à implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos”. O controle também pode ser definido como um conjunto de instrumentos e métodos que são utilizados pelos colaboradores dentro de uma organização para manter a empresa dentro dos seus “trilhos” a fim de atingir seus objetivos e metas (ATKINSON *et al.*, 2000).

Artefatos de controle gerencial são técnicas ou ferramentas que apoiam o processo de planejamento e controle gerencial, com o objetivo de mensurar, acumular e comunicar informações financeiras e não financeiras relativas ao desempenho da organização. Dentre esses artefatos que contribuem para o acompanhamento do desempenho empresarial consta o orçamento (OYADOMARI *et al.*, 2008).

## **2.2 Planejamento e controle orçamentário**

O orçamento, dentro do processo de gestão, pode ser considerado um sistema de informação de apoio à gestão, simulando os desempenhos a partir de planos aprovados que adotam os mesmos conceitos em relação às transações e eventos realizados dentro da empresa. Este sistema de informação, assim como as demais formas inclusas em um processo de gestão de uma organização, está inserido dentro dos contextos de planejamento, controle e coordenação, sendo estes os objetivos de um orçamento (FIGUEIREDO, 1995).

O orçamento, de acordo com Atkinson *et al.* (2000), pode ser definido como uma expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. De acordo com Frezatti (2009, p. 84), o orçamento “é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximo estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”.

O orçamento, enquanto processo, contempla as etapas de planejamento, execução e de controle orçamentário (SUAVE; LUNKES; CODESSO, 2017). Segundo Mosimann e Fisch (1999), o planejamento orçamentário envolve os

seguintes passos: projeção de cenários, definição de objetivos a serem seguidos, avaliação das ameaças e oportunidades, detecção dos pontos fortes e fracos da empresa, formulação e avaliação de planos alternativos. Assim, o planejamento orçamentário é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa, em um mundo de negócios que muda constantemente (PADOVEZE, 2010).

Já o processo de controle orçamentário identifica as variâncias entre resultado planejamento e resultado efetivo. As variâncias nos orçamentos são um sinal de que as operações não ocorreram como o planejado. Os supervisores usam as variâncias como um verificador de como as pessoas estão correspondendo à sua responsabilidade. Elas também mostram a eficácia dos controles utilizados pela empresa (ATKINSON *et al.*, 2000). Ainda, é importante que, para que seja bem-sucedido, o controle orçamentário esteja estabelecido em sistemas e rotinas de forma a assegurar o alcance dos objetivos organizacionais.

O controle orçamentário pode ser utilizado buscando assegurar a obediência e disciplina ou para a motivação das pessoas na organização. Sendo assim, o orçamento é utilizado como uma ferramenta para garantir o cumprimento dos padrões estabelecidos pelo planejamento anteriormente e, também, para proporcionar uma maior criatividade das pessoas, ajudando-as a escolher ações que concretizem o resultado da empresa (ATKINSON *et al.*, 2000).

Tanto o planejamento quanto o controle orçamentário devem ser executados de maneira simultânea dentro das organizações, pois, caso a empresa posua maior enfoque no planejamento, não há parecer algum relacionado ao o que se está acontecendo de fato dentro da empresa, ou seja, não existe controle nenhum. Caso esta situação for inversa, em que a empresa possui enfoque somente nas atividades de controle, pode-se concluir que será muito comum encontrar gestores repletos de relatórios, com muitos números, porém com poucas informações que sejam de fato úteis para a tomada de decisões (FREZATTI, 2009).

De acordo com Atkinson *et al.* (2000), cada subunidade organizacional com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo deve ser refletida no orçamento. Ainda, os orçamentos também são formas de comunicar as metas de curto prazo da empresa a seus membros. Serve o orçamento também para coordenar atividades de uma empresa como, por exemplo, manter uma relação equilibrada entre compra e venda. Segundos os autores, considerando as inter-relações entre assuntos operacionais, o orçamento pode prever a indicação de problemas potenciais e pode servir como ferramenta para ajudar a encontrar solução para eles. Ainda, os autores sugerem que os orçamentos sejam preparados para períodos específicos, fazendo com que possam ser comparados os resultados efetivos para o período com o que foi planejado.

Normalmente, o orçamento requer três tipos de recursos para períodos



diferentes: recursos flexíveis, que resultam em custos variáveis, podendo ser obtidos ou descartados em curto prazo; recursos comprometidos em médio prazo, que resultam em custos fixos e recursos comprometidos em longo prazo, que resultam em custos fixos (ATKINSON *et al.*, 2000).

Podem ser observados diversos modelos de orçamento na literatura acadêmica, sendo que não é possível afirmar que há um modelo ideal (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Um desses modelos é dado por Atkinson *et al.* (2000), que parte de um orçamento-mestre, composto com orçamentos operacionais e financeiros, além do orçamento de capital. O orçamento-mestre nas empresas é dividido em dois tipos principais de orçamentos: (a) orçamentos operacionais: abrangendo atividades como vendas, compras e produção; (b) orçamentos financeiros: tais como balanço patrimonial, demonstrações de resultado e demonstrações de fluxo de caixa, que identificam as consequências financeiras assumidas.

