

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CARACTERIZAÇÃO DO USO DE SISTEMAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO:
UM ESTUDO MULTI-CASO

Adriana Cristina da Silva

Orientadora: Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves

SÃO PAULO

2004

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ADRIANA CRISTINA DA SILVA

**CARACTERIZAÇÃO DO USO DE SISTEMAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO:
UM ESTUDO MULTI-CASO**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves

SÃO PAULO

2004

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Rosana C. M. Grillo Gonçalves

Prof. Dr. José Dutra de Oliveira Neto

Prof. Dr. Josir Simeone Gomes

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Publicações e Divulgação do SBD/FEA/USP

Silva, Adriana Cristina da

Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso / Adriana Cristina da Silva. -- São Paulo, 2004.

131 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004
Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Orçamento 3. Gestão econômica 4. Controladoria I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. II. Título.

CDD – 657

**À minha mãe,
que me ensinou a ser guerreira
e ao meu querido pai,
que tanto cuidou de mim**

Agradeço primeiramente à professora e orientadora Rosana que, desde a graduação, acompanha meu trabalho, contribuindo enormemente para meu amadurecimento acadêmico, tendo sido sua dedicação e orientação fundamentais para a conclusão desse trabalho. Agradeço aos professores Josir Simione Gomes e José Dutra de Oliveira Neto, que participaram da banca de qualificação e de defesa, com valiosas contribuições. Também agradeço às professoras Maísa de Souza Ribeiro e Maria Christina Siqueira de Souza Campos, aos professores Roberto Vatan dos Santos, Alexandre Assaf Neto e Marcelo Seido Nagano, pelos conhecimentos transmitidos.

Agradeço especialmente ao professor Gilberto Tadeu Shinyashiki pelas suas inúmeras sugestões e pelo encorajamento que dele recebi durante a fase de conclusão do trabalho. Agradeço também aos funcionários da Biblioteca Central do *campus* da USP Ribeirão Preto, em especial à Tânia Bonani. Agradeço aos funcionários da FEA-RP e da FEA-SP pelo apoio institucional, em especial à secretária Érika de Lima Veronezi, ao João Moreira dos Santos, e aos vigilantes José Antônio (Gaúcho) e Marcos Antônio, pelas conversas e lanches durante as inúmeras madrugadas feanas.

Agradeço às empresas que aceitaram participar deste trabalho e aos entrevistados, que sempre se prontificaram em me ajudar.

Agradeço aos meus pais pelo apoio incondicional que sempre me deram (se aqui cheguei, eles são os principais responsáveis!). Agradeço à minha irmã, pela doce presença. Agradeço também aos amigos de perto: Luciana Massaro Onusic, Adriana de Lima, Luís Carlos Simões, Marcos Jabor, Roni Bonízio e Sílvio Nakao, e aos amigos de longe: Roberta, Maila, Adriana Clara, Oscar, Paulo Anselmo Pablos e, especialmente, à Cléa Broisler de Lima, que me ajudou em muitos momentos da minha vida.

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi caracterizar a utilização do sistema de controle orçamentário em empresas brasileiras de grande porte. Tal caracterização foi feita qualitativamente por meio de dois estudos de caso. A primeira empresa estudada é uma distribuidora atacadista e a segunda é fabricante de bens de consumo não duráveis, sendo ambas líderes de mercado. O roteiro de entrevistas baseou-se em um quadro referencial teórico particularmente definido para esta dissertação. O quadro referencial teórico compõe-se do estudo de cinco itens: tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização. Complementados por mais cinco itens que descrevem o contexto corporativo: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado. Na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário, ficou claro que ambas as empresas utilizam-no como principal ferramenta de controle gerencial. Não há participação da média e baixa gerência no processo de planejamento estratégico. Numa das empresas, as informações sobre o planejamento estratégico não são divulgadas, nem é estabelecido vínculo claro entre as estratégias e as metas orçamentárias. Nas duas empresas, a tecnologia que dá suporte ao orçamento é composta por diferentes *softwares* de diferentes fabricantes, parcialmente integrados. A empresa com uso mais intenso do sistema de controle orçamentário possui maior participação dos empregados, busca utilizar-se das informações orçamentárias na implementação de medidas corretivas, e usa orçamento matricial. O uso mais intenso do sistema de controle orçamentário ocorre na empresa que é maior, mais diversificada, mais centralizada, atua num ambiente mais dinâmico, e possui menor *market share*. Os resultados obtidos convergem quase que totalmente com os resultados obtidos em outras pesquisas empíricas. Eles indicam que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema orçamentário é utilizado. Mediante a análise das informações obtidas nas entrevistas, realizadas com base no quadro referencial da pesquisa, foi possível compreender as principais características do uso do controle orçamentário nas empresas pesquisadas. Tal compreensão aumentou quando foram feitas comparações entre as duas empresas, e entre seus resultados e os resultados empíricos extraídos da literatura.

ABSTRACT

This work's objective was to characterize the budget control system's utilization in the Brazilian big companies. Such characterization was qualitatively done by studying two cases. The first company studied is a wholesale distributor company and the second is a perishable goods manufacturing corporation, both market leaders. The interviews' program was based on a theoretical referential table particularly determined for this dissertation. The theoretical referential table is composed by the study of five items: technology, participation, budget follow up, budget system's integration and emphasis in the utilization. Complemented by another five items that describe the corporative context: size, diversification, decentralization, dynamism, position and participation in the market. In the characterization of the budget control system's utilization it was clear that both companies use it as the most important tool of management control. The intermediate and base management do not participate in the process of the strategic planning. In one of the companies the information about the strategic planning is not divulged, not even is established a clear relation between strategies and budget goals. In both companies, the technology that supports the budget is composed by different software, from different manufacturers, that is partially integrated. The company that uses the budget control system more intensively has a larger participation of the employees, tries to use the budget information in the implementation of corrective measures and makes use of the matrix budget. A more intensive utilization of the budget control system occurs in the company that is bigger, more diversified, more centralized, that acts in a more dynamic environment and has a smaller market share. Most of the results obtained in this work converge with the results obtained in other empirical researches. They indicate that the corporative context's variables help to explain the way the budget system is used. Based on the analysis of the information obtained in the interviews, performed according to the research's referential table, it was possible to understand the most important characteristics of the budget control's utilization of the companies studied in here. Such understanding was intensified by the comparison between both companies and between this work's results and the empirical results extracted from the literature.

SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	2
LISTA DE QUADROS.....	4
1 INTRODUÇÃO	4
1.1 JUSTIFICATIVA.....	5
1.2 QUESTÃO DA PESQUISA.....	6
1.3 OBJETIVO DO ESTUDO	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 CONCEITOS E ASPECTOS RELEVANTES DA EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE E SEUS IMPACTOS NOS SISTEMAS ORÇAMENTÁRIOS	7
2.1.1 Aspectos relevantes da evolução dos sistemas de controle	7
2.1.2 Conceituação de sistema de controle e processo de controle	12
2.1.3 Evolução do sistema de controle orçamentário	14
2.2 O USO DA ABORDAGEM CONTINGENCIAL NO ESTUDO DOS SISTEMAS ORÇAMENTÁRIOS	15
2.3 CARACTERIZAÇÃO DO USO DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	17
2.3.1 Perspectiva de Merchant.....	17
2.3.2 Perspectiva de Otley	19
2.3.3 Referências bibliográficas com apresentação de dados empíricos.....	22
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	27
3.1 METODOLOGIA	27
3.1.1 Proposições.....	29
3.1.2 Unidade de análise e coleta de dados	29
3.2 UNIÃO DOS DADOS ÀS PROPOSIÇÕES E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	30
3.3 QUADRO REFERENCIAL DA PESQUISA	30
3.3.1 Variáveis do contexto corporativo consideradas na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário	30
3.3.2 Variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário	32
3.3.3 Roteiro de perguntas referentes às variáveis do contexto corporativo	33
3.3.4 Roteiro de perguntas para a caracterização direta do uso dos sistemas de controle orçamentário	35
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS ESTUDOS DE CASO	41
4.1 ASPECTOS DA COLETA DE DADOS	41
4.2 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS.....	41
4.3 DADOS COLETADOS REFERENTES ÀS VARIÁVEIS DO CONTEXTO CORPORATIVO, CONSIDERADAS NA CARACTERIZAÇÃO DO USO DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO..	43
4.3.1 Tamanho	43
4.3.2 Diversificação	43
4.3.3 Descentralização	44
4.3.4 Dinamismo do mercado.....	47
4.3.5 Posição e participação no mercado.....	47

4.4	DADOS COLETADOS REFERENTES ÀS VARIÁVEIS DIRETAMENTE RELACIONADAS À CARACTERIZAÇÃO DO USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	48
4.4.1	Tecnologia do sistema de controle orçamentário	48
4.4.2	Participação	61
4.4.3	Acompanhamento Orçamentário	66
4.4.4	Integração	68
4.4.5	Ênfase na utilização do Sistema de Controle Orçamentário.....	70
4.5	ANÁLISE DOS ESTUDOS DE CASO	74
4.5.1	Análise das divergências nos itens diretamente voltados à caracterização do controle orçamentário	74
4.5.2	Variáveis do contexto corporativo - confronto com os resultados de Merchant (1981 e 1984) e Chenhall (2003).....	77
4.5.3	Comparação dos estudos de caso com demais estudos empíricos encontrados no referencial teórico	78
5.	CONCLUSÕES.....	84
	LIMITAÇÕES DO TRABALHO	88
	SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	89
	REFERÊNCIAS	90
	REFERÊNCIAS CONSULTADAS	95
	APÊNDICES	100

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - PERSPECTIVAS DE CONTROLE	10
QUADRO 2 – ELEMENTOS DE UM SISTEMA AMPLO DE CONTROLE	12
QUADRO 3 – IDENTIFICAÇÃO DO TAMANHO DA EMPRESA.....	33
QUADRO 4 – IDENTIFICAÇÃO DO NÍVEL DE DIVERSIFICAÇÃO DA EMPRESA	33
QUADRO 5 – NÍVEL DE DESCENTRALIZAÇÃO	34
QUADRO 6 – DINAMISMO DO MERCADO.....	34
QUADRO 7 – POSIÇÃO E PARTICIPAÇÃO NO MERCADO.....	34
QUADRO 8 - TECNOLOGIA DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	36
QUADRO 9 - PARTICIPAÇÃO	37
QUADRO 10 – ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO	38
QUADRO 11 - INTEGRAÇÃO	39
QUADRO 12 – ÊNFASE DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	39
QUADRO 13 - APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS	42
QUADRO 14 - CARACTERÍSTICAS DA PROJEÇÃO E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	50
QUADRO 15 - MUDANÇAS TECNOLÓGICAS OCORRIDAS DE 1998 A 2003.....	54
QUADRO 16 - SOFTWARES UTILIZADOS ATUALMENTE PARA PROJEÇÕES, SIMULAÇÕES E ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO	57
QUADRO 17 – PRINCIPAIS FONTES DE DADOS PARA O PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	59
QUADRO 18 - CARACTERIZAÇÃO DOS USUÁRIOS E DO NÍVEL DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	59
QUADRO 19 - COMPARATIVO TEMPORAL NA EXECUÇÃO DE ALGUMAS ATIVIDADES DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	60
QUADRO 20 - PARTICIPANTES NA DEFINIÇÃO DAS ESTRATÉGIAS E AMPLITUDE DA DIVULGAÇÃO	61
QUADRO 21 - PARTICIPAÇÃO DAS ÁREAS NAS PROJEÇÕES, REVISÕES E SIMULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	63
QUADRO 22 - DESCRIÇÃO DOS PARTICIPANTES	65
QUADRO 23 - METODOLOGIA DE ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO	66
QUADRO 24 - MUDANÇAS NOS PROCESSOS DECORRENTES DO CICLO DE FEEDBACK	67
QUADRO 25 - INTEGRAÇÃO ENTRE ESTRATÉGIAS E ORÇAMENTO.....	69
QUADRO 26 - INTEGRAÇÃO ENTRE O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO E OUTROS CONTROLES GERENCIAIS	70
QUADRO 27 - EVOLUÇÃO DAS VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS DA EMPRESA A.....	71
QUADRO 28 - EVOLUÇÃO DAS VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS DA EMPRESA B.....	71
QUADRO 29 - ÊNFASE NA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	72
QUADRO 30 - IDENTIFICAÇÃO DA ÊNFASE DADA AO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.....	73

1 INTRODUÇÃO

Atualmente a globalização pode ser associada a um amplo conjunto de transformações, que introduzem um novo paradigma tecno-econômico, marcado pela ampliação da concorrência, pela flexibilização dos mercados e pela utilização de novas tecnologias de informação. Também deve ser destacada a relativa estabilidade econômica atingida no país a partir de 1994. A associação desses fatores tem compelido diversas empresas a aumentarem o uso de ferramentas e sistemas de controle de gestão.

