UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Luan Lemck Gama[1]

Douglas Roriz Caliman [2]

RESUMO

Este artigo teve como problema verificar como avaliar de que maneira a utilização do planejamento orçamentário contribui para a gestão e tomada de decisão? O objetivo geral é avaliar a importância da utilização planejamento orçamentário para a gestão de micro e pequenas empresas. Os objetivos específicos são: i) apresentar os conceitos de planejamento orçamentário utilizados na gestão; ii) delinear como são classificadas as empresas; e ii) descrever e classificar os modelos de orçamento. No decorrer dos mesmos inúmeros modelos de teorias orçamentarias foram apresentadas. A metodologia da pesquisa adotada para este artigo é a pesquisa bibliográfica, a coleta de dados se deu por meio da consulta de artigos nas bases de dados de sites, revistas e dados de sites governamentais no período de 2010 a 2020, nas bases da Web of Science, Scopus e Scielo. Conclui-se com este artigo que inúmeras são as circunstâncias para que o planejamento orçamentário seja empregado e dessa maneira contribua para a gestão da tomada de decisão em micro e pequenas empresas.

Palavras-chave: Planejamento orçamentário. Micro e pequena empresa. Tomada de decisão.

ABSTRACT

This article had the problem of verifying how to evaluate how the use of budget planning contributes to management and decision-making? The general objective is to assess the importance of using budget planning for the management of micro and small businesses. The specific objectives are: i) to present the concepts of budget planning used in management; ii) outline how companies are classified; and ii) describe and classify budget models. In the course of the same numerous models of budgetary theories were presented. The research methodology adopted for this article is bibliographic research, data collection was carried out through the consultation of articles in the databases of websites, journals and data from government websites in the period from 2010 to 2020, in the databases of the Web of Science, Scopus and Scielo. This article concludes that there are countless circumstances for budget planning to be used and, in this way, contribute to the management of decision-making in micro and small businesses.

Keywords: Budget planning. Micro and small business. Decision making.

---

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Católica de Vitória Centro Universitário. E-mail: luangama@gmail.com

[2] Professor Orientador de Ciências Contábeis da Católica de Vitória Centro Universitário. E-mail: douglasufes@yahoo.com.br

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é compreendida como ciência, desenvolvida por um grupo de técnicas, que possui por finalidade registrar e controlas o patrimônio das organizações. Dessa maneira, os seus desígnios se relacionam tanto ao suporte à tomada de decisão como a gestão empresarial (BRUNI; FAMÁ, 2018). Juntamente com a contabilidade tem-se o planejamento orçamentário, que como assegura Padoveze (2019) é um equilíbrio entre uma parte conceitual e a prática realizada sendo nada mais que o controle das receitas, despesas e resultados do empreendimento. Para o autor o orçamento parte do comportamento do passado e olha para as possíveis mudanças futuras, quantificando, em termos econômicos e financeiros. Trata-se de uma previsão, uma meta, de acordo com a qual serão tomadas as decisões na empresa.

O contemporâneo cenário econômico vem suscitando transformações significativas nos processos operacionais e gerenciais dos ambientes corporativos, demonstrando o quanto estas necessitem cada vez mais conhecer e controlar seu negócio. É neste assunto que a Contabilidade passa a desempenhar papel essencial, cooperando com dados precisos e garantidos para o responsável possa tomar as devidas decisões e obter melhor controle sobre o patrimônio da empresa (BORNIA, 2019). Verifica-se ainda que a contabilidade pode ser estimada por muitos empreendimentos existente exclusivamente para o cumprimento de requisições tributárias e legais, no entanto ela é ferramenta efetiva para o sucesso da organização, visto que aprovisiona informações imprescindíveis à gestão do negócio (KASSAI, 2019).

O ponto de vista, de que a contabilidade existe meramente para fins tributários e legais, pode ser observada especialmente por diretores de Micro e Pequenas Empresas (MPE), nas quais os sócios não direcionam a precisa importância para o controle gerencial que a contabilidade pode abonar, gerando maiores preocupações com o fisco do que com a gestão em si (SOUZA; DIEHL, 2019). Tal panorama foi confirmado pelo estudo de Souza e Rios (2018), que investigaram acerca da utilização da contabilidade gerencial, enquanto ferramenta para a gestão financeira e identificaram que ampla parte das MPEs não fazem uso da contabilidade gerencial. Similarmente os estudos de Santos e colaboradores (2016) averiguaram o uso de práticas gerenciais de MPEs e chegaram à conclusão que número considerável de tais empresas desconhece ou não faz uso de ferramentas que norteiem as estratégias e ações organizacionais.

Apreende-se que as MPEs têm um déficit em relação ao gerenciamento administrativo do negócio, o que é inquietante, entendendo-se da importância que possui o controle gerencial apropriado. Nesta perspectiva, as ferramentas gerenciais cooperam “para o controle, planejamento e para a tomada de decisão, fornecendo informações e indicadores gerenciais úteis para a gestão empresarial e necessários para a sobrevivência dos pequenos negócios” (KASSAI, 2019, p. 29). Todas as empresas, independentemente de seu porte, desde as microempresas a grandes corporações, possuem condições de sustentar um sistema de informações contábeis, bastando somente que o contador adapte e torne-o gerencial (CREPALDI, 2019).