Os orçamentos operacionais podem ser estruturados da seguinte maneira: (i) Plano de vendas: nível de vendas obtido para cada produto ou serviço; (ii) Plano de gastos de capital: investimentos de capital em longo prazo, como prédio e equipamentos; (iii) Plano de produção: programa todas as necessidades de produção; (iv) Plano de aquisição e materiais: programa todas as atividades de compras necessárias; (v) Plano de contratação e de treinamento de mão de obra: número de pessoas que a empresa deve contratar e treinar para alcançar seus objetivos; (vi) Plano de gastos administrativos e discricionários: inclui gastos com administração, assessoria, pesquisa e desenvolvimento e publicidade (ATKINSON *et al.*, 2000).

Já a estrutura dos orçamentos financeiros consiste basicamente em planejar o excesso de caixa e preparar para atender alguma possível escassez de caixa. Por fim, o orçamento de capital compara os custos e benefícios de ativos de capital ou de longo prazo, já que a aquisição de um ativo de longo prazo requer que a empresa o planeje cuidadosamente por envolverem compromissos de longo prazo e dispêndio de capital (ATKINSON *et al.*, 2000).

De acordo com o mesmo autor, a partir do orçamento é possível elaborar informações como balanço patrimonial, demonstração do resultado e demonstração dos fluxos de caixa projetados. Ainda, os orçamentos podem ser periódicos ou contínuos, tendo como sua principal diferença em que, no orçamento periódico, é feito apenas um orçamento para cada período estudado, podendo ser feitos ajustes durante esse período, enquanto no orçamento contínuo é apagado o orçamento do período anterior e somado às novas perspectivas de realizações (ATKINSON *et al.*, 2000).

Sobre o orçamento contínuo, Lunkes (2003) afirma que o seu objetivo é atualizar continuamente o orçamento durante o ciclo, que pode ser entre um,

quatro ou seis meses, dependendo da necessidade do negócio, assim mantendo os gestores e colaboradores envolvidos no processo. Ainda, para o autor, as formas de elaboração de um orçamento contínuo se iniciam com a recebimento dos relatórios orçamentários mensais da gestão, que então analisa dois pontos: o que deu certo nos períodos anteriores, e o que deu errado, com o objetivo de suscitar soluções para que não aconteça o mesmo no próximo período. Ainda, ao analisar e detalhar as receitas e despesas da organização, será possível elaborar as estimativas dos mesmos elementos para os próximos ciclos (LUNKES, 2003).

Quanto aos métodos de elaboração de um plano orçamentário, podem-se apontar os seguintes: a) autoritário: quando um superior informa para os subordinados como foi realizado o planejamento orçamentário da companhia; b) participativo: quando os supervisores e os subordinados preparam, conjuntamente, o orçamento, envolvendo um processo de tomada de decisão em que se busca concordância com as metas orçamentárias; c) consultivo: quando é solicitada a discussão de ideias entre os subordinados, mas, no final, quem toma a decisão são os gestores (ATKINSON *et al.*, 2000).

A identificação do porte da empresa é um fator fundamental no momento de se avaliar o enfoque que se dará a determinado assunto tratado, mesmo que este esteja presente em todas as organizações (SOUZA, 2009), até porque a adoção de ferramentas de contabilidade e controle gerencial podem ser influenciadas pelo porte da organização (ESPEJO; PORTULHAK; MARTINS, 2015). Segundo Kos *et al.* (2014) não há um critério unânime para definir o porte de uma empresa, pois estes variam entre vendas, receita bruta ou líquida, tamanho de bens ou número de empregados.

O SEBRAE (2017), por exemplo, define em atenção à Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006) as pequenas empresas pelo seu faturamento, que deve figurar-se entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4,8 milhões por ano, e pela quantidade de funcionários, que em empresas de comércio e serviços, se limitariam a aquelas que possuem entre 10 a 49 pessoas ocupadas para as pequenas empresas e 50 a 99 pessoas ocupadas às médias empresas. Quanto à classificação do porte de uma empresa na ótica governamental, Souza (2009) afirma que, para finalidades tributárias, o enquadramento de uma empresa como micro, pequena ou média empresa também se vincula a aspectos como o faturamento ou quantidade de funcionários.

A respeito do gerenciamento de empresas de pequeno porte, há uma tendência a não se utilizar de instrumentos da contabilidade gerencial no planejamento financeiro (CANECA, 2008). Todavia, a respeito das particularidades de cada empresa, Prado (2015) menciona que, em variados graus, todas as empresas possuem um controle interno, se diferenciando apenas quanto à apropriada forma de se executar esses controles. Exemplo disso é a maior capacidade de verificar

a veracidade dos relatórios contábeis em empresas com um sistema de controle interno avançado. Em corroboração, Frezatti (2009) afirma que o grau de formalização do processo de planejamento não é unânime, já que este varia de acordo com a ambição e visão de cada gestor em sua atividade-fim, uma necessidade que ele qualifica como intrínseca.