Fazendo um rápido retrospecto, desde meados da década de 80, a crescente internacionalização da gestão empresarial promoveu a introdução de sistemas de controle essencialmente financeiros que passaram a ser institucionalizados e legitimados como sistemas de controle por excelência (GOMES; SALAS, 1999).

A partir dos anos 90, o complexo e dinâmico ambiente de negócios, o que incluiu mudanças no perfil do consumo, novas tecnologias e modelos de produção, pressionou as empresas a reverem sua posição competitiva e suas dimensões estratégicas prioritárias. Quaisquer que sejam as pressões ambientais, o estrategista corporativo tem como meta encontrar uma posição no setor em que sua empresa possa se defender dessas pressões e até mesmo tirar proveito delas.

A fim de que a consecução dos objetivos estratégicos fosse alcançada, foi fundamental incluir o conceito de controle estratégico nos sistemas de controle de desempenho.

Mediante tal cenário, o presente trabalho buscou caracterizar o uso dos sistemas orçamentários, identificando sua aplicação no ambiente corporativo e suas recentes evoluções.

1.1 Justificativa

A competitividade crescente e a globalização (com seus diversos impactos) fazem com que as empresas busquem o aumento da eficiência e da eficácia, constantemente, por meio do desenvolvimento de novas técnicas e mecanismos de controle e de avaliação de desempenho, sendo a análise de processos (DAVENPORT, 1994), o *Balanced Scorecard (BSC)* (KAPLAN; NORTON, 1992; 1996; 1997) e o *Economic Value Added (EVA)* (DAMODARAN, 1999) exemplos dessa tendência.

Novas tecnologias estão sendo desenvolvidas e aplicadas de forma a suportar essas demandas crescentes por melhores controles. Exemplos dessas tecnologias são os sistemas integrados de gestão (*ERPs – enterprise resource planning*), as ferramentas de planejamento, de consolidação de informações e de análise multidimensional.

Por meio da leitura de alguns periódicos, com destaque para Otley (1994 e 1999), percebe-se, paralelamente ao que foi mencionado no parágrafo anterior, que há reflexão sobre antigos conceitos e teorias, com os mesmos sendo utilizados em conjunto com as novas metodologias e sistemas que estão surgindo. Um exemplo disso é o uso de sistemas de controle orçamentário juntamente com outros tipos de controle.

Parece oportuno, portanto, o estudo da utilização do sistema de controle orçamentário, considerando-se os aspectos organizacionais das empresas, em uma abordagem contingencial. De acordo com Gomes e Sallas (1999), adotando-se a abordagem contingencial, deve-se estudar a contabilidade de gestão como ela é, e não segundo o que ela deve ser. Seguindo essa linha de pesquisa, vários estudos, como os de Merchant (1981), Thomas (1989), Roslender (1996), Marginson (1999), Shields *et al* (2000), Van der Stede (2001), Kren (2003) e Otley (1978, 1994 e 1999) investigaram o aspecto organizacional no contexto dos sistemas de controle orçamentário ou, genericamente, no contexto dos controles de gestão.

1.2 Questão da pesquisa

Partindo-se de uma visão contingencialista, o problema investigado pode ser resumido da seguinte forma: como é a utilização do sistema de controle orçamentário nas empresas brasileiras de grande porte nos dias atuais?

A resposta a esta pergunta foi explorada considerando-se dois estudos de caso. A parte prática da pesquisa foi delineada por meio de um referencial teórico sobre controle de gestão e sistema orçamentário, fortemente baseado na teoria contingencial.

1.3 Objetivo do estudo

O objetivo desse trabalho é a caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário nos casos estudados, identificando-se mudanças tecnológicas recentes ocorridas nesses sistemas.

1.3.1 Objetivos específicos

São considerados neste trabalho três objetivos específicos:

1. estabelecer, a partir da literatura, um quadro de referência que contenha todas as características do uso do sistema de controle orçamentário a serem examinadas nas empresas estudadas;
2. caracterizar a utilização do sistema de controle orçamentário nas empresas estudadas;
3. identificar algumas mudanças tecnológicas recentes ocorridas no sistema de controle orçamentário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceitos e aspectos relevantes da evolução dos sistemas de controle e seus impactos nos sistemas orçamentários

2.1.1 Aspectos relevantes da evolução dos sistemas de controle

Inicialmente, os controles eram vistos como forma de exercício de poder. O início do século 20 foi marcado pelas obras de Fayol (2003¹) e Taylor (1995²), com ambos abordando o controle de forma bastante normativa, sem considerar os aspectos motivacionais, tendo preocupação constante em encontrar formas de controle que fossem válidas para todos os tipos de organização. Essas abordagens influenciaram decisivamente a concepção dos controles existentes na época, assim como os estudos em administração e contabilidade.

A partir da década de 50, cresceu o interesse pela teoria organizacional em contabilidade, com o trabalho de Argyris, sendo um marco na pesquisa americana sobre o tema (HOPPER *et al*, 2001).

Em 1953, Argyris publicou um artigo cujo foco era o controle orçamentário e seu impacto nas pessoas. Nele, a excessiva racionalidade dos controles orçamentários era criticada. Em sua definição sobre orçamento ela sintetizou essa influência: “orçamentos são técnicas contábeis desenvolvidas para controlar custos através das pessoas. Como tal, seus impactos são sentidos por todos na organização ... freqüentemente os orçamentos servem como base de recompensa e penalização nessas organizações” (p. 97).

Na Inglaterra, essa nova linha de pesquisa, na qual os sistemas de controle eram estudados a partir de uma perspectiva social e comportamental, iniciou-se apenas no final da década de 70 e início da década de 80 (HOPPER *et al*, 2001, p. 272).

¹ 10ª edição

a) Framework de Anthony

Embora o estudo comportamental tenha crescido nas décadas que se seguiram, um dos trabalhos que mais se destacou sobre controle gerencial foi o de Anthony (1965), o qual segrega os controles em três tipos: operacionais, gerenciais e estratégicos, definindo controle gerencial como um processo em que os executivos influenciam outros membros da organização para que se atinjam os objetivos definidos, seguindo-se as estratégias estabelecidas.

Segundo Gomes e Salas (1999, p. 38), Anthony (1965) propõe um modelo pragmático no qual a estrutura organizacional está fortemente baseada no conceito de centro de responsabilidade. Ele parte de uma perspectiva racional, cuja origem está na administração científica “que está centrada no estudo dos sistemas de controle e, em especial, da contabilidade de gestão, como instrumentos explícitos e formalizados, cuja implantação permite alcançar por si mesma a eficácia e a eficiência da organização”.

Ao distinguir o controle gerencial dos demais tipos de controle (no qual o sistema de controle orçamentário é um elemento crítico), Anthony trata de isolar os controles gerenciais daqueles tidos como operacionais, assim como dos estratégicos, pois ambos variam em função das características da empresa, sendo de difícil generalização (HANSE et al, 2003, p. 103).

Essa distinção feita por Anthony influencia até hoje as formas de controles gerenciais, incluindo-se as definições e utilizações dos sistemas orçamentários. Anthony e Govindarajan (2002, p. 461) classificam o orçamento como um tipo de controle gerencial, um instrumento importante para o planejamento e controle das empresas no curto prazo, representando uma fatia do plano estratégico da empresa, estando sua operacionalização fortemente baseada em centros de responsabilidade e na segregação entre variáveis controláveis e não controláveis. Essas características também estão presentes nos trabalhos de Welsch (1983), Horngren (2000), Atkinson et al (2000), entre outros.

Otley (1994, p. 290) analisa o modelo proposto por Anthony, destacando que, embora ele tente inserir o aspecto comportamental no seu estudo, o que ocorre é um excessivo enfoque nos controles contábeis, além disso, a divisão que foi feita por ele desconsidera as

características peculiares dos diversos setores da economia, restringindo sua aplicação a determinados segmentos, sendo as empresas manufatureiras um exemplo.

b) Perspectiva ampla de controle gerencial

Em vários de seus trabalhos, Otley (1980, 1994 e 1999) critica a separação feita por Anthony (1965) entre os tipos de controle, por entender que essa divisão não é adequada no contexto atual, dada a complexidade e flexibilidade exigida das empresas. As segregações de funções e níveis hierárquicos são mais sutis, com um mesmo gerente atuando no nível operacional, gerencial e estratégico ao mesmo tempo.

Essa constatação também está presente no trabalho de Marginson (1999, p. 216), o qual, por meio de estudo de caso, avaliou o nível de segregação dos tipos de controle e a forma de utilização dos mesmos, percebendo que não há segregação explícita entre os níveis de controle.

Marginson (1999) também detectou que o sistema de controle gerencial, fortemente baseado em informações contábeis, não é necessariamente a principal forma de controle em uma empresa, sendo que a presença de outros tipos de controle (indicadores de desempenho, controles informais, etc) coexistem em uma empresa, o que vai de encontro com as constatações feitas por Otley (1999).

Gomes e Salas (1999, p. 24), discutem as perspectivas do controle, dividindo-os em: limitada e ampla (quadro 1), com a primeira baseada apenas em aspectos financeiros e a segunda considerando também o contexto em que ocorrem as atividades, incluindo estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e contexto social e competitivo.

QUADRO 1 - PERSPECTIVAS DE CONTROLE

Aspectos	Perspectiva limitada	Perspectiva ampla
Filosofia	Controle de cima para baixo Controle como sistema	Controle realizado por todos Controle como atitude
Ênfase	Cumprimento	Motivação e autocontrole
Conceito de controle	Medição de resultado baseado na análise de desvios e geração de relatórios Desenho, técnicas de gestão	Desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo Melhora da posição competitiva
Consideração do contexto social, organizacional e humano	Limitado. Ênfase no desenho de aspectos técnicos Normas rígidas, padrões, valores monetários	Amplo. Contexto social, sociedade, cultura, emoções, valores
Fundamento teórico	Economia, engenharia	Antropologia, sociologia, psicologia
Mecanismos de controle	Controle baseado no resultado da contabilidade de gestão	Formal e informal. Outras variáveis, aprendizado

FONTE: AMAT *apud* Gomes e Salas; 1999, p. 25.

O quadro 1 sintetiza vários aspectos discutidos por autores que estudam controle a partir de uma visão mais ampla, resumindo-as e confrontando-as com uma perspectiva mais restrita que se originou no início do século passado. O controle amplo pode ser visto como resultado do dinamismo e da complexidade dos relacionamentos inter e intra-organizacionais que fazem com que todos os membros da organização se preocupem em controlar adequadamente o consumo dos recursos da empresa, buscando a melhoria contínua.