Partindo desse contexto, o problema deste artigo é avaliar de que maneira a utilização do planejamento orçamentário contribui para a gestão e tomada de decisão? O objetivo geral é avaliar a importância da utilização planejamento

orçamentário para a gestão de micro e pequenas empresas. Os objetivos específicos são: i) apresentar os conceitos de planejamento orçamentário utilizados na gestão; ii) delinear como são classificadas as empresas; e ii) descrever e classificar os modelos de orçamento.

Justifica-se este artigo devido as MPEs crescerem significativamente no país, demonstrando grande relevância para a economia brasileira. De acordo com o SEBRAE (2018, p. 12) “as MPEs geraram 21% do PIB brasileiro, crescendo para 23,2% em 2001 e alcançando 27% em 2011. Ou seja, mais de um quarto do PIB brasileiro é gerado pelos pequenos negócios”. Mesmo com tal representatividade, “26,16% das MPEs não passam dos dois primeiros anos; 44,95% até os cinco primeiros anos e mais de 63% não sobrevivem aos 10 primeiros anos” (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2018, p. 11).

É essencial que sejam estabelecidos objetivos almejados, o quanto a micro e pequena empresa deseja produzir com os produtos ou serviços, estimar gastos, estimar lucros e definir estratégias. Para o meio acadêmico, este estudo permitiu aprofundar o conhecimento teórico alcançado ao longo da graduação, de maneira a ampliar e aperfeiçoar os conhecimentos na área de planejamento orçamentário, o que contribuirá significativamente para o crescimento profissional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Define-se Micro e pequenas empresas (MPE) de duas maneiras: em função do número de pessoas que ocupam a empresa ou por meio de sua receita bruta anual. Conforme pode ser observado no Quadro 1, tem-se o critério de classificação por porte da empresa considerando o número de pessoas ocupantes (MAXIMIANO, 2019).

Quadro 1 – Classificação das empresas

PORTE	SERVIÇOS E COMÉRCIOS	INDÚSTRIA
Microempresa	Até 09 pessoas ocupadas	Até 19 pessoas ocupadas
Pequena empresa	De 10 a 49 pessoas ocupadas	De 20 a 99 pessoas ocupadas
Média empresa	De 50 a 99 pessoas ocupadas	De 100 a 499 pessoas ocupadas
Grande empresa	Acima de 100 pessoas	Pessoas ocupadas grande empresa acima de 100 pessoas acima de 500 pessoas

Fonte: SEBRAE, 2014, p 23.

Conforme dados fornecidos pelo O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas SEBRAE (2018, p. 23):

> A microempresa será a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados nos órgãos competentes, que aufira em cada ano calendário, a receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00.

Caso a receita bruta anual seja maior que R$ 360.000,00 e equivalente ou menor que R$ 4.800.000,00, a sociedade passará a ser enquadrada como empresa de pequeno porte (SEBRAE, 2018).

Tais valores dizem respeito a receitas obtidas no mercado nacional. As empresas de pequeno porte não perderão o seu enquadramento se obtiverem adicionais de receitas de exportação, até o limite de R$ 4.800.000,00 (SEBRAE, 2018).

Segundo a Lei Geral existe o microempreendedor individual, caracterizado pelo indivíduo que é autônomo e se regulariza como pequeno empresário optando pelo Simples Nacional, recebendo receita bruta anual de até R$ 81.000,00. Destaca-se ainda que o microempreendedor pode ter um único empregado e não pode ser sócio ou titular de outras empresas (BRASIL, 2006).

O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Verifica-se que o planejamento orçamentário é estimado como uma ferramenta de extraordinária importância para quaisquer tipos de empresas, independentemente do seu ramo de atuação e/ou enquadramento. Tal tipo de planejamento dará o devido suporte nomeadamente quando for imprescindível deliberar, balancear e priorizar as estratégias que serão adotadas pela empresa para se consolidar no mercado, inclusive, essa ferramenta abarca grande confiabilidade no processo decisório (LUNKES; VANZELLA, 2015).

O Planejamento Orçamentário funciona como uma contabilidade reversa, visto que a contabilidade se absorve em registrar tanto as entradas como as saídas financeiras que já aconteceram, enquanto o Planejamento Orçamentário procura antecipar o futuro do negócio, para que a corporação de grande, micro ou pequeno porte possa se organizar melhor para o que está por vir. E para que isso aconteça, adota métodos e ferramentas eficazes, para a maior precisão das decisões a serem tomadas (SEBRAE, 2018).

Tanto as empresas grandes como as pequenas necessitam determinar metas, ordenar, caso seja necessário a adoção de determinadas medidas corretivas e sobretudo seguir com atenção os resultados. Ademais, é de suma importância enfatizar que por meio da projeção orçamentária consegue-se observar e conferir o desempenho do empreendimento entre um ano em outro (SANTOS et al. 2018).

> Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro, determinando, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos por ventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades (SANVICENTE; SANTOS, 2013, p.14)

Similarmente Hoji (2010, p. 415) relata que “O planejamento consiste em estabelecer com antecedência as ações a serem executadas dentro de cenários e condições preestabelecidas estimando os recursos a serem utilizados.”

Na contextualização orçamentária ainda que superficialmente, “o planejamento” apresenta-se obrigatório, por conter informações relevantes que serão arrecadadas e aplicadas de certos recursos futuros, desta maneira antevendo determinadas circunstâncias, sendo admissível efetuar os devidos ajustes antecipadamente, contribuindo para que a companhia alcance com exatidão seus objetivos (MIEDZINSKI, 2015).

Existem inúmeros métodos de concretizar o planejamento orçamentário. Pode-se fazer uso do Planejamento Estratégico, Tático e Operacional da empresa, fundamentando-se no histórico dos anos antecedentes, exemplarmente. Vale ressaltar que devem ser envolvidos não somente os gestores em tal processo, mas também os contadores de confiança, os quais podem aprovisionar dados específicos para tal projeção (LUNKES; VANZELLA, 2015).

O planejamento orçamentário é composto por:

- Planejamento de Vendas
- Projeção de Deduções de Vendas
- Orçamento de Custos de Produção
- Orçamento de Gastos com Pessoal
- Orçamento de Despesas Operacionais
- Orçamento de Investimentos

É de suma importância estimar inclusive as demandas específicas de cada empresa, seja ela de grande, médio ou pequeno porte e criar regras adequadas para aplicar o orçamento às suas necessidades. Para tanto, é admirável apreender o padrão de negócios da organização e em seguida determinar qual dos itens deverá alocar maiores esforços (VAILATTI, 2017).

Posteriormente deve-se iniciar a coleta de dados. Ao concretizar a elaboração do orçamento pelas áreas, é admissível que sejam gerados três relatórios estimados como essenciais para o processo de gestão: Demonstração do resultado do exercício (DRE) Projetado, Projeção de Fluxo de Caixa e Projeção de Balanço Patrimonial (SILVA, 2018).

Muitas empresas recorrem ao aporte de um escritório contábil de sua confiança para desempenhar esta tarefa. É muito importante que as empresas, independentemente de seu porte, realizem e controlem tais relatórios (FONSECA JR., 2018).

A Projeção de Demonstração do resultado do exercício (DRE) exibe o quanto de lucro a organização gerará.

> A demonstração do resultado do exercício é uma demonstração contabilística dinâmica que se destina a evidenciar a formação do resultado

> líquido devendo ter alterações em um exercício, através do confronto das receitas, custos e resultados, apuradas segundo o princípio contábil do regime de competência (LUNKES; VANZELLA, 2015, p. 88).

A Projeção de Fluxo de Caixa delineia o quanto o empreendimento terá de dinheiro em caixa (MARTINS, 2013).

E a Projeção de Balanço Patrimonial recomenda o quanto a companhia acumulará de riqueza no período projetado (AZEVEDO, 2016).

Com tais relatórios, é possível criar um planejamento orçamentário de maior assertividade, e por conseguinte, aperfeiçoar a gestão orçamentária da empresa. Com tais ferramentas, consegue-se criar simulações, prever cenários, fazer ajustes e tomar decisões mais apropriadas (LUNKES; VANZELLA, 2015).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa adotada para este artigo é a pesquisa bibliográfica:

> Pesquisa bibliográfica é elaborada a partir do material já publicado constituído principalmente de livros, revistas publicações em periódicos e artigo científicos, jornais boletins, monografias, dissertações, testes, material cartográfico, internet. Com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com o material já escrito sobre o assunto da pesquisa. (PRODANOV; FREITAS, 2013 p. 54)

A coleta de dados se deu por meio da consulta de artigos nas bases de dados de sites, revistas e dados de sites governamentais no período de 2010 a 2020, nas bases da Web of Science, Scopus e Scielo.

Foram adotados como critérios de inclusão das pesquisas os artigos científicos publicados, leis, portarias e normativas governamentais pertinentes ao tema. Foram adotados como critérios de exclusão a não utilização dos estudos anteriores ao ano 2010, e que não respondam aos objetivos deste artigo.

Os descritores utilizados na busca online foram: Planejamento orçamentário. Micro e pequena empresa. Tomada de decisão. A análise de dados foi a diagnóstica que busca traçar um panorama sobre determinada realidade.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 RESULTADOS

Os artigos selecionados foram consultados nas bases dedados dos mais importantes periódicos da administração pública no mundo, e no Brasil, como: *Administration & Society, Public Administrative Review, Public Administration, The American Review of Public* e Revista de Administração Pública. No decorrer do trabalho serão analisados, de forma detalhada, os 17 (dezessete) trabalhos selecionados para esta pesquisa. A análise dos trabalhos selecionados se dará em seguida.