### 2.3 Estudos correlatos

Santos *et al.* (2014) em estudo por meio de *survey*, onde visavam determinar quais instrumentos contábeis eram fornecidos por empresas de serviços contábeis a seus clientes, verificaram que as empresas de micro, pequeno e médio porte possuíam um maior grau no controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de caixa, controle de vendas e de estoque. Em menor grau se encontra o controle de ativos permanentes, assim como instrumentos financeiros modernos, corroborando com pesquisas anteriores sobre o mesmo tema. Para eles, constatou-se que “(...) ainda que pouquíssimos artefatos da contabilidade gerencial são utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas. Em alguns casos, os artefatos até são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil” (SANTOS *et al.*, 2014, p. 13).

Em semelhante estudo a respeito da relação entre a oferta e procura de serviços contábeis para micro, pequenas e médias empresas (MPME), Caneca (2008) constatou a ideia ainda predominante de que os serviços contábeis para os gestores de MPME ainda são atrelados apenas para fins legais e tributários, desconhecendo a capacidade das empresas prestadoras de serviços contábeis de realizarem o fornecimento de informações a níveis gerenciais. Por outro lado, o mesmo estudo constatou, entre diversos dados apresentados, de que os próprios escritórios de contabilidade não oferecem serviços relacionados à práticas modernas de gestão, se limitando a realizar serviços diretamente ligados ao que o fisco determina.

No setor dos escritórios de contabilidade, entende-se que um bom controle gerencial implantado contribui para o seu crescimento e a sua competitividade, garantindo que os recursos sejam obtidos e aplicados de forma eficaz na realização dos objetivos específicos das rotinas realizadas pelas diversas áreas, sendo elas: fiscal, recursos humanos, contabilidade e processos jurídicos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

É também o que afirma Shigunov e Shigunov (2003), ao sugerir que os gestores dos escritórios de contabilidade devem se atentar ao foco gerencial de seu escritório, visando a qualidade e contando com a participação de seus colaboradores, com o objetivo de alcançar e manter a lucratividade através da satisfação e dos benefícios para os clientes, colaboradores e para a sociedade. Como afirmam Rodrigues e Lemos (2009), a implantação dessas ferramentas

em empresas de contabilidade é capaz de fornecer uma visão ampla de possíveis mudanças exigidas pelo governo e por seus clientes.

Em pesquisa realizada junto a 112 escritórios de contabilidade de Belo Horizonte (MG), Silva, Rocha e Melo (2011) buscaram analisar o nível de gerenciamento e controle interno de escritórios de contabilidade a partir da tipologia estabelecida por Kaplan e Cooper (1998), a qual estabelece quatro estágios para projetar os sistemas gerenciais, sistemas esses que se resumem à utilização de sistemas de processamento de dados, definição de serviços de acordo com a expectativa do cliente, definição de serviços considerando a expectativa e desejo de clientes, além do aprimoramento de processos e sua eficaz estruturação, se adequando ao perfil de cada cliente. No estudo, revelou-se que 63,39% dos escritórios se encontravam no primeiro e segundo estágios, ou seja, os menos desenvolvidos em termos de sistemas de gerenciamento, evidenciando baixa confiabilidade na geração de demonstrações financeiras e contábeis e o baixo ou nulo controle de receitas e despesas. Por outro lado, apenas 13,34% dos escritórios foram classificados no quarto estágio, portanto classificados como escritórios de contabilidade que efetivamente possuíam um planejamento estratégico.

Ainda sobre planejamento estratégico, o estudo realizado por Vieira e Petri (2014) investigou um escritório de contabilidade no qual se utilizava a ferramenta de gestão estratégica *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvida por Kaplan e Norton (1992), que foca em quatro perspectivas principais: financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento. Assim, elaborou-se 13 objetivos estratégicos levando em consideração as perspectivas apresentadas, como satisfação do cliente, modernização tecnológica e cumprimento de prazos estabelecidos, além de 15 indicadores que pudessem mensurar estes objetivos. Nessa pesquisa, observou-se que o método BSC foi eficaz logo mesmo em sua elaboração, pois estimulava e conscientizava os gestores da importância de um acompanhamento de tais indicadores e que a ferramenta era valiosa na gestão estratégica, principalmente levando em conta a característica do escritório contábil – de pequeno porte e prestadora de serviço.

### 3 METODOLOGIA

A presente investigação se caracterizou como quantitativa com relação ao problema (MARTINS; THEÓPILO, 2009) e descritiva quanto aos objetivos (COOPER; SCHINDLER, 2016). Com relação aos procedimentos, esta se deu por meio de levantamento de dados, também conhecido como *survey* (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O levantamento dos dados foi obtido por meio de questionário auto administrado, composto por perguntas abertas e fechadas, que buscaram identi-

ficar: (i) o porte desses escritórios (de acordo com o faturamento, quantidade de clientes e número de funcionários), (ii) a formação dos gestores, (iii) tempo de experiência (anos de experiência do principal gestor e anos de funcionamento do escritório), (iv) a localidade desses escritórios, assim como a (v) forma e (vi) componentes do orçamento de cada entidade.