Na tentativa de incluir outros aspectos, além daquele referente ao exercício de poder, buscaram-se na psicologia, sociologia e antropologia subsídios para tornar o exercício do controle mais participativo, inclusivo e menos traumático para todos os personagens do ambiente corporativo.

O mecanismo de controle predominante nas abordagens tradicionais centra-se na utilização exclusiva de informações contábeis para avaliação, mas na perspectiva ampla estudada por Amat *apud* Gomes e Salas (1999, p. 25) há controles formais e informais, com a consideração de outras variáveis, além das contábeis.

Segundo Otley (1994, p. 295), as organizações contemporâneas sobrevivem por meio da adaptação. Sua evolução decorre das renovações e reinvenções corporativas. Isso requer não somente um foco externo em novos produtos e novos clientes, mas também um foco interno. A importância da organização interna para o desenvolvimento e distribuição de novos produtos e o alcance de novos clientes resume-se na questão: como criar um ambiente interno

que conduza à renovação? Embora não existam respostas completas para essa questão, o *empowerment* tem sido sugerido como meio de capacitar indivíduos a se envolverem na tarefa de adaptar a organização às necessidades impostas por mudanças em seu ambiente externo. O sistema de controle deve encorajá-los a arcarem com a responsabilidade de manter, no que lhes diz respeito, a organização afinada com as necessidades do ambiente. Sistemas que contemplem a mensuração do desempenho e recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho, juntamente com outros mecanismos de prestação de contas (*accountability*) são as pedras angulares sobre as quais repousa um controle gerencial bem sucedido (OTLEY, 1994, p. 296).

O *framework* para análise de sistemas de avaliação de desempenho, apresentado em Otley (1999, p.366), é composto por cinco temas centrais:

- (i) identificação dos objetivos chave para o alcance do sucesso futuro, e como o alcance de tais objetivos está sendo avaliado;
- (ii) identificação de estratégias e planos adotados pela organização, bem como dos processos e atividades a eles relacionados, e avaliação do desempenho nesses processos e atividades;
- (iii) identificação do nível de desempenho necessário para que a organização alcance os objetivos, mediante a execução das estratégias e planos elaborados, e estabelecimento de metas;
- (iv) definição de recompensas a serem atribuídas mediante o alcance das metas estabelecidas;
- (v) definição de fluxos de informação (*feedback* e *feed-forward*) necessários para que a organização aprenda com suas experiências e adapte seu comportamento atual à luz de suas experiências.

Ao discutir o item (iv), que diz respeito às recompensas, relacionando-o ao controle orçamentário, foi trazida à tona a preocupação em evitar-se possíveis distorções causadas por sistemas de recompensa atrelados ao alcance de metas orçamentárias. Tais distorções incluem manipulações em resultados, principalmente, quando as recompensas estão atreladas a resultados financeiros de curto prazo.

O presente trabalho abordou os controles gerenciais a partir de uma perspectiva ampla, com ênfase nos aspectos pesquisados por Merchant (1981 e 1984) e Otley (1994 e 1999) como será

visto no capítulo 3. No tópico que segue, serão conceituados sistema de controle gerencial e processo de controle gerencial.

2.1.2 Conceituação de sistema de controle e processo de controle

É comum encontrar na literatura sobre controle gerencial definições que utilizam os dois termos (sistema e processo) como sinônimos, embora haja algumas diferenças entre ambos.

O sistema de controle envolve o processo de controle e conseqüentemente o próprio controle. Deve refletir a forma como a empresa planeja e controla a utilização dos recursos no atendimento dos seus objetivos.

Flamholtz (1979, p. 51), partindo de uma visão ampla de controle, define sistema de controle como uma série de mecanismos desenvolvidos para aumentar a probabilidade das pessoas agirem de acordo com os objetivos da organização. O papel desse sistema, na visão desse pesquisador, é fazer com que haja um aumento na congruência dos objetivos, diminuindo o conflito de interesses e garantindo que a descentralização de tarefas operacionais não afetará o atendimento de tais objetivos.

Lowe *apud* Otley e Berry (1980, p. 235) define sistema de controle gerencial como um sistema desenvolvido para assegurar a adaptação da empresa às mudanças ambientais e garantir que o comportamento de seus empregados vá ao encontro dos objetivos definidos, evidenciando a integração necessária entre controle e estrutura dentro das empresas.

Um sistema de controle, segundo Gomes e Salas (1999), envolve o desenho da estrutura de controle, com a determinação dos indicadores de controle e do sistema de informação, o qual permitirá a efetiva realização do processo de controle, conforme quadro 2.

QUADRO 2 – ELEMENTOS DE UM SISTEMA AMPLO DE CONTROLE

Sistema de Controle	Processo de Controle
Indicadores de controle Sistema de informação	Planejamento Avaliação do resultado Decisões corretivas

Fonte: GOMES; SALAS (1999, p. 73)

De acordo com o quadro 2, um sistema de controle é composto por um conjunto de controles, amparados por um sistema de informação que auxilia o processo de planejamento e avaliação de resultados, permitindo que ações corretivas sejam feitas para assegurar que os objetivos definidos sejam alcançados. A correta definição dos indicadores de controle irá influenciar a maneira como o sistema de informação é criado, pois eles apresentam de maneira sintética os principais índices que demonstram a evolução da empresa ou da unidade avaliada.

O processo de controle, por sua vez, foi apresentado de forma resumida no quadro 2 como envolvendo planejamento, avaliação de resultados e decisões corretivas. Ele acontece formal e informalmente nas empresas, como lembrado por Anthony e Govindarajan (2002, p. 44).

As três etapas do processo de controle estudadas por Gomes e Salas (1999) podem ser desmembradas em seis etapas:

- a) definição do que controlar, com planejamento adequado e que contenha clara definição de seus objetivos e estratégias;
- b) definição de como medir se o que foi estabelecido anteriormente está sendo alcançado, ou seja, deverão ser definidos os indicadores de desempenho;
- c) definição de padrões que podem ocorrer pelos estudos de padrões, considerando as características da empresa, *benchmarking* ou definição de metas;
- d) mensuração dos valores reais;
- e) avaliação dos resultados obtidos, confrontando-os com os resultados planejados;
- f) proposta de ação corretiva.

Um processo de controle para ser eficiente deverá respeitar todas as fases citadas, com especial atenção para a última etapa, pois como mencionado por Atkinson et al (2000, p. 582) o processo de controle só fará sentido se a empresa tiver conhecimento e habilidade para corrigir situações que estão fora de controle. Caso isso não seja possível, a validade do controle se perde, pois todos os esforços para identificar um problema não são aproveitados, tornando tal processo desmotivador.

2.1.3 Evolução do sistema de controle orçamentário

Os estudos sobre sistemas de controle orçamentário foram fortemente influenciados pela administração científica e pela abordagem racional (cujo principal representante é Anthony, 1965). É comum a definição de orçamento por parte de alguns autores, como sendo uma ferramenta exclusivamente de curto prazo, que serve como forma de recompensar ou penalizar os indivíduos dentro das organizações, como pesquisado por Argyris (1953). Esse paradigma fez com que o sistema de controle orçamentário não fosse visto de forma integrada. Nele, tipicamente seu uso é limitado à: - projeção anual, que é avaliada mensalmente para prestação de contas junto ao conselho administrativo da empresa e, - mecanismo de pressão junto às áreas, não enfocando a análise de processos e sua integração fundamental com as estratégias da empresa.

Em Alegria (1996, p. 88), destaca-se que o sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de planejamento estratégico, pois ainda que pareça que todas as decisões referentes ao futuro da empresa foram traçadas no planejamento estratégico, há muitas decisões que estão relacionadas no plano detalhado que é representado pelo orçamento. Em outras palavras, o orçamento não substitui o planejamento estratégico, mas é um apoio que a empresa tem para administrar o curto prazo, sem se esquecer do longo prazo.

A década de 90 foi marcada pela busca por novos paradigmas, sendo que o foco dos estudos, a partir de uma visão contingencialista, voltou-se cada vez mais para questões de estratégia, organização, governança e desempenho (HOOPER et al, 2001, p. 280). Segundo Barsky e Marchant (2001), o que se vê atualmente é um abandono crescente de indicadores puramente financeiros, havendo uma migração para outras formas de controle, tais como Balanced Scorecard (BSC). Essa abordagem também é adotada por Otley (1999), que destaca o papel de um modelo de gerenciamento de desempenho, cujos pilares estão centrados na integração entre sistema orçamentário, Economic Value Added (EVA) e Balanced Scorecard (BSC).

Bunce et al (1995) propõem uma ampliação na forma de utilização do orçamento, relacionando-o verdadeiramente com a visão, missão e estratégias da empresa. A alocação de recursos deve ser feita de forma racional e de acordo com as prioridades definidas. O gerenciamento não deve se resumir aos departamentos e sim aos processos, a avaliação dos investimentos deve ser feita constantemente, parâmetros de comparação externos devem ser

definidos em processos de *benckmarking*. O gerenciamento dos processos deve estar voltado à identificação de focos de desperdício. Devem ser utilizadas várias formas de mensuração de desempenho e não apenas indicadores financeiros. É importante enfatizar o planejamento, melhoramento e prevenção, havendo uma integração do orçamento com o gerenciamento de processos. Otley (1994, p. 294), citando o CAM-I³ *Advanced Budgeting*, um projeto que tentou definir as características do orçamento orientado a processos, destaca a importância da existência da visão processual no sistema orçamentário.

Hansen et al (2003, p. 103), ao abordarem as perspectivas de pesquisas em sistemas orçamentários, resgatam a necessidade de unir o orçamento com o planejamento operacional e estratégico, como forma de trazer a tona questões que não foram tratadas no framework de Anthony.

O novo referencial que surge a partir dessas discussões é fortemente baseado na teoria contingencialista, a qual será tratada no próximo tópico.

2.2 O uso da abordagem contingencial no estudo dos sistemas orçamentários

Segundo Covaleski et al (2003), existem três perspectivas teóricas preponderantes no estudo do processo orçamentário.

A perspectiva econômica considera o valor econômico das práticas orçamentárias, tanto para os proprietários como para os empregados. O controle orçamentário tem papel importante na coordenação das atividades e no estabelecimento de incentivos apropriados nas organizações. A pesquisa envolve-se com arranjos orçamentários que possibilitam a maximização dos interesses combinados dos proprietários (principais) e dos empregados (agentes). Nessa perspectiva, são estudados modelos que tratam da assimetria de informação entre os empregados e os donos do capital.

³ CAM-I: *Consortium for Advanced Manufacturing International*

Outra perspectiva no estudo do processo orçamentário está voltada à seguinte questão: “quais são os efeitos das práticas orçamentárias no estado mental, no comportamento e no desempenho dos indivíduos?” Tais pesquisas, voltadas à motivação e ao desempenho, isolam aspectos específicos relacionados aos indivíduos participantes do processo.

A abordagem contingencial é a terceira perspectiva citada por Covalski et al (2003) no estudo do processo orçamentário. A pesquisa em orçamento fundamentada na abordagem contingencial tem seu foco em participação, avaliação de desempenho baseada no orçamento e no uso do orçamento para controle gerencial. Ela apóia-se primariamente nos estudos sobre comportamento organizacional e enfatiza a importância das características da organização e de seu ambiente (incerteza ambiental, tamanho da organização e sofisticação tecnológica) no projeto e operação de sistemas de informação contábil, que incluem o orçamento.

Os estudos sobre sistemas orçamentários, baseados nos modelos da teoria da contingência, apregoam que não existem práticas orçamentárias de sucesso universal. A escolha das práticas orçamentárias de sucesso dependerá das circunstâncias ambientais e tecnológicas às quais determinada organização está sujeita. Por exemplo, sistemas de controle rigorosos são freqüentes em organizações centralizadoras, e sistemas menos rigorosos em organizações mais descentralizadas (COVALESKI et al, 2003, p. 32).