Quadro 1: Artigos selecionados na Web of Science / Scopus / Scielo

AUTOR	TÍTULO WEB OF SCIENCE / SCOPUS / SCIELO	ANO
ESPEJO	Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: Uma Abordagem Multivariada	2019
SCHWANS	Práticas de Orçamento de Capital: um Estudo Empírico nas Cooperativas Agropecuárias Paranaenses	2019
SILVA	Orçamento Empresarial: um Estudo Descritivo em Empresas Pertencentes ao Comitê de Fomento Industrial de Camaçari	2018
FONSECA JR.	Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria: um estudo multicasos em empresas pernambucanas	2018
VAILATTI	Características do Processo de Institucionalização das Práticas de Orçamento em uma Concessionária	2017
AZEVEDO	Resistências ao Planejamento de Resultados e a Lógica Orçamentária Dominante em Municípios	2016
PANOSSO	Prioridades Estratégicas, Ferramentas de Controle Gerencial e Desempenho: um Estudo Empírico em Empresas Industriais Paranaenses	2015
SANT'ANA	Influência de fatores individuais de auditores independentes da região sul do brasil no comportamento disfuncional na auditoria	2015
NEITZKE	A Coexistência de Apolo e Dionísio: Influência da Estratégia e do Estilo de Liderança no Design e Uso do Orçamento Sob a Égide da Teoria Contingencial	2015
MORO	Implantação de um sistema de informações gerenciais numa empresa familiar da área da saúde, com reduzida estrutura	2014
ZONATTO	Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil	2014
ZUCCOLOTTO	Fatores Determinantes da Transparência do Ciclo Orçamentário Estendido: evidências dos Estados Brasileiros.	2014

NEVES	Um estudo de variáveis que impactam a execução física e orçamentária dos programas das universidades federais brasileiras	2014
SILVA	Impactos do Controle Orçamentário: uma Análise da Implementação da Metodologia de Gestão Matricial de Despesas na Indústria de Celulose	2013
SARKIS	Características do Processo Orçamentário nas Cooperativas de Crédito do Estado de Minas Gerais	2013
PUCCI	Análise do Processo de Tomada de Decisão Orçamentária no Setor de Saúde	2013
MARTINS	Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do Maranhão	2013

Fonte: Resultados da pesquisa.

Conforme observado no quadro anterior as teorias mais empregadas foram: Teoria Institucional, Teoria Contingencial e Teoria da Agência. Tais resultados advertem que ainda são insuficientes os trabalhos direcionados para o tema orçamento na perspectiva de determinada teoria de base.

Em relação às ênfases, nota-se que a teoria é o embasamento da pesquisa, assim, é por intermédio da mesma que as ideias são construídas.

Perante os encontrados em tais bases, a seguir serão apresentadas as contribuições dos estudos e as possíveis lacunas de pesquisa.

4.2 DISCUSSÃO

Conforme elencado na pesquisa de Vailatti (2017) há evidências de que a Teoria Institucional explana acerca do processo de institucionalização do orçamento no interior das organizações, de tal maneira, cooperou com o incremento do conhecimento científico relacionado ao orçamento. Por conseguinte, exibiu espaços de pesquisa, ao recomendar averiguar o papel do profissional de contabilidade na cadeia de ações e reações para aferir se a interação é condicionada de confiança no interior das organizações. Além disso, aconselhou a concretização de análises que alcancem apreender como tanto as relações de poder como as de confiança interferem na maneira como os atores e grupos organizacionais explanam as pressões de eficiência. E, também, recomendou a efetivação de estudos de casos comparativos, de empreendimentos corporativos com ambientes institucionais

similares e que atuam nas mesmas conjunturas, para avaliar os fatores que geram influências nos processos de institucionalização de micro e pequenas empresas.

Moro (2014), com a intenção de desenvolver um processo de controle gerencial em conformidade com os planos estratégicos de micro e pequenas empresas e examinar seus respectivos funcionamentos no exercício de suas atividades, aplicando a Teoria Institucional por estar conexa com os aspectos culturais da companhia, referente à formatação de como executa os controles gerenciais, e a Teoria da Prática, por intermédio das ações elaboradas para a concepção e aplicação de uma sistemática de informações para gerenciamento sob as características, condições e precisões da organização. A implicação alcançada averiguou um destaque para o desenvolvimento e a locação dos objetivos de médio e longo prazo para a organização e a prática de seu orçamento, que foi em passo acelerado aceito pelos gerentes, que começaram a empregá-lo, repetidamente. Comprova-se a transformação cultural, possibilitando que posteriores estudos concretizem uma aplicação prática de uma sistemática de orçamento clássico com maior abordagem na autonomia daqueles que gerenciam, através da desconcentração de poder, que economiza tempo com burocracia e dá prioridade a gestão das áreas.