A aplicação do questionário considerou como população os escritórios contábeis paranaenses que, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRCPR, 2017), totaliza-se em 4.859 entidades. A pesquisa teve como margem de erro o valor em 8%, além de um nível de confiança de 90%, ocasionando em uma amostra de 100 escritórios. O questionário foi aplicado por meio de um formulário *online* e também impresso, este último na ocasião do evento “1º Encontro do Empresário Contábil do Paraná”, promovido pelo CRCPR e realizado em 30 de agosto de 2018. No evento, foram coletadas 39 respostas, enquanto por envio *online* foram obtidas 62 respostas entre junho e setembro de 2018, sendo que 1 delas foi identificada como duplicada e retirada, resultando em 100 respostas de gestores que foram consideradas para a análise de dados.

O teste estatístico utilizado para analisar os resultados foi o teste qui-quadrado de Pearson ( $X^2$ ) (FÁVERO; BELFIORE, 2017), efetuado por meio do *software* estatístico *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS)®, versão 22. As hipóteses de teste, definidas a partir das características mapeadas dos escritórios contábeis, são apresentadas no Quadro 1.

**Quadro 1:** Hipóteses de teste

<b>Característica</b>	<b>Hipótese de teste (H1)</b>
Porte (receita bruta operacional anual)	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e o porte da empresa quanto à sua receita bruta operacional anual
Porte (quantidade de clientes)	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e o porte da empresa quanto à quantidade de clientes
Porte (nº de funcionários)	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e o porte da empresa quanto ao número de funcionários
Formação dos gestores	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e o grau de instrução do seu principal gestor
Tempo de experiência (anos de experiência do principal gestor)	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e a quantidade de anos de experiência do principal gestor

Tempo de experiência (anos de funcionamento do escritório)	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e a quantidade de anos de funcionamento do escritório
Localidade	Há associação entre a existência de orçamento no escritório contábil e o porte da cidade em que o escritório está localizado quanto a sua faixa populacional

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

Como é possível observar a partir do Quadro 1, foram estabelecidas sete hipóteses de teste a partir das características (i) a (iv) do escritório contábil, sendo que se estabeleceu a hipótese nula (H0) que indica a ausência de associação entre aquelas com a existência de um planejamento orçamentário, enquanto a hipótese alternativa (H1) indica associação entre elas. Os resultados dos testes de hipóteses são apresentados a seguir.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Em primeiro lugar, em atenção ao primeiro objetivo específico do trabalho, os resultados obtidos com a aplicação do questionário indicaram que, dos 100 escritórios respondentes, 66% informaram que realizam planejamento e/ou controle orçamentário para o próprio escritório, enquanto 34% não realizam. É interessante, portanto, notar que a maior parte da amostra utiliza o planejamento orçamentário, diferente do que se esperava frente ao referencial teórico, que apresentava uma ausência de planejamento em empresas de pequeno porte (CA-NECA, 2008; SANTOS *et al.*, 2014).

Já em relação ao segundo e terceiro objetivos específicos, em alinhamento com o apresentado no Quadro 1, relacionou-se primeiramente a existência de práticas de planejamento e controle orçamentário com o porte dos escritórios contábeis do estado do Paraná, cujo enquadramento considerou a receita operacional bruta anual. Os dados coletados são apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1:** Orçamento x porte (receita bruta operacional anual)

Porte	Orçamento		Total
	Não	Sim	
Microempresa	22%	37%	59%
Empresa de Pequeno Porte	10%	27%	37%
Médio Porte	2%	2%	4%
Total	34%	66%	100%
X <sup>2</sup>	1,542 (2)	<i>p-value</i>	0,462

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como é possível observar a partir da Tabela 1, mais da metade dos

escritórios respondentes se enquadra como microempresa, tendo como base seu faturamento anual, sendo que apenas 4% são consideradas de médio porte, corroborando a ideia de que os escritórios de contabilidade se enquadram majoritariamente como pequenas empresas. A partir desses dados, o teste qui-quadrado, ao averiguar a associação com a elaboração de um orçamento ou não, indicou *p-value* de 0,462 – aceitando  $H_0$  ao descartar associação entre as variáveis. Em referência ao porte quanto ao número de clientes, apresenta-se a Tabela 2.

**Tabela 2:** Orçamento x porte (clientes)

Clientes	Orçamento		Total
	Não	Sim	
01  - 20	4%	13%	17%
20  - 40	4%	11%	15%
40  - 60	5%	16%	21%
60 ou mais	21%	26%	47%
Total	34%	66%	100%
$X^2$	4,551 (3)	<i>p-value</i>	0,208

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como é possível observar a partir da Tabela 2, quase 50% dos escritórios respondentes possui 60 ou mais clientes. A partir desses dados, também foi possível identificar que o teste qui-quadrado aceitou a hipótese nula, uma vez que o *p-value* foi de 0,208. Também pela perspectiva do porte, foi questionado aos empresários o número de funcionários que eles mantinham na empresa. Os resultados estão apresentados na Tabela 3.