O ambiente externo é uma variável de contexto extremamente significativa. A hostilidade de um ambiente com competitividade intensa foi relacionada à confiança no controle formal (IMOUSILLE apud CHENHALL, 2003, p. 137).

Merchant (1981) enfatiza que há pouca pesquisa contábil, especialmente empírica, conduzida em níveis mais elevados de análise, ou seja, em um nível superior àquele que considera apenas indivíduos.

Otley (1999, p. 381) acrescenta: “embora técnicas de contabilidade gerencial e de controle tenham sido estudadas individualmente, considerando um contexto restrito, há necessidade de estudar esses controles como parte de um sistema de controle organizacional maior”.

O quadro referencial (framework) utilizado neste trabalho está embasado na teoria da contingência, com destaque para as pesquisas realizadas por Merchant e Otley, como será discutido a seguir.

2.3 Caracterização do uso do sistema de controle orçamentário

2.3.1 Perspectiva de Merchant

Merchant (1981) analisou o desenvolvimento dos sistemas orçamentários a partir de um framework baseado na teoria contingencial. Seu trabalho partiu da premissa de que os sistemas orçamentários são usados de diferentes formas nas empresas, com variáveis referentes ao contexto corporativo, podendo influenciar na utilização desses sistemas. Essas variáveis são: tamanho, diversificação e grau de descentralização.

Em empresas maiores, mais diversificadas e mais descentralizadas, segundo Merchant (1981, p. 815) devem estar presentes as seguintes características:

- a. participação: a utilização de controles administrativamente orientados tendem a fazer com que a participação da média e baixa gerência, em atividades relacionadas ao orçamento, seja maior, pois se considera que em empresas maiores, dado o nível de descentralização, a média e baixa gerência estão mais envolvidas e são mais conhecedoras das capacidades e necessidades referentes às atividades sob sua responsabilidade;
- b. acompanhamento orçamentário: maior importância atribuída ao alcance das metas orçamentárias;
- c. comunicação: utilização de meios de comunicação mais formais, com a importância dada ao acompanhamento orçamentário sendo maior;
- d. maior sofisticação tecnológica do sistema de controle orçamentário, o que inclui utilização de técnicas e softwares mais aprimorados.

Por tamanho da empresa entende-se o número de seus empregados e por diversificação, o número de negócios no qual a empresa atua. Rumelt apud Merchant (1981, p.817) fala de quatro categorias: negócio único, negócio dominante, negócios relacionados e negócios não relacionados.

A descentralização é discutida em vários trabalhos e Pugh et al (1969, p. 108) estudam a descentralização a partir da vertente autoridade, definindo centralização como o nível no qual a organização tem a necessária autoridade para tomar determinada decisão, sendo que quanto mais alto o nível, maior o grau de centralização.

Gordon e Miller (1976, p. 61) descreveram a descentralização como algo necessário em função do crescimento da complexidade das atividades nas empresas, cuja representação está na delegação de poder aos níveis hierárquicos inferiores, sendo que pode ocorrer por meio de divisões ou departamentalizações, devendo os sistemas contábeis refletirem tal descentralização.

Bruns e Waterhouse (1975, p.178) destacam que, à medida que há uma padronização, formalização e especialização das atividades, as tarefas e a delegação de poder para tomada de decisão podem ser controladas por meio da descentralização e estruturação das atividades.

Além das variáveis do contexto corporativo, apresentadas no trabalho de Merchant (1981), em um artigo publicado em 1984, o mesmo autor estudou outras variáveis do contexto organizacional que podem explicar diferenças na forma de utilização do sistema orçamentário, com destaque para a posição no mercado em que atua.

Uma das hipóteses propostas por Merchant (1984, p. 293) foi: “empresas com posições de destaque no mercado, em seus sistemas orçamentários, tendem a enfatizar o aspecto do controle e a integração”. Merchant, citando Franko e Lorange, menciona que a integração do orçamento é mais importante, considerando-se que as escolhas estratégicas começam a ficar mais claras e as unidades têm potencial maior de provocar impactos financeiros e operacionais na corporação.

Merchant (1984) também sugere que determinadas organizações usam o orçamento primariamente como ferramenta de planejamento e não como ferramenta de controle e integração. Utilizando-se o sistema de controle orçamentário como ferramenta de planejamento, os números orçamentários como padrões de desempenho devem ser menos importantes.

Nesta dissertação, a caracterização do uso do sistema de controle orçamentário se baseou fortemente no referencial de Merchant, mas com algumas modificações, como apresentadas no capítulo 3.

2.3.2 Perspectiva de Otley

O framework de Otley parte de uma visão contingencialista e incorpora algumas discussões oriundas da ampliação das pesquisas em sistemas de controle gerencial, ocorridas na década de 90. Em seus trabalhos, Otley enfatiza a necessidade de incorporar às discussões sobre sistema de controle gerencial a consideração sobre os aspectos do planejamento estratégico e da integração entre as ferramentas de gerenciamento de desempenho (performance).

Um aspecto de grande importância, apresentado por Otley (1994), e que foi tratado neste trabalho se refere à integração do sistema de controle orçamentário com outras ferramentas de controle gerencial (utilização ampla da expressão, ou seja, não considera a divisão feita por Anthony (1965) entre controles operacionais, gerenciais e estratégicos), integrando planejamento estratégico e sistema de controle gerencial, pois se entende que apenas o sistema de controle orçamentário ou qualquer outra ferramenta que enfatize excessivamente o aspecto financeiro do controle não será capaz de atender as demandas crescentes do ambiente empresarial. Tais demandas são de ordem econômica e social, com a ampliação da competitividade sendo um aspecto bastante relevante.

Gordon e Muller (1976, p. 60) já discutiam essa questão dizendo que um sistema de informação contábil para atender às necessidades das empresas deve considerar o ambiente no qual atua e, dentre suas características, deve constar a incorporação de dados não financeiros, a ampliação da frequência de disponibilização de relatórios e da utilização de informações preditivas.

No início dos anos 90, ocorreu grande volume de estudos envolvendo reengenharia de processos e o Activity Based Cost (ABC), já o final daquela década presenciou a intensificação das pesquisas sobre Balanced Scorecard (BSC), Economic Value Added (EVA), entre outros.

Otley (1994), em busca da ampliação do framework dos controles gerenciais na atualidade, lista algumas mudanças ocorridas no ambiente empresarial, no qual a incerteza, o tamanho das empresas, nível de concentração de alguns setores e o declínio dos setores mais tradicionais são alguns dos fatores que impulsionaram mudanças de paradigmas e busca por formas alternativas e mais eficazes de controle de gestão.

Para o autor, o contexto e a operação das organizações contemporâneas requerem flexibilidade, adaptação e aprendizado contínuo, mas tais características não são encorajadas nos sistemas tradicionais de controle, que focam excessivamente os mecanismos contábeis de controle. O gerenciamento não deve se resumir aos departamentos, devendo incluir os processos e a preocupação em identificar focos de desperdícios e oportunidades de realização de melhorias.

Otley (1999, p. 370) traz alguns caminhos possíveis para as pesquisas em sistemas de controle gerencial. Para ele, uma das respostas está no gerenciamento de desempenho que pode ser conseguida com a utilização conjunta de diversas formas de controle gerencial. Nesse trabalho, o autor aborda três sistemas de controle: sistema orçamentário, *EVA* e *Balanced Scorecard*, enfatizando a necessidade de integração entre as ferramentas. O mesmo autor destacou que a virtude do processo de controle orçamentário é que ele provê um *framework* que abarca todos os aspectos da atividade de uma organização, resumindo-os em um conjunto de demonstrações financeiras que podem ser monitoradas com os resultados atuais.

No entanto, o autor mencionou como um aspecto negativo da utilização exclusiva do sistema orçamentário o risco da empresa se basear apenas em um indicador de desempenho e cita o *EVA* e o *Balanced Scorecard* como sistemas de controle que buscam atender às demandas não satisfeitas com o sistema orçamentário.

A utilização de outras formas de controle (além dos controles financeiros) é uma forma de equilíbrio necessária à melhoria na mensuração do desempenho da empresa. O *Balanced Scorecard* é visto por Otley (1994; 1999) como ferramenta que provê uma ampliação do processo de controle, dado que enfatiza quatro perspectivas: a financeira, a de clientes, a interna e a de inovação.

Dentre os vários questionamentos feitos por Otley (1999, p. 296), há um que diz sobre a definição de recompensas a serem atribuídas, mediante o alcance das metas estabelecidas. Sistemas que contemplam a mensuração do desempenho e recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho, juntamente com outros mecanismos de prestação de contas (*accountability*) são as pedras angulares, sobre as quais repousa um controle gerencial bem sucedido (OTLEY, 1994, p. 296). O *EVA*, enquanto ferramenta capaz de mensurar o valor agregado ao negócio, pode ser útil na remuneração dos gerentes e demais empregados.

Otley (1999, p. 376) diz que o BSC foi desenhado para ser um mecanismo central de controle, possibilitando o desdobramento efetivo das estratégias e ligando os aspectos operacionais e estratégicos de uma empresa. No entanto, segundo o autor, isso não pode ocorrer de forma independente dos sistemas tradicionais de controle, parecendo-lhe pouco provável que uma empresa possa sobreviver utilizando exclusivamente o BSC, sem um sistema orçamentário em conjunto.

O estudo realizado por Marginson (1999) corrobora os aspectos pesquisados por Otley em seus dois trabalhos, cujos principais resultados foram apresentados no tópico 2.3.3. Marginson estudou a existência de outras formas de controle além dos contábeis e se há uma segregação real nas atividades dos gerentes quanto às atividades de planejamento estratégico, atividades gerenciais e operacionais.

Barsky e Marchant (2001), cujo referencial foi o estudo de Otley (1999), embora não abordem explicitamente o sistema orçamentário, estudam evidências de como o sistema de gerenciamento de desempenho é utilizado nas empresas. Para eles, a base para a implementação de uma estratégia são os sistemas, processos e ferramentas que os gerentes utilizam para gerenciar o desempenho organizacional e alinhá-lo com os objetivos estratégicos, ou seja, várias ferramentas interagem na organização, buscando a melhoria do desempenho e a consecução dos objetivos definidos.

Para finalizar, é preciso destacar que, tanto Merchant como Otley, partem de uma abordagem contingencialista, com variáveis do contexto corporativo sendo consideradas como potencialmente influenciadoras da forma como o sistema de controle orçamentário é utilizado.

Eles consideram variáveis semelhantes do contexto corporativo e se completam à medida que Otley incorpora as mudanças ocorridas nas últimas décadas e insere nas discussões sobre sistema de controle gerencial a necessidade de se considerar a integração entre as ferramentas, pois não existem panacéias no ambiente corporativo.

Com base nas referências bibliográficas expostas neste capítulo, será discutido, no capítulo 3 (tópico 3.3), o quadro referencial (*framework*) adotado no presente trabalho.

2.3.3 Referências bibliográficas com apresentação de dados empíricos

Os próximos parágrafos sintetizam os resultados de três estudos que apresentam dados empíricos relacionados ao uso de sistemas de controle orçamentário e de outros sistemas de controle de gestão.

a) *Merchant (1981)*

Merchant (1981) realizou pesquisa em 19 empresas do setor de componentes eletrônicos.

Seu estudo partia da premissa que uma estratégia de **controle administrativo** (ou de uso administrativo do orçamento) deveria ser encontrada em empresas maiores, mais diversificadas e mais descentralizadas, ao passo que o uso de estratégias de controle mais interpessoais deveria estar presente em empresas menores, menos diversificadas e mais centralizadas.