Já Livoschi (2013) procurou deliberar acerca dos prováveis fatores socioculturais que facilitam a institucionalização do processo orçamentário de maneira eficaz dentro das organizações e por intermédio da Teoria Institucional conseguiu identificar tanto os fatores motivadores como os fatores inibidores para que o processo orçamentário seja institucionalizado, paralelamente fez a análise do agrupamento de costumes e hábitos praticados nas micro e pequenas empresas. Chegou à conclusão de que as transformações organizacionais são fatores essenciais e que justificam os estudos da Teoria da Institucionalização. Em relação aos fatores críticos de sucesso como apropriada comunicação do plano, abarcamento do processo orçamentário na fase de planejamento e a gestão do processo orçamentário por parte da área de controladoria, metade concorda que são imprescindíveis. Demais fatores que igualmente auferiram destaque na pesquisa: “doutrinação de todos os colaboradores, valores sociais que norteiam a ética e a prática responsável pelas atividades, menos intervenção hierárquica, cronograma definido e planejado e clareza na comunicação das premissas orçamentárias” (LIVOSCHI, 2013, p. 55). Por conseguinte, manifesta-se uma extensa insuficiência de pesquisas acerca dos fatores sociais, tecnológicos, culturais e ambientais que, de determinada maneira, promovem ou não a institucionalização do processo orçamentário.

Neves (2013) ponderou se o perfil da universidade federal tende a influenciar a execução física e orçamentária dos programas Brasil Universitário e Desenvolvimento do Ensino da Pós-graduação e da Pesquisa Científica. Em tal estudo, a Teoria Institucional representa a necessidade de legitimação das disposições. Seu emprego procura dar respostas aos questionamentos pertinentes a influência das coações institucionais nas tomadas de decisões dos gestores de micro e pequenas empresa. De maneira especial, observa-se que na Administração Pública, consegue-se observar o comparecimento da Teoria da Agência, tendo como principal representante o cidadão e tendo como o agente responsável por gerenciar os recursos públicos. Obteve como resultado que o perfil da universidade federal causa influência exclusivamente na execução orçamentária dos programas. Outrossim, a pesquisa manteve a lacuna de averiguar se verdadeiramente está

acontecendo a transparência no acesso às informações provenientes do meio público.

Espejo (2019) trouxe a sua contribuição com a pesquisa relacionada ao orçamento, ao elencar a abordagem da Teoria Contingencial diligente à contabilidade gerencial de micro e pequenas empresas, através de uma nova percepção das organizações para entender o seu funcionamento, ao avaliar a carência de uma única e melhor maneira de acolhimento de artefatos contábeis e esclarecer a vivência de atrelamento de múltiplos fatores que contrafazem o sistema orçamentário, assim como o desempenho organizacional, constituindo que a análise misturada com outros fatores contingenciais (estratégia, estrutura, tecnologia e porte) consente um maior entendimento do ambiente, intrínseco e extrínseco, o que coopera significativamente para as transformações organizacionais. De tal modo, exibem-se determinadas lacunas de pesquisa dentre elas a averiguação da influência da cultura e do estilo gerencial na acolhida de sistemas contábeis gerenciais, de maneira especial pertinentes ao sistema orçamentário. E, também, concretizar estudos de casos para averiguar o modo pensar de dessemelhantes gestores responsáveis pela tomada de decisões em micro e pequenas empresas, além do *controller*.

Neitzke (2015) igualmente fundamentou seu estudo na Teoria Contingencial, no entanto restringiu-se aos fatores relacionados a estratégia e estilo de liderança, desigualmente de Espejo (2019) que fez uso de outros fatores contingentes (estratégia, estrutura, tecnologia e porte). Os dois estudos descobriram interação entre o desempenho e a utilização do orçamento, assim como, avaliar como a estratégia influencia no orçamento, uma vez que a tomada de decisões por parte dos gestores de micro e pequenas empresas precisam ser analisadas na contextualização do ambiente (ESPEJO, 2019) e, também, manter um posicionamento estratégico perante o mercado (NEITZKE, 2015).

Schwans (2018) versou a Teoria da Contingência, entretanto apresentou uma individualizada análise, porquanto empregou exclusivamente o fator contingente “porte” e correlacionou com orçamento de capital que é considerado como uma temática insuficientemente explorada a nível nacional. O aporte de tal estudo relaciona-se à seriedade de concretizar estudos preliminares, empregando múltiplas técnicas de orçamento de capital, antecipadamente a tomada de decisões conexas aos investimentos em ativos permanentes, uma vez que existiu dessemelhanças nas técnicas de orçamento de capital de acordo com o porte das empresas. O espaço em branco observado em tal pesquisa é a precisão de mais estudos que versem acerca do orçamento de capital em solo brasileiro.

Silva (2018) cooperou com seu estudo ao empregar a Teoria da Agência e Assimetria Informacional para esclarecer a utilização do orçamento nas organizações. Os encontrados contrariam a teoria, visto que não os responde e não nota a existência de assimetria de informação. De tal maneira, os sugestionamentos de futuras pesquisas são: a utilização da técnica de coleta de dados, grupo de foco ou jogos de empresas para pesquisar, de maneira mais característica, o ponto de vista em relação a assimetria informacional e a utilização do orçamento como item de controle. E, além disso ponderar “como os sistemas de informação gerenciais lidam com o problema de assimetria informacional em micro e pequenas empresas” SILVA, 2018, p. 63).