**Tabela 3:** Orçamento x porte (funcionários)

Nº funcionários	Orçamento		Total
	Não	Sim	
00  - 05	17%	35%	52%
05  - 10	6%	16%	22%
10  - 15	2%	6%	8%
15  - 20	2%	2%	4%
20  - 25	2%	3%	5%
25  - 30	3%	3%	6%
30  - 35	2%	1%	3%
Total	34%	66%	100%
Média	7,5300	Desvio padrão	8,3889
$X^2$	19,563 (24)	<i>p-value</i>	0,721

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como é possível observar a partir da Tabela 3, mais da metade dos escritórios respondentes possui no máximo cinco funcionários. Ao analisar o número de funcionários como fator determinante na elaboração de orçamento, mais uma vez encontrou-se, através do teste  $X^2$ , que as variáveis não possuíam

uma relação de associação, resultando em um *p-value* de 0,721, indicando que a quantidade de funcionários em um escritório contábil também não é relevante para determinar a elaboração de um orçamento, da mesma forma que a faixa de faturamento ou a quantidade de clientes, afastando a possibilidade de que o porte esteja associado ao uso de ferramentas orçamentárias.

Outro item levantado no questionário foi a formação dos gestores, representada pelo grau de instrução do principal gestor, também com o objetivo de avaliar a existência de associação com a elaboração de um orçamento para o próprio escritório. Os resultados estão apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4:** Orçamento x grau de instrução

Grau de instrução	Orçamento		Total
	Não	Sim	
Não	19%	16%	35%
Especialização	15%	44%	59%
Mestrado	0%	4%	4%
Doutorado	0%	2%	2%
Total	34%	66%	100%
$\chi^2$	11,528 (4)	<i>p-value</i>	0,021

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme a Tabela 4, quando perguntado se o principal gestor possuía pós-graduação, 59% indicaram possuir uma especialização, 35% afirmaram não possuir uma pós-graduação. Ao se aplicar o teste qui-quadrado, foi obtido um *p-value* de 0,021 – rejeitando-se assim, a hipótese nula e indicando que há associação entre haver o planejamento orçamentário no escritório com a formação do principal gestor. Desta forma, é possível afirmar que o grau de instrução do gestor está associado à elaboração de um planejamento orçamentário na empresa, isto é, quanto maior o grau acadêmico do principal gestor, maior é a possibilidade de o escritório empregar práticas orçamentárias.

Também foi pesquisado junto aos respondentes qual era o número de anos de experiência do principal gestor e avaliar uma possível associação com o uso de orçamento. Os dados estão apresentados na Tabela 5.



**Tabela 5:** Orçamento x tempo de experiência (anos de experiência do principal gestor)

Anos	Orçamento		Total
	Não	Sim	
00   05	3%	3%	6%
05   10	4%	5%	9%
10   15	6%	8%	14%
15   20	2%	12%	14%
20   25	3%	6%	9%
25   30	2%	10%	12%
30   35	7%	9%	16%
35   40	3%	6%	9%
40   45	2%	6%	8%
45   50	2%	1%	3%
Total	34%	66%	100%
Média	22,5842	Desvio padrão	12,1114
X <sup>2</sup>	29,852 (30)	p-value	0,473

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como é possível observar na Tabela 5, a amostra apresenta um conjunto de escritórios cuja experiência do principal gestor é dispersa, havendo maior concentração nos intervalos entre 10 e 20 e entre 25 e 35 anos. Esta variável também foi testada estatisticamente pelo qui-quadrado. Nela, foi possível observar que não há associação entre os anos de experiência do principal gestor com o planejamento orçamentário, resultando em um *p-value* de 0,473.

Ainda quanto ao tempo de experiência, foi questionado o número de anos de funcionamento do escritório contábil. Os dados obtidos estão apresentados na Tabela 6.

**Tabela 6:** Orçamento x tempo de experiência (anos de funcionamento do escritório)

Anos	Orçamento		Total
	Não	Sim	
00   05	4%	14%	18%
05   10	6%	8%	14%
10   15	6%	10%	16%
15   20	2%	8%	10%
20   25	2%	10%	12%
25   30	4%	6%	10%
30   35	2%	5%	7%
35   40	2%	1%	3%
40   45	2%	2%	4%
45   50	2%	2%	4%
50   55	1%	0%	1%
55   60	1%	0%	1%
Total	34%	66%	100%
Média	17,9307	Desvio padrão	13,7246
X <sup>2</sup>	36,275 (36)	p-value	0,456

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como é possível observar na Tabela 6, quase metade dos escritórios respondentes possui até 15 anos de existência. Mais uma vez, o resultado do teste qui-quadrado aceitou  $H_0$  ao estabelecer um  $p$ -value de 0,456 – indicando que não há associação entre as duas variáveis, o que implica na falta de relevância do tempo de experiência para a elaboração de um planejamento orçamentário.