Para o autor, a existência de controles administrativamente orientados deve estar positivamente correlacionada com:

- a) participação da média e baixa gerência em atividades relacionadas ao orçamento;
- b) importância atribuída ao alcance das metas orçamentárias;
- c) utilização de meios de comunicação mais formais, com a importância dada ao acompanhamento orçamentário sendo maior;
- d) sofisticação tecnológica do sistema de controle orçamentário.

Essas hipóteses foram testadas correlacionando-se as variáveis de uso do sistema de controle orçamentário (linhas) com as variáveis do contexto corporativo (coluna), como mostrado na figura 1. Para o cálculo dos coeficientes de correlação utilizou-se *Spearman Rank-Order*.

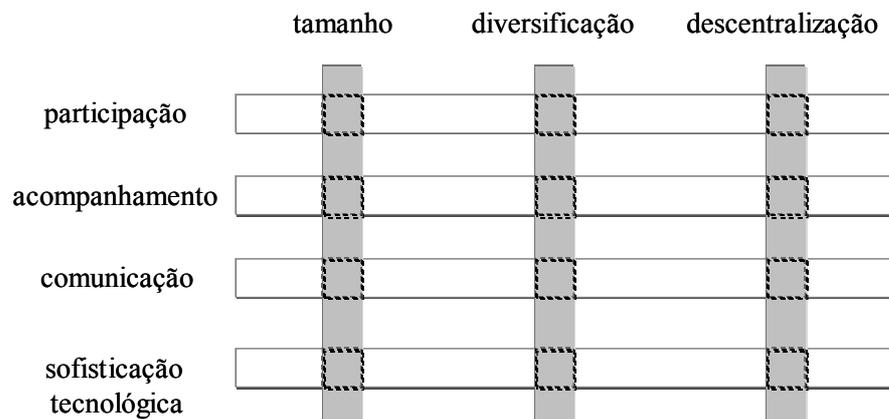


FIGURA 1 - FRAMEWORK DO GERENCIAMENTO DE DESEMPENHO

O resultado de sua pesquisa empírica mostrou que suas premissas estavam corretas, principalmente com a verificação de que:

- (i) empresas maiores, mais diversificadas e descentralizadas tendem a utilizar o orçamento como ferramenta de gestão mais formal (chamada pelo autor como “uso administrativo do orçamento”), dando importância ao alcance de metas orçamentárias, sem tanta ênfase nos relacionamentos interpessoais;
- (ii) empresas com uso administrativo do orçamento têm maior participação da média gerência nas atividades relacionadas às atividades orçamentárias;
- (iii) empresas com uso administrativo do orçamento têm padrão mais formal de comunicação e utilizam tecnologias mais sofisticadas para o suporte do processo orçamentário.

O resultado de sua pesquisa empírica não confirmou as premissas ligadas a duas variáveis específicas:

- (i) o uso administrativo do orçamento, ao contrário do esperado, estava associado ao uso de informações menos detalhadas (variável considerada na mensuração da formalidade da comunicação);
- (ii) a sofisticação do suporte computacional (variável considerada na mensuração da sofisticação tecnológica) não pareceu significativa para o uso administrativo do orçamento.

b) Barsky e Marchant (2001)

Barsky e Marchant (2001), a partir do framework proposto por Otley (1999), realizaram um estudo exploratório, cujo objetivo foi identificar algumas evidências do uso do sistema de gerenciamento de performance.

Os autores agruparam as cinco questões do framework de Otley (1999) (item 2.1.1, b) em três processos gerenciais: planejamento estratégico, mensuração de performance da empresa e das estratégias definidas e avaliação de performance (relacionada à avaliação das pessoas), como mostra a figura 2.

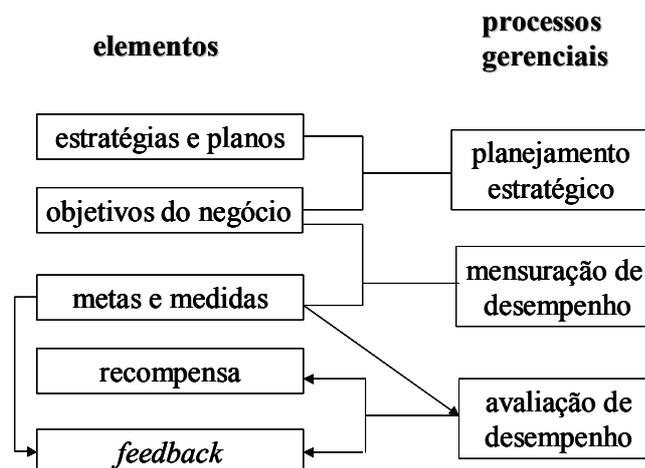


Figura 2 - framework do gerenciamento de desempenho

Fonte: Barsky e Marchant (2001, p. 20).

A maioria das empresas estudadas por Barsky e Marchant (2001) possui planejamento estratégico e objetivos corporativos definidos, no entanto, a participação na definição de tal planejamento é restrita aos cargos executivos, em um processo top-down. A participação na definição dos indicadores e metas e o desenvolvimento de medidas de desempenho utilizadas para avaliar o planejamento estratégico também são restritos.

A pesquisa dos autores também indicou que quase todas as empresas possuem um processo formal de avaliação dos gerentes, sendo que mais da metade das empresas estudadas mesclam, na mensuração de desempenho, indicadores financeiros com indicadores não financeiros, enquanto aproximadamente 13% das empresas pesquisadas possuem apenas mensuração financeira. O resultado dessa avaliação geralmente envolve alguma forma de compensação monetária.

No entanto, os dados indicam que as empresas são muito pobres em comunicar suas estratégias, com os gerentes nem sempre tendo idéia de qual foi o caminho escolhido pela empresa. “Com isso há freqüentes quebras no alinhamento do processo de gerenciamento de desempenho, com os indivíduos freqüentemente não tendo um comportamento consistente com os objetivos estabelecidos” (BARSKY e MARCHANT, 2001, p. 16).

c) Marginson (1999)

Em Marginson (1999) é descrita pesquisa exploratória sob a forma de estudo de caso único, realizada numa das maiores empresas de telecomunicações do mundo: a britânica Telco Ltd. Um dos itens estudados por Marginson (1999) buscava verificar se o modelo clássico de segregação entre planejamento estratégico, controle gerencial e controle operacional (ANTHONY, 1965) era adotado pela empresa pesquisada. O estudo verificou que essa segregação não ocorria na empresa, estando a média gerência fortemente envolvida nas atividades relativas às estratégias. Esses gerentes atuam como formuladores e executores de várias estratégias, as quais estão inter-relacionadas às estratégias mais amplas dos níveis superiores de gerência.

Marginson (1999) também estudou a existência de outras formas de controle, além das contábeis e constatou que a empresa estudada utilizava controles tradicionais e contemporâneos. “Por exemplo, a empresa opera com centros de responsabilidade e sistemas

de avaliação de desempenho. Os gerentes seniores também utilizam indicadores chave de desempenho (KPIs)...” (p. 213)

Marginson se baseou no referencial de Otley e, como resultado da sua pesquisa, identificou que o sistema de controle contábil tradicional está cedendo lugar para outras formas de controle, sendo que o sistema orçamentário é utilizado em conjunto com indicadores de desempenho, controles informais e uma cultura organizacional que privilegia a interdependência entre seus empregados, a qual transcende a estrutura hierárquica formal.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 Metodologia

A fim de atingir os objetivos descritos no capítulo 1, a metodologia utilizada neste trabalho foi o estudo de dois casos exploratórios. A pesquisa desenvolveu-se em quatro fases:

- fase 1: revisão bibliográfica e definição do roteiro a ser aplicado nas entrevistas;
- fase 2: entrevista piloto e ajustes;
- fase 3: entrevistas;
- fase 4: análise dos dados e interpretação dos resultados obtidos.

Fases 1 e 2

A fase 1 exigiu muita leitura e discussão com a orientadora, com um extenso levantamento bibliográfico sido feito nesta fase.

No início da fase 2, definiu-se que as entrevistas seriam realizadas com representantes de duas categorias que seriam: (i) o *controller* e (ii) o responsável pelo sistema orçamentário da empresa. As perguntas direcionadas ao *controller* teriam por objetivo identificar questões relacionadas à utilização do sistema de controle orçamentário e sua integração dentro da organização. Os questionamentos feitos ao responsável pelo sistema orçamentário focariam aspectos técnicos e operacionais da utilização do mesmo.

As entrevistas piloto deram-se em uma empresa do setor de bebida, localizada na região de Ribeirão Preto-SP e, após realizá-las, percebeu-se que seriam necessárias algumas alterações no escopo do trabalho, bem como nos roteiros de entrevistas e nas pessoas a serem entrevistadas.

O representante da categoria (a) seria o *controller* ou o gerente do departamento de custos e orçamento, dado que nem todas as empresas possuem oficialmente o cargo de *controller* em seu organograma. O representante da categoria (b) deveria ser o responsável direto pelo sistema orçamentário ou o supervisor da área de orçamento.

A partir disso, os entrevistados na empresa A foram: - uma pessoa que ocupa o cargo de gerente do departamento de Custos e Orçamento (categoria a); - uma pessoa responsável por parte do sistema orçamentário (categoria b). Nessa empresa também se realizou uma entrevista complementar, por telefone, com o responsável pelo módulo de receita do sistema orçamentário, como será descrito no próximo capítulo. Na empresa B foram entrevistados o *controller* (representante da categoria a) e o chefe do departamento de custos e orçamento (representante da categoria b).

As entrevistas com os *controllers* (ou equivalentes) duraram cerca de noventa minutos e as entrevistas com os supervisores ou analistas responsáveis diretos pelo sistema orçamentário duraram, em média, duas horas. As entrevistas foram transcritas e confrontadas com a teoria pesquisada, tendo sido necessários mais cinco contatos telefônicos e alguns *e-mails* para esclarecimentos adicionais sobre pontos que não ficaram claros durante as entrevistas.

As alterações ocorridas, após o estudo de caso piloto, estão sintetizadas a seguir:

- primeiramente, os objetivos iniciais do trabalho foram reduzidos, tornando menor o escopo do trabalho. As principais reduções estiveram relacionadas:
 - com a diminuição da ênfase em impactos organizacionais derivados da implantação de tecnologia de informação;
 - com o nível de importância atribuída pela alta administração ao sistema de controle orçamentário. Ao serem contatadas algumas empresas para realizar o estudo piloto, ficou evidente a ausência de sistemas com alto nível de sofisticação tecnológica⁴. Com o estudo piloto também ficou claro que seriam muitas as dificuldades em coletar-se dados junto à alta administração;
- em segundo lugar, percebeu-se que a ênfase na implantação de sistemas de controle orçamentário não era a mais adequada. Após os primeiros contatos com as empresas e a leitura adicional de alguns trabalhos científicos, percebeu-se que seria mais relevante estudar como o sistema orçamentário era utilizado e qual sua integração com outros sistemas, e não a implantação propriamente dita. Na pesquisa referente à implantação existem dificuldades, pois o tempo decorrido entre a implantação e o momento de realização do trabalho varia muito em diferentes empresas. Quando a implantação

⁴ O aspecto tecnológico continuou sendo estudado, mas com o objetivo de compreender a utilização do sistema na empresa.

ocorreu há dois ou mais anos, dificilmente os entrevistados conseguem se lembrar de seus impactos.

As alterações ocorridas após o estudo de caso piloto implicaram na redução do roteiro de entrevistas, e no acréscimo de questões relacionadas à integração do sistema de controle orçamentário com outras ferramentas de controle de gestão.

Fases 3 e 4

A fase 3 compreendeu as entrevistas. Foram realizados dois estudos de caso. Por se tratar de um estudo exploratório em sistemas orçamentários, o principal critério utilizado para a escolha foi a existência de tal sistema nas empresas estudadas.