Fonseca Jr. (2019), fez uso das Teorias Motivacionais para avaliar as resistências no processo de implantação da controladoria em micro e pequenas empresas. Chegando à conclusão de que as resistências fazem parte do contexto corporativo, apesar disso, não devem impossibilitar as ações solicitadas pela controladoria. Portanto, a perseverança e coerência do profissional que atua como *controller* são de suma importância para as micro e pequenas empresas. Recomenda-se que novas pesquisas sejam realizadas futuramente e que haja uma amostragem maior de empresas, inclusive fazendo uso de demais variáveis como fatores de resistência. Assim como certas companhias não exibiram resistências à controladoria, do mesmo modo, poderiam ser pesquisados quais os pretextos da ausência de resistência.

Panosso (2015), teve como objetivo em sua pesquisa pesquisar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses, e a influência da aplicação das ferramentas de controles gerenciais, na performance de micro e pequenas empresas. Empregando a Teoria Contingencial, fez-se uso somente do fator estratégia organizacional em tal pesquisa, chegando a conclusão de que as prioridades estratégicas de distinção comprovaram existir influência em somente "três ferramentas de controle gerencial e a de liderança de custo em duas ferramentas, de modo que futuros estudos podem incluir outras prioridades estratégicas e outras ferramentas de controle gerencial" (PANOSSO, 2015, p. 27), observando um escasso grau de utilização das ferramentas de controle gerencial em micro e pequenas empresas.

Zuccolotto (2014) pesquisou e fundamentou seu estudo na Teoria Democrática, partindo do princípio de que a descentralização é primordial para que seja estabelecida uma sociedade democrática, tendo a transparência como fator condicional para a consolidação da democrática das diversas organizações, inclusive as micro e pequenas empresas. Os Estados que possuem uma definição política e conteúdos informacionais bem definidos de maneira conjunta e orientado pelo Conselho de Transparência alcançaram resultados melhorados nos indicadores de transparência. A transparência, o quantitativo e a qualidade dos conhecimentos divulgados majoraram significativamente no Brasil, em função das exigências advindas do poder central, das organizações de controle, das mídias e da população. Neste seguimento, aconselha-se que sejam realizadas futuras pesquisas para investigar a interação "entre a transparência do contexto subnacional e a responsabilização dos gestores, bem como analisar a transparência do poder legislativo, judiciário, universidade e outras entidades promotoras da democracia e, ainda, replicar o estudo, de forma longitudinal" (ZUCCOLOTTO, 2014, p. 57).

Silva (2013) fez uso da Teoria da Agência, na qual foram descobertas evidências de que a Gestão Matricial de Despesas coopera para o acrescentamento da eficácia do processo orçamentário e para o melhoramento da eficiência na consumação de recursos, apesar disso notou-se possível conflito entre aqueles que gerenciam as micro e pequenas empresas. Aconselha-se que as pesquisas futuras, tenham uma abrangência maior do período de análise, assim como, examinar a existência de conflitos entre os diversos gestores.

Sarkis (2013) contribuiu através da associação da visão sistêmica da Teoria de Sistemas com orçamento empresarial, versando que o planejamento e controle de resultados abarca o orçamento empresarial, de tal maneira, é necessário apreender a conceituação de sistemas que ressalta a conexão e o inter-relacionamento "entre

aspectos funcionais, operacionais e estratégicos que são imprescindíveis para a eficácia organizacional de micro e pequenas empresas" (SARKIS, 2013, p. 28). Determinadas recomendações de pesquisas futuras foram mencionadas, dentre elas:

> investigar as diferenças gerenciais das cooperativas de crédito que têm contabilidade própria em comparação às que têm contabilidade terceirizada, em termos do uso de ferramentas de gestão; identificar o grau de influência, na adoção ou não de ferramentas gerenciais nas sociedades cooperativas, do tempo de trabalho ou de gestão dispensado pelos membros da Diretoria; investigar o desempenho econômico-financeiro das cooperativas de crédito que usam o orçamento empresarial em confronto com as que não o utilizam (SARKIS, 2013, p. 30).