Para a análise a partir da localidade dos escritórios, as respostas do questionário foram agrupadas de acordo com número de habitantes dos municípios em que os escritórios respondentes estão localizados, considerando a estimativa populacional dada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016) e as seguintes faixas populacionais, também dadas pelo IBGE: (a) abaixo de 10 mil habitantes; (b) acima de 10 mil habitantes; (c) acima de 20 mil habitantes; (d) acima de 30 mil habitantes; (e) acima de 50 mil habitantes; (f) acima de 100 mil habitantes; (g) acima de 200 mil habitantes; (h) acima de 500 mil habitantes e (i) acima de 1 milhão de habitantes.

Com isso, para a faixa (a), foi considerada a resposta originada do município de Porto Vitória; para a faixa (b), a resposta originada de Rio Azul; faixa (c), a respostas de Santo Antônio do Sudoeste e Mandirituba; faixa (d), resposta de Matinhos; faixa (e), respostas de Marechal Cândido Rondon, Campo Mourão e Fazenda Rio Grande; faixa (f), respostas de Piraquara e Guarapuava; faixa (g), respostas de Colombo, São José dos Pinhais, Cascavel, Ponta Grossa e Maringá; faixa (h), respostas de Londrina; e faixa (i), respostas de Curitiba. O conjunto de dados utilizado para análise é apresentado na Tabela 7.

**Tabela 7:** Orçamento x porte dos municípios

Faixa populacional	Orçamento		Total
	Não	Sim	
Abaixo de 10 mil habitantes	0%	1%	1%
Acima de 10 mil habitantes	1%	1%	2%
Acima de 20 mil habitantes	0%	2%	2%
Acima de 30 mil habitantes	3%	1%	4%
Acima de 50 mil habitantes	1%	5%	6%
Acima de 100 mil habitantes	3%	2%	5%
Acima de 200 mil habitantes	9%	9%	18%
Acima de 500 mil habitantes	0%	2%	2%
Acima de 1 milhão de habitantes	17%	43%	60%
Total	34%	66%	100%
$\chi^2$	11,022 (8)	$p$ -value	0,200

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Após o agrupamento, conforme a Tabela 7, foi possível identificar se a localização em um município de determinado porte, através do número de habitantes, possui associação com elaboração de orçamento pelo escritório. Foi novamente utilizado o teste qui-quadrado, que resultou em um  $p$ -value de 0,200, indicando a falta de associação entre as variáveis. Assim, indica-se através do

teste estatístico que o porte do município no qual o escritório está localizado, representado pelo número de habitantes, não se associa com a existência de um planejamento orçamentário.

Entre aqueles que confirmaram a elaboração de orçamento, também foi questionada a frequência, método e peças orçamentárias utilizadas, de forma a atingir adequadamente o objetivo geral do estudo. Entre as ferramentas utilizadas pelos respondentes para formular o orçamento, 50% (33) respondeu utilizar planilhas de apoio, seguido por sistema informatizado com 36,4% (24), ou mesmo de forma manual por 7,6% (5). Por fim, 6,1% indicaram que o orçamento é baseado em conhecimento de controle exclusivo do gestor.

Já sobre o tipo de orçamento utilizado pela empresa (quarto objetivo específico), foi apurado uma diferença mínima entre o orçamento contínuo e o orçamento flexível, com 42,4% e 43,9% respectivamente, indicando que os gestores preferem um orçamento adaptável ao longo do processo de planejamento e que utilize como base dados históricos. Os dois menos utilizados foram o orçamento base-zero, de 12,1% e orçamento estático, com 1,5%.

Quando questionados sobre o método de orçamento – ou seja, se este tinha a participação dos subordinados ou não - 43,9% afirmaram que os mesmos até são consultados, mas que as decisões se concentram nas mãos da gerência. Já 36,4% afirmaram que o supervisor apenas informa como será realizado o orçamento, seguido por 19,7% dos gestores que informaram fazer o orçamento em conjunto com os subordinados.

Também foi de interesse na pesquisa buscar quais são os elementos levados em consideração no momento de elaborar o orçamento. Os três elementos mais assinalados foram a “definição de objetivos a serem seguidos” (57,6%), “projeção de cenários” (48,5%) e “avaliação de ameaças e oportunidades” (42,4%). Também foram mencionados a “formulação de avaliação de planos alternativos” (40,9%) e a “detecção de pontos fortes e pontos fracos da empresa” (36,4%).

A partir destes elementos, é interessante destacar que a projeção de cenários, definições de metas e objetivos e avaliação de ameaças e oportunidades, fatores alinhados ao planejamento estratégico, fazem parte dos elementos que os gestores consideram importante ao elaborar o orçamento. Com isso, pode-se intuir que o fato de possuir uma pós-graduação – única variável com a qual se identificou associação com a adoção de práticas orçamentárias de um escritórios - seja um dos motivos que levem os gestores a avaliar tais pontos.