A fase 4, a última desta dissertação, incluiu a análise dos dados e a interpretação dos resultados obtidos.

3.1.1 Proposições

Este estudo foi exploratório, conforme coloca Yin (2001, p. 42), os estudos exploratórios não possuem necessariamente hipóteses e sim finalidades e critérios que servirão de base para averiguar se o estudo foi ou não bem sucedido, já que seu objetivo não é testar uma hipótese e sim identificar como é o objeto de estudo, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento.

O *framework* apresentado no tópico 3.3 foi o guia para a realização desta pesquisa e as características ali exploradas serviram de referencial para a condução dos estudos de caso.

3.1.2 Unidade de análise e coleta de dados

Para responder ao problema de pesquisa, definiu-se o ambiente organizacional de cada empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista não estruturada. Esse tipo de entrevista é feito por meio de uma conversa

guiada, em que se pretende obter informações detalhadas que possam ser úteis em uma análise qualitativa (RICHARDSON, 1999, p. 208).

3.2 União dos dados às proposições e interpretação dos resultados

Os estudos de caso foram elaborados considerando-se o quadro referencial de pesquisa apresentado no tópico 3.3. A análise dos dados é apresentada no capítulo 4. Apresentaram-se relatórios individuais após cada uma das entrevistas (apêndices 3 e 4), os quais foram submetidos à avaliação dos entrevistados, que sugeriram alguns ajustes para refletir de forma mais adequada a realidade de suas empresas. Todas as entrevistas foram gravadas para garantir uma transcrição fidedigna.

3.3 Quadro referencial da pesquisa

O quadro referencial desta pesquisa norteou os estudos de caso realizados. Em sua elaboração, foram considerados aspectos da teoria contingencialista, com as variáveis estudadas sendo divididas em dois grupos:

- variáveis do contexto corporativo consideradas na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário;
- variáveis relacionadas diretamente à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário.

3.3.1 Variáveis do contexto corporativo consideradas na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário

Como apresentado por Covaleski *et al* (2003, p. 31), os estudos sobre sistemas orçamentários, baseados nos modelos da teoria da contingência, apregoam que não existem práticas orçamentárias de sucesso universal. A escolha das práticas orçamentárias dependerá das circunstâncias ambientais e tecnológicas às quais determinadas organizações estão sujeitas. Sendo assim, a caracterização do uso do sistema orçamentário nesta pesquisa considerou

variáveis ambientais, denominadas variáveis do contexto corporativo, tal como feito nos estudos de Pugh *et al* (1969); Bruns e Waterhouse (1975); Merchant (1981, 1984); Otley (1994, 1999); Marginson (1999); Chenhall (2003) entre outros que estudaram sistemas de controle a partir da teoria contingencialista.

As variáveis de contexto corporativo consideradas são: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo do mercado, e posição e participação no mercado, aqui chamadas de potenciais variáveis independentes. Tais variáveis foram definidas a partir do que foi apresentado por Merchant (1981 e 1984), Otley (1994 e 1999) e Chenhall (2003).

O tamanho das empresas foi mensurado pelo número de empregados existente nas mesmas no momento da realização das entrevistas (mesmo critério usado por Merchant, 1981). A diversificação foi medida com base no trabalho de Rumelt *apud* Merchant (1981, p. 817), como explicado no tópico 2.3.1. A classificação proposta por Rumelt realizou-se com base na participação do faturamento de cada um dos negócios da empresa em relação ao faturamento global da mesma.

Para identificar o nível de centralização/descentralização, aplicou-se um questionário para identificação do nível de autonomia existente nas empresas para tomada de decisão (apêndice 1, pergunta 28), de forma semelhante ao estudo de Merchant (1981).

O dinamismo de mercado derivou-se da classificação de variáveis ambientais propostas por Chenhall (2003), e duas foram as *proxis* utilizadas em sua mensuração: frequência de atualização nas tabelas de preços e número de concorrentes diretos.

A observação da posição no mercado foi enfatizada por Merchant (1984) e neste trabalho vem acompanhada da respectiva participação no mercado ou *market-share*.

A seguir será apresentado o roteiro utilizado nos estudos de caso, o qual foi dividido em:

- roteiro de perguntas referentes às variáveis do contexto corporativo;
- roteiro de perguntas referentes à caracterização do uso do sistema de controle orçamentário.

3.3.2 Variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário

Para a definição dessas variáveis foi considerado o agrupamento dos quatro aspectos estudados por Merchant (1981) (participação, acompanhamento orçamentário, comunicação e sofisticação tecnológica), reduzindo-os para três aspectos, a saber: participação, acompanhamento orçamentário e tecnologia do sistema de controle orçamentário. Houve fusão do aspecto participação e comunicação, dado que o segundo item estudava a frequência de interação entre subordinados e seus superiores, o que foi visto neste trabalho como indicador de participação. Ainda sob a denominação participação, foi incluído o estudo sobre a participação dos gestores na definição das estratégias da empresa, que é apresentado por Otley (1994 e 1999) e Alegría (1996) como um aspecto importante.

Outros dois pontos explorados por Merchant, na dimensão comunicação, referem-se à frequência de atualização do orçamento e ao nível de detalhe das projeções. Esses aspectos foram considerados neste trabalho de mestrado no item tecnologia do sistema, devido ao entendimento de que nos dias atuais, eles se encontram fortemente subordinados à adoção de tecnologia da informação.

A definição de tecnologia adotada neste trabalho é próxima àquela adotada por Chenhall (2003, p. 139), o qual define tecnologia como sendo a forma na qual os processos de trabalho da empresa acontecem, o que inclui *hardware*, materiais, processos, pessoas, *softwares* e conhecimento. Também foi apresentado sob este tópico a evolução da utilização do sistema orçamentário nos últimos cinco anos (1998 a 2003) para trazer mais subsídios à compreensão da sua utilização atual.

Além dos três aspectos baseados em Merchant (1981), também foi incluído o estudo sobre a integração entre os vários sistemas de controle gerencial apresentado por Otley (1994 e 1999), o qual destaca a necessidade de avaliação constante do potencial de incorporação de novos desenvolvimentos e sistemas. Nesta dissertação de mestrado, o foco está na evidenciação da utilização do sistema de controle orçamentário junto com outros tipos de controle e sua integração com o planejamento estratégico.

Um quinto elemento refere-se à ênfase dada ao sistema orçamentário. Segundo Merchant (1984), o sistema de controle orçamentário pode ser utilizado primariamente como ferramenta de planejamento e não como ferramenta de controle e integração (tópico 2.3.1). Nesta dissertação, portanto, são consideradas duas ênfases possíveis: - projeção financeira, que caracteriza o uso como ferramenta de planejamento; - controle de gestão, que caracteriza o uso como controle gerencial bem sucedido. Segundo Otley (1999) (tópico 2.3.2), um sistema de controle gerencial bem sucedido deve contemplar a mensuração de desempenho e o uso de recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho. Portanto, para que fosse avaliada a ênfase no controle de gestão, também foi pesquisado, entre outras coisas, o vínculo entre recompensas e o sistema de controle orçamentário.

3.3.3 Roteiro de perguntas referentes às variáveis do contexto corporativo

3.3.3.1 Tamanho

O tamanho das empresas foi mensurado com base no número de *empregados* que elas tinham no momento da realização das entrevistas.

Quadro 3 – Identificação do tamanho da empresa

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Tamanho	Responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 2, perguntas: 36

3.3.3.2 Diversificação

A diversificação foi medida com base na participação do faturamento de cada segmento em que essas empresas atuam⁵.

Quadro 4 – Identificação do nível de diversificação da empresa

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Diversificação	Responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 2, perguntas: 37 e 38

⁵ Utilizou-se os mesmos critérios de Merchant (1981).

3.3.3.3 Descentralização

O grau de descentralização foi avaliado por meio de um questionário sobre autonomia na tomada de decisão. Foram feitas perguntas direcionadas aos entrevistados sob a autonomia dos gestores na execução de projetos e atividades que já haviam sido previstas no sistema orçamentário à época da realização do planejamento.

Quadro 5 – Nível de descentralização

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Descentralização	Controller e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, pergunta 28. Apêndice 2, perguntas: 33 e 40

3.3.3.4 Dinamismo do Mercado

Para observar-se o dinamismo do mercado foram estudadas duas características:

- a periodicidade de atualização das tabelas de preço e o número de concorrentes diretos, como resumido no quadro 6.

Quadro 6 – Dinamismo do Mercado

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Dinamismo do mercado	Responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 2, perguntas: 41 e 43

3.3.3.5 Posição e Participação no Mercado

Ambas as empresas pesquisadas foram questionadas quanto às suas posições no mercado em que atuam, e suas participações de mercado (*market share*) (ver quadro 7).

Quadro 7 – Posição e Participação no Mercado

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Posição e participação no mercado	Responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 2, perguntas: 42 e 44

3.3.4 Roteiro de perguntas para a caracterização direta do uso dos sistemas de controle orçamentário

3.3.4.1 Tecnologia do sistema de controle orçamentário

A tecnologia do sistema de controle orçamentário é a primeira dimensão a ser tratada. Aqui o termo tecnologia tem uma abordagem ampla, ou seja, envolve técnicas, processos e sistemas de informação com ênfase nos *softwares* utilizados. Dada a amplitude do tópico, foi feito um agrupamento que congrega três sub-tópicos:

- i metodologia utilizada na projeção orçamentária e estrutura organizacional presentes no sistema de controle orçamentário;
- ii mudanças tecnológicas ocorridas entre os anos de 1998 e 2003;
- iii adoção do *software* atual : principais características e frequência de acesso.

As perguntas relativas ao item (i) (quadro 8), referentes à metodologia orçamentária feitas ao *Controller* e ao responsável pelo sistema orçamentário, objetivaram compreender melhor quais as técnicas utilizadas, qual o período abrangido e quais os principais relatórios financeiros projetados.

Também questionou-se sobre a representação da estrutura organizacional no sistema de controle orçamentário. O conceito de estrutura organizacional, adotado neste trabalho, se refere “à especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização, ou grupos de trabalho, para assegurar que as atividades da empresa sejam cumpridas” (CHENHALL, 2003, p. 144). Desejava-se conhecer se a forma como a empresa analisa as informações está representada no sistema de controle orçamentário. Por exemplo, se existem dez diretorias, todas elas correspondem a agrupamentos orçamentários? Se existem 200 centros de custos, todos eles estão atrelados a contas orçamentárias específicas? Com esse fim, foram feitas perguntas aos entrevistados sobre quais os níveis de subordinação existentes em suas empresas, e se tais níveis foram contemplados no desenho do sistema de controle orçamentário.

O item (ii) do quadro 8, objetivou a obtenção do relato das alterações sofridas no sistema de controle orçamentário entre os anos de 1998 e 2003. Identificaram-se alterações em suas

características, metodologia e forma de utilização. Também foram listados os *softwares* que foram utilizados durante esse período e o motivo de eventuais trocas, bem como quais foram os principais demandantes e qual a participação dos mesmos na implantação do sistema de controle orçamentário atual.

Quadro 8 - Tecnologia do sistema de controle orçamentário

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
(i) características da projeção orçamentária e estrutura organizacional	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 1, 8, 19, 20, 21 Apêndice 2, perguntas: 12, 13, 15, 17, 18, 19, 34, 39
(ii) mudanças tecnológicas ocorridas de 1998 a 2003	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 2, 3, 4 e 5 Apêndice 2, pergunta: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 e 11
(iii) adoção do <i>software</i> atual: principais características e acesso	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 6, 15 Apêndice 2, perguntas: 8, 22, 23, 24, 25, 27 e 31.