Pucci (2013) trouxe relevantes contribuições com sua pesquisa, ao ponderar o processo voltado para a tomada de decisão orçamentária, sob o ponto de vista da Teoria da Utilidade Esperada e da Teoria do Prospecto. Os encontrados ratificaram o que já era imaginado e possuía respaldo pelo referencial teórico, de que as decisões racionais predominam quando a decisão diz respeito a aspectos econômicos, tais observações encontram-se alinhadas, inclusive, com a Teoria da Racionalidade Limitada. Por conseguinte, chega-se à conclusão de que a área de saúde de todas as empresas com inclusão das micro e pequenas empresas necessita de um componente orçamentário característico que acolha as suas demandas. Logo, orienta-se que os estudos futuros, mensurem o custo de oportunidade socioafetivo, para aperfeiçoar os mecanismos de domínio orçamentário e melhoramento do processo decisório. Inclusive, é possível ampliar a base de unidades hospitalares no banco de dados, para efetuar a comparação entre os dessemelhantes portes, localizações e público-alvo. E, também, correlacionar hospitais de desiguais países, com culturas variáveis.
Enquanto o estudo de Martins (2013), que empregou a Teoria Institucional da Administração Pública, objetivou averiguar o aporte dos métodos de custeio para a tomada de decisão no Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Maranhão (CBMMA) e examinar os itens que atrapalham a implementação de uma sistemática de custos na administração pública. A teoria foi utilizada para o processo de institucionalização: "codificação, incorporação, reprodução e institucionalização" (MARTINS, 2013, p. 87). Obtendo como resultado que os gerentes distinguem a importância da contagem dos custos na administração pública, todavia, isso não é devidamente cumprido por ausência de uma previsão legal de penalidade pelo não cumprimento, de outra maneira não tem conhecimento da aplicabilidade dos métodos de custeio e sua significativa contribuição para a contagem dos custos na administração pública, independentemente do porte da organização. Portanto, comprova-se, para estudos futuros, o aproveitamento de da pesquisa em demais órgãos, por terem dessemelhantes atividades e natureza de recursos, permitindo averiguar a multiplicidade no comportamento dos resultados, segundo a metodologia de custeio aplicada.

Zonatto (2014), com a Teoria Social Cognitiva, ponderou "a influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias em empresas brasileiras de micro e pequenas empresas" (p. 41), reconhecendo nos gestores, anseio "(motivação para participação orçamentária e comprometimento organizacional) e oportunidade (participação orçamentária e informações relevantes para o trabalho)" (p. 42).

Ademais, a alternativa por tal teoria deve-se à abordagem interacionista da pesquisa. Como ponto de observação, aconselha-se que seja replicado o modelo teórico sugerido, estudando mais estudos relacionados a Teoria Social Cognitiva e a Contabilidade Comportamental.

Sant'ana (2015) examinou a interferência de fatores individuais de auditores independentes das micro e pequenas empresas da região sul do Brasil no comportamento disfuncional na auditoria, por intermédio da Teoria da Agência e Governança Corporativa, constatou a existência de fatores individuais por meio de variáveis oriundas da psicologia social e organizacional, estabelecidos no âmbito das desordens de agência entre o Principal e o Agente, em tal conjuntura medido através do Comportamento Disfuncional que existe na auditoria contábil. Os resultados indicaram, uma ressalva em relação à influência positiva identificada no excesso de confiança do auditor que pode interferir em tal tipo de tomada de decisão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como problema verificar como avaliar de que maneira a utilização do planejamento orçamentário contribui para a gestão e tomada de decisão? O objetivo geral é avaliar a importância da utilização planejamento orçamentário para a gestão de micro e pequenas empresas.

Os objetivos específicos foram: i) apresentar os conceitos de planejamento orçamentário utilizados na gestão; ii) delinear como são classificadas as empresas; e ii) descrever e classificar os modelos de orçamento.

No decorrer dos mesmos inúmeros modelos de teorias orçamentarias foram apresentadas, portanto, analisou o cenário nacional da produção científica sobre o orçamento.

De tal modo, por intermédio da exploração das contribuições e lacunas de pesquisa aqui verificadas para a elaboração desse artigo, chegou-se a conclusão de que existe carecimento de estudos relacionados à apreciação dos fatores que interferem no processo de institucionalização das micros e pequenas empresas; em relação à investigação da interferência da cultura e do estilo gerencial no acolhimento de sistemas contábeis gerenciais, de maneira especial em relação ao sistema orçamentário; os achados aqui permitiram conhecer e distinguir os diversos modelos existentes.

Também, conectado à controladoria, é imprescindível que seja investigada a resistência de determinados setores organizacionais na execução de tarefas características da controladoria.

Em relação ao direcionamento do orçamento a uma teoria, aconselha-se o emprego da Teoria Social Cognitiva, com aprofundamento de estudos com a Contabilidade Comportamental. Conservando-se na esfera de comportamento, outro espaço em branco encontrado diz respeito a análise de controles culturais e a certeza em relação aos impactos nos resultados das instituições de micro e pequeno porte.

Nesse sentido, respondendo à questão de pesquisa de “de que maneira a utilização do planejamento orçamentário contribui para a gestão e tomada de decisão”, verifica-se que inúmeras são as circunstâncias para que o planejamento orçamentário seja empregado e dessa maneira contribua para a gestão da tomada de decisão em micro e pequenas empresas.

Finalmente, sugere-se que novos estudos sejam desenvolvidos e que os mesmos possam ampliar os debates relacionados a temática aqui desenvolvida em âmbitos acadêmicos e profissionais.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, R. R. **Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios**. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, USP, Ribeirão Preto, SP, Brasil. 2016.

BORNIA, ANTONIO CEZAR. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. (Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.) Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm Acesso em: set. 2021.