Quando questionados sobre a frequência de revisão dos valores gastos com os planejados em orçamento, foi constatado que apenas 4,5% dos escritórios respondentes que possuem orçamento declararam não fazer qualquer revisão, enquanto 72,7% afirmaram fazê-lo mensalmente, 15,1% realizam a revisão anu-

almente, 4,5% em frequência trimestral e 3% em periodicidade diária.

Sobre a periodicidade do orçamento, foi constatado que quase metade dos respondentes que utilizam orçamento declararam aplicar periodicidade mensal (47%). Já 37,9% afirmaram aplicar a periodicidade anual, seguido por trimestral (9,1%), semestral (1,5%) e através de controle diário de caixa (1,5%).

Por fim, foi questionado quais peças orçamentárias compõem o planejamento do escritório. Destacaram-se o “plano de gastos administrativos” (62,1%), a “Demonstração dos Fluxos de Caixa projetada” (42,4%) e “plano de recursos humanos” e “plano de vendas/*marketing*”, com 39,4%. Na sequência, foram apontadas como mais utilizadas as seguintes peças: “Demonstração do Resultado projetada” (37,9%), “plano de compras de aquisição e materiais” (33,3%) e “plano de produção” (24,2%). Já os menos utilizadas foram: “Balanço Patrimonial projetado” (18,2%) e “orçamento de capital/plano de gastos de capital” (15,2%).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral identificar as práticas de planejamento e controle orçamentário adotadas por escritórios contábeis, com o intuito de descobrir se estas organizações também são afetadas pela ausência de planejamento orçamentário como outras empresas de mesmo porte, considerando que a diferença entre ambas seria a formação dos gestores em Contabilidade, como indicado no primeiro objetivo específico da investigação. Como objetivos específicos, também se buscou relacionar a existência desta ferramenta com características dos escritórios e de seus gestores, além de verificar a forma de orçamento mais utilizada e as características mais recorrentes na sua aplicação.

Entre os resultados encontrados por meio do questionário aplicado no estado do Paraná, foi possível identificar inicialmente que a maioria dos escritórios pesquisados declarou que realiza planejamento e/ou controle orçamentário para a própria organização. Ainda, notou-se que diversas características de um escritório contábil – seu porte (seja pelo faturamento, carteira de clientes ou número de funcionários), anos de experiência, anos de funcionamento e, até mesmo, a localidade onde o escritório está sediado não estão associadas à existência da prática de planejamento orçamentário. A única exceção foi o grau de instrução, única hipótese aceita estatisticamente, indicando-se que a presença de um planejamento e controle orçamentário possui associação com o nível acadêmico do principal gestor.

Feita a relação de características com a existência de um orçamento, foi proposto descobrir qual era o tipo orçamentário mais utilizado por aqueles que realizavam um planejamento, e com uma diferença mínima, foi possível destacar o orçamento flexível e o orçamento contínuo como os mais utilizados

pelos respondentes, o que indica que o histórico da empresa e a adaptabilidade do processo são as formas mais aceitas por esses empresários. Outros achados, como a periodicidade do orçamento e a revisão, majoritariamente feita por mês, bem como as peças orçamentárias mais utilizadas pelos gestores (plano de gastos administrativos e fluxos de caixa projetados) merecem destaque.

A partir destes achados, é possível identificar que ainda existem pontos a serem pesquisados sobre o tema. Como sugestões para futuras pesquisas, surge primeiramente a necessidade de um olhar mais profundo sobre o que o gestor entende sobre orçamento e planejamento estratégico, por meio de estudos de caso, de modo a avaliar se a ferramenta é, de fato, aplicada adequadamente, bem como a forma como os elementos considerados importantes para a elaboração de um orçamento são levados em conta nesse processo, visto que uma limitação dessa investigação é a auto declaração do respondente sobre a utilização do artefato e dos requisitos para a sua elaboração. Em linha, também são sugeridos estudos semelhantes à pesquisa em tela que possam ser aplicados em outras regiões geográficas.

À luz das justificativas inseridas no relatório, espera-se que o presente estudo contribua à literatura acadêmica sobre o tema, que ainda pode ser considerada escassa, como também sirva para que estudantes e recém-formados em Ciências Contábeis tenham ciência que, para se destacar no mercado como gestores de empresas contábeis, não basta apenas ter um planejamento orçamentário, uma vez que ele é razoavelmente recorrente neste tipo de empreendimento, mas sim aprimorá-lo como uma ferramenta capaz de tornar o seu empreendimento mais competitivo e com maiores possibilidades de sobrevivência.

Por outro lado, ao revelar que 34% dos escritórios respondentes não utilizam o orçamento para suas próprias atividades, o estudo contribui na compreensão de que, mesmo o gestor principal sendo da área contábil, ou seja, presumidamente com conhecimento em técnicas orçamentárias, muitos empresários ainda precisam da atitude de realizar em casa o que pode ser aplicável também a seus clientes, visando o próprio desenvolvimento empresarial.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Cilair R.; CÂMARA, Leonor M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73-90, 2015.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ALDAY, Hernan E. C. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. **Revista da FAE**, v. 3, n. 2, p. 9-16, 2017.