O item (iii) do quadro 8 tratou das principais características do *software* atual, bem como do acesso dos diversos usuários.

Os questionamentos feitos ao *Controller* buscaram identificar as características do *software* (se os indicadores de desempenho e o acompanhamento orçamentário estavam no mesmo *software*) e se é possível criar cenários. Perguntou-se ao responsável pelo sistema orçamentário aspectos referentes às *interfaces* entre o sistema orçamentário e suas várias fontes de informação, além de buscar saber se há atualização das mesmas.

Também se questionou sobre as características do *software*, procedendo-se à uma classificação quanto ao nível de integração do sistema orçamentário com o sistema contábil:

- totalmente integrado: em que todo o controle orçamentário está dentro de um *software* único, geralmente representado por um sistema integrado de gestão (*Enterprise Resource Planning-ERP*), com módulo de orçamento e simulação;
- parcialmente integrado: nesse nível, os *softwares* que possibilitam a criação de projeções orçamentárias e cenários buscam informações para projeção e principalmente para o acompanhamento (dados reais) em outros *softwares*. A importação de tais informações é feita mediante o uso de uma *interface* ou filtro (um *software* específico). Sistemas orçamentários parcialmente integrados com sistemas contábeis pressupõem o uso de *softwares* especificamente desenvolvidos com esse fim e que não estejam sendo usadas planilhas *Excel*;

- isolados: são *softwares* isolados ou planilhas eletrônicas em *Excel* que tratam a projeção e o acompanhamento orçamentários com a importação manual dos dados e muitas vezes sua redigitação.

3.3.4.2 Participação

O objetivo desse tópico foi identificar a participação dos diversos usuários na projeção orçamentária e para isso foi feito um agrupamento, considerando-se três aspectos:

1. participação dos diversos usuários nas estratégias da empresa;
2. participação e autonomia das áreas na projeção orçamentária;
3. descrição dos participantes.

A participação dos usuários na definição das estratégias foi discutida com o *Controller* (item (i) – quadro 9). Nesse item foram abordados aspectos sobre a composição dos participantes na definição das estratégias da empresa e a participação da controladoria nessa etapa.

Quadro 9 - Participação

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Participação no processo orçamentário		
(i) participantes na definição das estratégias e amplitude da divulgação	<i>Controller</i>	Apêndice 1, perguntas: 9, 11, 13
(ii) autonomia e forma de participação das áreas nas projeções, revisões e simulações	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 16, 18 e 24 Apêndice 2, pergunta: 26
(iii) descrição dos participantes	Responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 2, pergunta: 14, 16, 20, 21 e 32

O item (ii) (quadro 9) tratou da autonomia e da forma de participação das áreas nas projeções, revisões e simulações orçamentárias, tendo sido feitas perguntas ao *controller* e ao responsável pelo sistema orçamentário, as quais trataram de identificar qual a origem das metas orçamentárias e qual a autonomia das áreas para elaborarem seu orçamento, realizarem simulações e criarem cenários.

O item (iii) (quadro 9), por sua vez, tratou da descrição dos participantes, ou seja, quais são as áreas envolvidas e qual o papel de cada uma dessas áreas na definição das premissas orçamentárias, tais como preço e volume.

Nos três blocos deste tópico não foram tratadas questões sobre a participação na implantação do sistema de controle orçamentário e a participação no acompanhamento orçamentário, pois são sub-itens de tópicos específicos (tópicos 3.3.4.1 e 3.3.4.3).

3.3.4.3 Acompanhamento Orçamentário

O estudo do aspecto acompanhamento orçamentário buscou identificar como essa fase é levada a cabo na empresa, considerando-se:

- a metodologia de acompanhamento orçamentário. Sob o termo “metodologia”, explorou-se a forma como é feito o acompanhamento, a participação, o tempo gasto com essa tarefa e a periodicidade com que ele ocorre;
- as mudanças nos processos decorrentes do ciclo de *feedback*.

No item (i), do quadro 10, explorou-se a metodologia de acompanhamento orçamentário existente nas empresas pesquisadas. Foram feitas perguntas aos entrevistados (*controller* e responsável pelo sistema orçamentário) com o objetivo de identificar como é a participação dos usuários no acompanhamento e se esses são os mesmos que fazem a projeção orçamentária. Outro aspecto tratado referiu-se à periodicidade com que é realizado o acompanhamento.

Quadro 10 – Acompanhamento Orçamentário

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Acompanhamento orçamentário		
(i) metodologia	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 22 Apêndice 2, perguntas: 28 e 35
(ii) mudanças nos processos decorrentes do ciclo de <i>feedback</i>	<i>Controller</i> e responsável pelo sistema orçamentário	Apêndice 1, perguntas: 17, 23 Apêndice 2, pergunta: 29 e 30

O item (ii) (quadro 10) foi dedicado exclusivamente à forma como se dá o processo de *feedback*, focando a correção dos desvios orçamentários e possíveis mudanças de processos devido à utilização do acompanhamento orçamentário. Deve ser ressaltado que na elaboração das questões esteve presente a proposta de Otley (1994) e Bunce *et al* (1995). Nessa proposta é enfatizado que o gerenciamento não deve se resumir aos departamentos, devendo incluir os processos, com a preocupação de identificar focos de desperdícios e oportunidades de realização de melhorias.

3.3.4.4 Integração

Este tópico teve por objetivo identificar a integração existente entre o sistema de controle orçamentário e outros sistemas de controle gerencial⁶.

O agrupamento (i) (quadro 11) relaciona-se ao planejamento estratégico e como é sua vinculação ao sistema orçamentário. Ao *Controller* perguntou-se sobre a forma como são definidas as estratégias na empresa e como elas são disseminadas entre os empregados.

Quadro 11 - Integração

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Integração		
(i) com estratégias	<i>Controller</i>	Apêndice 1, perguntas: 9, 10, 11, 13 e 18
(ii) com outros controles	<i>Controller</i>	Apêndice 1, perguntas: 12 e 14

O agrupamento (ii) (quadro 11) abrange a integração do sistema orçamentário com outros tipos de controle, especialmente o *Balanced Scorecard* e o *EVA*.

3.3.4.5 Ênfase na utilização do sistema de controle orçamentário

Neste tópico as perguntas objetivaram identificar qual a ênfase dada ao sistema de controle orçamentário. Aqui, o foco foi identificar se o sistema é usado principalmente como ferramenta de projeção ou também como instrumento de controle.

Quadro 12 – Ênfase do sistema de controle orçamentário

<i>Agrupamento de perguntas</i>	<i>Para quem</i>	<i>Itens do apêndice</i>
Ênfase		
(i) ferramenta de projeção ou ferramenta de controle de gestão	<i>Controller</i>	Apêndice 1, perguntas: 25, 26, 27 e 29

Questionou-se a evolução das variações orçamentárias ocorridas durante os anos de 1999 a 2003. Com essa informação, pretendeu-se extrair a importância dada à projeção financeira. Após a interação com as empresas, entretanto, verificou-se que tais informações não são úteis para se detectar ênfase em projeção financeira. Isso se deve ao fato das empresas as utilizarem

⁶ utilização da definição de Otley (1994) de controle gerencial e não a definição tradicional de Anthony (1965).

tanto para aprimorar a projeção financeira, como para realizar a administração por exceção, explorando as causas dos principais desvios e para elas propondo ações corretivas.

Também foram feitas perguntas sobre a existência da vinculação entre sistema de controle orçamentário e bônus (bonificação) salarial, pois segundo Otley (1999), sistemas com ênfase no controle gerencial devem propor incentivos.

Uma terceira pergunta aos entrevistados se referiu à avaliação das principais funções do sistema de controle orçamentário (quadro 12, pergunta 27). Foram sete as funções apresentadas:

1. decisões de preço;
2. análise de investimentos e políticas de captação de recursos;
3. projeção de lucros;
4. controle de despesas e receitas;
5. uma das ferramentas utilizadas para avaliação de desempenho organizacional;
6. uma das formas de verificar se os processos empresariais estão adequados e se precisam ser feitas modificações corretivas;
7. controle de lucratividade.

A importância de cada uma dessas funções deveria ser avaliada com a atribuição de notas que variavam de 1 a 5 (sendo 5, a nota que representava maior importância).

As três primeiras funções, *decisões de preço*, *análise de investimentos e políticas de captação*, e *a projeção de lucros*, referiam-se ao uso principal do orçamento como ferramenta de projeção.

As quatro funções restantes: *controle de despesas e receitas*, *avaliação de desempenho*, *avaliação de processos* e *controle de lucratividade* enfatizam o uso principalmente voltado ao controle de gestão. Em três funções, a melhoria de processos administrativos e operacionais aparece de forma implícita (*controle de despesas e receitas*, *avaliação de desempenho* e *controle de lucratividade*). A função *avaliação de processos* aparece de forma explícita.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS ESTUDOS DE CASO

4.1 Aspectos da coleta de dados

As duas empresas que participaram dos estudos de caso optaram por serem tratadas de empresa A e empresa B.

Nelas foram entrevistados o *controller* e o responsável pelo sistema orçamentário (ou equivalente). Além dos roteiros das entrevistas apresentados nos apêndices 1 e 2, o conteúdo das entrevistas na íntegra está apresentado nos apêndices 3 e 4. As entrevistas com os *controllers* duraram em média uma hora e meia, e as entrevistas com os responsáveis pelo sistema orçamentário duraram cerca de duas horas. Após a realização das entrevistas e transcrição dos dados, foram necessários aproximadamente mais cinco telefonemas, em média, para cada empresa, para que se pudesse complementar os dados obtidos nas entrevistas. Tais ligações telefônicas duraram cerca de quinze minutos cada uma. Também foram enviados aproximadamente cinco *e-mails* para cada empresa com perguntas complementares. Na empresa A, além dos entrevistados, mais uma pessoa foi contatada por telefone, trata-se de um empregado que também trabalha com sistema orçamentário, responsável pelo orçamento de receitas da empresa e participou do processo de implantação desse módulo.

4.2 Apresentação das empresas estudadas

Ambas as empresas são de grande porte e familiares, sendo que a empresa A é de capital nacional e a empresa B é de capital estrangeiro, com matriz no continente europeu. Embora sejam empresas familiares, a gestão de ambas é profissionalizada. As duas empresas estão no mercado há mais de 50 anos e atuam em setores bastante distintos. Ambas possuem sistemas integrados de gestão (*ERP*), como mostra o quadro 13.

Quadro 13 - Apresentação das empresas pesquisadas

	Empresa A	Empresa B
Atividade	Distribuição	Produção de bens de consumo
Faturamento anual	R\$ 2 bilhões	R\$ 220 milhões
Número de empregados	5.000	3.000
<i>ERP</i>	Oracle	SAP/R3
Idade	50 anos	mais de 70 anos
Localização	Região de Uberlândia	Região de Ribeirão Preto

A empresa A atua no ramo de distribuição atacadista e é uma das maiores empresas nesse segmento. Ela pertence a um grupo empresarial localizado no estado de Minas Gerais, cujo principal negócio é distribuição. Seu faturamento no ano de 2003 foi de aproximadamente R\$ 2 bilhões, o que corresponde a aproximadamente 11% do faturamento global do setor atacadista. A empresa tem aproximadamente 50 anos, possui uma carteira com mais de 150.000 clientes (seus principais clientes são micro e pequenas empresas varejistas), atende todos os municípios do país, distribuindo mais de 20.000 itens e possuindo mais de 42 centros de distribuição. São treze diretorias compostas por 235 departamentos.