BRUNI, ADRIANO LEAL; FAMÁ, RUBENS. **A contabilidade empresarial com aplicações na HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2018.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

ESPEJO, M. M. DOS S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. 2019.

FONSECA JR. J. C. DA**. Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria: um estudo multicasos em empresas pernambucanas**. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco –UFPE, Recife, PE, Brasil. 2019.

HOJI, MASAKAZU. **Administração financeira e orçamentária**: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HOJI, MASAKAZU, SILVA HÉLIO ALVES DA. **Planejamento e controle financeiro fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. 2018. **Contabilidade**. Disponível em: https://ibpt.com.br/ Acesso em: ago. 2021.

KASSAI, SILVIA. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. Caderno de Estudos FIPECAFI. 2019. Disponível em: www.scielo.br. Acesso em: ago. 2021.

KLADIS, CONSTANTIN METAXA; FREITAS, HENRIQUE M. R. DE. **Processo decisório**: modelos e dificuldades. Rio de Janeiro, 1995. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/1995/1995_028_rev_decidir.pdf>. Acesso em: set. 2021.

LUNKES, ROGÉRIO JOÃO; VANZELLA, CLAILD. **Orçamento baseado em atividades**: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. 2015. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos52005/263.pdf>. Acesso em: set. 2021.

MARTINS, J. A. S. **Gestão de custos na administração pública**: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do estado do Maranhão. (Dissertação de mestrado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil. 2013.

MAXIMIANO, ANTÔNIO CESAR AMARU. **Introdução à Administração**. 2. Ed. São Paulo: 8. ed. Atlas, 2019.

MIEDZINSKI, JOÃO CIRILO. **Planejamento empresarial**: observado a teoria e construindo a prática. São Paulo: Atlas, 2015.

MORO, J. R. **Implantação de um sistema de informações gerenciais numa empresa familiar da área da saúde, com reduzida estrutura**. (Dissertação de mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil. 2014.

NEITZKE, A. C. A. **A coexistência de Apolo e Dionísio**: influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da Teoria Contingencial. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. 2015.

NEVES, T. J. G. DAS. **Um estudo de variáveis que impactam a execução física e orçamentária dos programas das universidades federais brasileiras**. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Recife, PE, Brasil. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 2 a Edição Revista e atualizada, São Paulo – SP. 2019.

PANOSSO, A. **Prioridades Estratégicas, Ferramentas de Controle Gerencial e Desempenho**: um Estudo Empírico em Empresas Industriais Paranaenses.

(Dissertação de mestrado). Universidade Estadual de Maringá – UEM, Maringá, PR, Brasil. 2015.

PORTAS, D. B. **Motivação e conhecimento sobre orçamento e suas relações com a participação no orçamento**: um estudo de caso. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil. 2014.

PUCCI, M. **Análise do processo de tomada de decisão orçamentária no setor de saúde**. (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil. 2013.

SANT'ANA, C. F. **Influência de fatores individuais de auditores independentes da região sul do brasil no comportamento disfuncional na auditoria**. (Dissertação de mestrado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil. 2015.

SANTOS, VANDERLEI; DOROW, DIEGO R.; BEUREN, ILSE M. Práticas Gerenciais de Micro e Pequenas Empresas. **Revista Ambiente Contábil**. v. 8 – n. 1, jan/jun 2019. Disponível em: periodicos.ufrn.br. Acesso em: ago. 2021.

SARKIS, C. D. **Características do processo orçamentário nas cooperativas de crédito do Estado de Minas Gerais**. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. 2013.

SCHWANS, A. **Práticas de orçamento de capital**: um estudo empírico nas cooperativas agropecuárias paranaenses. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. 2018.

SEBRAE. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira** – Região Sul. SEBRAE, Brasília, 2018. Disponível em: http://www.sebrae.com.br. Acesso em: ago. 2021.

SILVA, M. S. **Impactos do controle orçamentário**: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose. (Dissertação de Mestrado). Fundação Instituto de Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, FUCAPE, Vitória, ES, Brasil. 2018.

SILVA, M. C. DA. **Avaliação de desempenho de governos municipais brasileiros na execução orçamentária da despesa por funções de governo**. (Tese de doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Universidade de Brasília. Universidade Federal da Paraíba. Programa Multi-institucional e inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Natal, RN, Brasil. 2013.

SOUZA, MARCOS ANTÔNIO DE; DIEHL, CARLOS ALBERTO. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2019.

SOUZA, REJIANE A. ROSA; RIOS, RICARDO PEREIRA. Contabilidade Gerencial como Ferramenta para Gestão Financeira nas Microempresas: Uma Pesquisa no Município de São Roque SP. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**. v. 2, n. 1, 2018. Disponível em: www.faccamp.br. Acesso em: ago. 2021.

VAILATTI, J. L. **Características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos.** (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. 2017.

ZONATTO, V. C. DA S. **Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil**. (Tese de doutorado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil. 2014.

ZUCCOLOTTO, R. **Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos Estados brasileiros**. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. 2014.