ATKINSON, Anthony A. et. al. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo. Atlas, 2000

BEBBER, Nayara; CARRARO, Wendy B. W. H.; BIANCHI, Marcia. Planejamento contábil como ferramenta para a evolução de novos negócios: um estudo aplicado em uma empresa de prestação de serviços. **Revista de Administração e Contabilidade**, v. 14, n. 28, p. 65-90, 2015.

BORNIA, Antônio C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo. Atlas, 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. 2006. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 26 out. 2019.

CANECA, Roberta L. **Oferta e procura de serviços contábeis para micro, pequenas e médias empresas: um estudo perceptivo das percepções dos empresários e contadores**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPE/UFPB/UFRN, Recife, 2008.

CARVALHO, Maria S. M. V. de. Gestão organizacional estratégica: a questão dos recursos humanos e do desenvolvimento gerencial. **Revista de Administração Pública**, v. 29, n. 1, p. 70-77, 1995.

CASTANHEIRA, Dariane R. F. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. Porto Alegre: Bookman, 2016.

CRCPR - Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. **Estatísticas de registros ativos no CRCPR**. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/camara/registro/quantosSomos.php>. Acesso em: 23 out. 2017.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. **Caderno de Estudos**, n. 18, p. 1-20, 1998.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; PORTULHAK, Henrique; MARTINS, Daiana Bragueto. Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. **Gestão & Regionalidade**, v. 31, n. 92, p. 39-52, 2015.

FÁVERO, Luiz P.; BELFIORI, Patrícia. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FIGUEIREDO, Sandra. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.24, n. 93, p. 20-34, 1995.

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

GONÇALVES, Sebastião L. **Contadores passam por consolidação**. Conselho Federal de Contabilidade. São Paulo, 28 fev. 2014. Entrevista. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=12875>>. Acesso em: 28 set. 2017.

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

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estimativas populacionais para os municípios e para as Unidades da Federação brasileiros em 01.07.2016**. 2016. Disponível em <[https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/estimativa\\_dou.shtm](https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/estimativa_dou.shtm)>. Acesso em: 14 fev. 2018.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.; The balanced scorecard – measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v.70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KOS, Sonia R. *et al.* Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, p. 35-50, 2014.

LAVARDA, Carlos E. F.; PEREIRA, Alexandre M. Planejamento e controle orçamentário empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão. **ABCustos**, v. 6, n. 1, p. 40-58, 2011.

LOPES, Eurico. Empreendedorismo: utilização dos conceitos de gestão estratégica na criação duma visão, missão e objetivos. In.: JORNADAS EMPREENDEDORISMO EM PORTUGAL, 1., 2015, Coimbra, **Anais...** Coimbra: Instituto Pedro Neves, 2015.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério J. Orçamento contínuo: uma alternativa ao processo orçamentário. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 143, p. 20-27, 2003.

LUSSIER, Robert N.; REIS, Ana C. F.; FERREIRA, Ademir A. **Fundamentos de administração**. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Antônio B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo. Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento estratégico**. 15. ed. São Paulo. Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Sistemas, organizações e métodos**. 18. ed. São Paulo. Atlas, 2009.

OYADOMARI, José Carlos *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.



PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo. Atlas, 2010.

PRADO, Thiago A. R. *et al.* A utilização da informação contábil na gestão dos negócios: um estudo em micro e pequenas empresas de Santa Vitória-MG. In: CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, 1., 2015, Uberlândia/MG, **Anais...** Uberlândia/MG: UFU, 2015.

RODRIGUES, Ana T. L.; LEMOS, Ilsa S. Ferramentas de gestão para organizações contábeis. **Contexto**, v. 9, n. 16, p. 1-20, 2009.

SANTOS, Vanderlei. *et al.* Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal, **Anais...** Natal: ABCustos, 2014.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. Brasília: 2016. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf>. Acesso em: 28 set. 2017.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Crterios de classificação de empresas: MEI - ME - EPP**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>. Acesso em 28 set. 2017.

SHIGUNOV, Tânia R. Z.; SHIGUNOV, André R. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 2, n. 1, p. 1-23, 2003.

SILVA, Wendel A. C.; ROCHA, Adriana M.; MELO, Alfredo A. O. Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 125-144, 2011.

SOUZA, Luiz Carlos. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. Curitiba: Juruá, 2009.

SUAVE, Ricardo; LUNKES, Rogério João; CODESSO, Mauricio Mello. Análise das características da produção científica sobre orçamento em revistas brasileiras. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 5, n. 1, p.

85-102, 2017.

VIEIRA, Rafael T.; PETRI, Sérgio M. A Contribuição do Balanced Scorecard na gestão estratégica de um escritório de contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 60, p. 4-13, 2014.

WRIGHT, Peter L.; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.