A empresa B é uma subsidiária de um grupo estrangeiro de controle familiar, presente no país há mais de 70 anos. Está localizada no interior do estado de São Paulo, na região de Ribeirão Preto, atuando na produção de bens de consumo, exportando parte de sua produção e empregando 3.000 pessoas (quadro 13). Essa empresa possui três plantas produtivas no país, sendo duas no estado de São Paulo e uma no estado de Minas Gerais, cuja produção e comercialização permite-lhe faturamento anual de aproximadamente R\$ 220 milhões (as exportações representam 40% desse montante). A empresa é líder no principal segmento em que atua, é bastante verticalizada, sendo responsável pela produção em várias etapas da cadeia produtiva. O principal mercado em que atua é sazonal, com as vendas se concentrando nos meses de novembro a março. Para tentar diminuir os efeitos sazonais sobre a comercialização dos seus produtos, tem buscado diversificá-los. A empresa B trabalha com quatro unidades de negócio: U_1 , U_2 , cosméticos, e brindes promocionais. As duas primeiras unidades de negócio relacionam-se a uma única linha de produtos, sendo que a unidade U_1 refere-se ao mercado interno dessa linha, e a U_2 , ao mercado externo. Nas outras unidades de negócios, cosméticos e brindes promocionais, não é feita a abertura entre mercado interno e externo.

4.3 Dados coletados referentes às variáveis do contexto corporativo, consideradas na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário

Neste item foram apresentados os dados coletados referentes às variáveis do contexto corporativo considerados na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário e que se apresentam destacados com sombreado na figura 3.

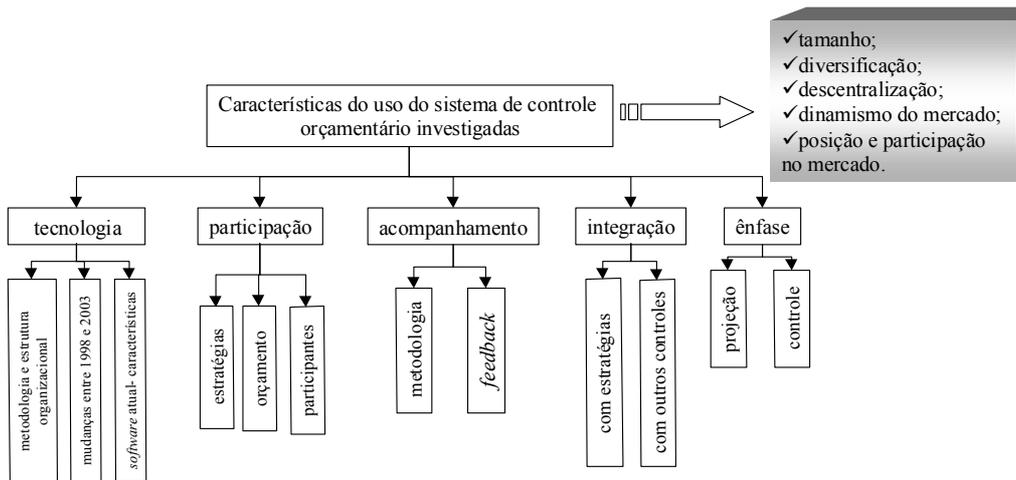


Figura 3 – Caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: ênfase nas variáveis do contexto corporativo

4.3.1 Tamanho

A empresa A é uma empresa nacional, com sede na região de Uberlândia, com faturamento anual de aproximadamente R\$ 2 bilhões, empregando aproximadamente 5.000 pessoas. A empresa B é multinacional, com matriz no continente europeu. O faturamento da empresa B é de aproximadamente R\$ 220 milhões (unidade brasileira) e ela emprega aproximadamente 3.000 pessoas. Conforme Merchant (1981), nesta dissertação o tamanho da empresa é observado a partir do número de empregados.

4.3.2 Diversificação

O nível de diversificação de cada empresa foi avaliado considerando-se a participação do faturamento de cada segmento de atuação em relação ao faturamento global. O grupo, ao qual pertence à empresa A, tem quatro empresas, sendo uma delas uma instituição bancária. Dentre

as quatro empresas, a estudada neste trabalho foi a de distribuição, cujo principal segmento de atuação é distribuição de alimento, correspondente a 65% do seu faturamento. Também atuam na distribuição de eletrodomésticos, distribuição de materiais de construção, além de distribuírem produtos de marcas próprias. O *controller* destacou que, embora cada uma das empresas possua administração separada, há muita sinergia entre elas.

A empresa B tem mais de 70% de seu faturamento no principal segmento em que atua, embora esteja aumentando a participação em outros segmentos, tidos como estratégicos e com grande potencial de crescimento. Além disso, mantém investimentos na área imobiliária. O grupo controlador da empresa B possui uma empresa financiadora para atender seus clientes, que, em sua maioria, são micro e pequenas empresas.

4.3.3 Descentralização

Foram feitas seis perguntas sobre a autonomia na execução de projetos e atividades para que se pudesse identificar quão descentralizadas são as decisões nas empresas estudadas. Os projetos e demandas referenciados são aqueles que foram considerados no planejamento orçamentário, ou seja, desejava-se saber se, mesmo com o orçamento já tendo sido aprovado pelo conselho administrativo, ainda era preciso submeter tais demandas às hierarquias de aprovação para sua efetiva execução durante o ano.

Empresa A

De acordo com o *controller* da empresa A, todos os gastos devem passar por algum nível de aprovação e os investimentos de até R\$ 100 mil devem ser aprovados pelo diretor da área requisitante. Acima desse valor, deverá ser feito um projeto, cuja avaliação e parecer são feitos pela controladoria. Esse projeto deverá ser submetido ao conselho administrativo para aprovação final.

Na empresa A, as despesas do centro de custo também são submetidas a uma hierarquia de aprovação. Todas as solicitações de compras devem ser feitas por meio de requisição que é acessada no *software Lotus Notes*. A aprovação da requisição deve ser feita pelos supervisores, gerentes e diretores, utilizando-se o mesmo *software* (conforme os valores

envolvidos). As demandas por treinamento prevista no orçamento pelas áreas são centralizadas no departamento de Recursos Humanos, o qual é responsável pela coordenação da operacionalização de tais eventos.

Deve-se evitar a realização de despesas e investimentos não orçados na empresa A. Caso seja imprescindível sua realização é preciso solicitar suplemento de verba para algumas pessoas (gestor e dono do pacote, diretor da área e controladoria). Eventualmente, o diretor da área pode autorizar a realização de despesas sem todas essas etapas citadas, no entanto, dependendo dos valores envolvidos, será necessária justificativa junto ao diretor financeiro.

Quanto à autonomia para transferência de verbas entre contas previamente orçadas, constatou-se que os gestores da empresa A, na maioria das vezes, não têm autonomia para realizar transferência de verbas entre contas. Essas transferências podem ocorrer apenas em casos esporádicos e bem justificados. De acordo com o *controller* essa é uma forma de garantir que o orçamento será feito de forma consciente e sem margens para manipulações.

Uma outra pergunta sobre o nível de autonomia tratou das demissões de empregados. Esse tipo de decisão sempre é tomado por duas pessoas, segundo o *controller* da empresa A. Por exemplo, no caso da demissão de um supervisor, ou gerente de departamento, quem decide é o gerente de divisão e o diretor. No caso da demissão de auxiliares, assistentes e coordenadores o supervisor e o diretor da área decidem juntos.

Empresa B

A autonomia dos gestores na execução do orçamento é bastante restrita, sendo comum a necessidade de aprovação dos superiores desses gestores para a realização de um investimento e despesa, quando há valores expressivos envolvidos. Até o ano de 1999, o nível de centralização era maior e o orçamento era imposto à empresa não havendo espaço para negociações.

Atualmente, os investimentos, que foram aprovados pelo conselho administrativo, devem ser submetidos à área industrial (responsável pela avaliação dos projetos de investimento), à diretoria do solicitante e ao superintendente (diretor presidente).

A execução das despesas de gestão diferencia-se em gestão direta e gestão indireta. As despesas de gestão direta são de responsabilidade do gestor do centro de despesa e nelas estão agrupadas as contas de escritório, telefone, fotocópias, viagens, entre outros. As despesas de gestão indireta são administradas por áreas específicas, por exemplo:

- despesas indiretas de pessoal são administradas pelo Departamento Pessoal;
- despesas de tecnologia de informação (TI) são administradas pela área de TI;
- despesas de logística são administradas pela área de logística.

No momento de efetuarem despesas de gestão direta, esses gastos devem ainda ser autorizados, tratando-se de valores acima de R\$ 4.000,00. Quanto às despesas de gestão indireta, sua administração é de responsabilidade de cada diretoria específica. Por exemplo, despesas com gastos de recursos humanos e consultorias são centralizadas na diretoria financeira.

A execução de um treinamento deve ser autorizada pelo departamento de recursos humanos, quando envolverem valores pequenos. Tratando-se de grandes somas, a autorização deve ser feita pelo diretor financeiro.

Em relação à autonomia na realização de gastos não orçados, ocorre o seguinte: é preciso pedir autorização para o diretor da área, o qual terá que justificar tal decisão à controladoria.

Uma prática comum na empresa é negociar a transferência entre contas para evitar que haja consumo adicional de recursos globais. Tais transferências são possíveis desde que os valores pertençam ao mesmo grupo de contas, ou seja, não pode ocorrer uma transferência entre grupos de contas de gastos diretos e grupos de contas de gastos indiretos.

No caso de investimentos não previstos no orçamento inicial, sua aprovação dependerá do resultado econômico que a empresa teve até o momento da solicitação e da urgência do projeto pleiteado. Sua aprovação deverá ser feita pela área responsável pela avaliação de projetos e, dependendo dos valores envolvidos, o projeto é submetido à aprovação do conselho administrativo.

Uma opção comum é a troca de um projeto que já tinha sido incluído no orçamento inicial por novo projeto. Tratando-se de investimentos inicialmente orçados, alguns deles poderão,

no momento de sua execução, ser considerados economicamente inviáveis, com seus gastos vetados. Nesses casos poderá ocorrer remanejamento de verba. O gestor poderá utilizar a verba correspondente em outro investimento, desde que seja comprovada sua importância para a empresa e sua viabilidade econômica.

Para a realização de demissões, no caso de auxiliares e assistentes, o chefe imediato da pessoa deve comunicar o gerente da área. Em se tratando de cargos mais altos, as permissões devem ser solicitadas aos respectivos superiores, seguindo-se a estrutura hierárquica.

4.3.4 Dinamismo do mercado

Na análise do dinamismo do mercado, considerou-se a frequência da atualização da tabela de preços e o número de concorrentes diretos.

A empresa A menciona realizar cerca de doze alterações trimestrais em suas tabelas de preços, enquanto a empresa B realiza cerca de três alterações trimestrais em suas tabelas.

A empresa A reporta possuir cerca de 10 concorrentes, sendo que alguns deles de porte bastante inferior. Quatro deles estão no estado de Minas Gerais. A empresa B possui somente um concorrente expressivo nacionalmente, além de distribuidores de produtos importados de países asiáticos, que ganharam bastante espaço na década de 90.

4.3.5 Posição e participação no mercado

Ambas as empresas pesquisadas são líderes nos mercados em que atuam.

O setor atacadista, de acordo com dados da revista Distribuição (2003), é responsável por aproximadamente 50% das entregas de mercadorias cuja origem foi a indústria e o destino foram pequenos e médios varejos. A empresa A contribui significativamente na composição desse número, possuindo um *market share* acima de 35% no principal segmento em que atua.

A empresa B possui um *market share* acima de 50% no principal segmento em que atua.

4.4 Dados coletados referentes às variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário

A caracterização do uso do sistema de controle orçamentário realizou-se com base no quadro referencial desenvolvido e apresentado no capítulo 3. Neste tópico foram apresentados os dados referentes à tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração e ênfase na utilização do sistema orçamentário, os quais estão sombreados na figura 4.

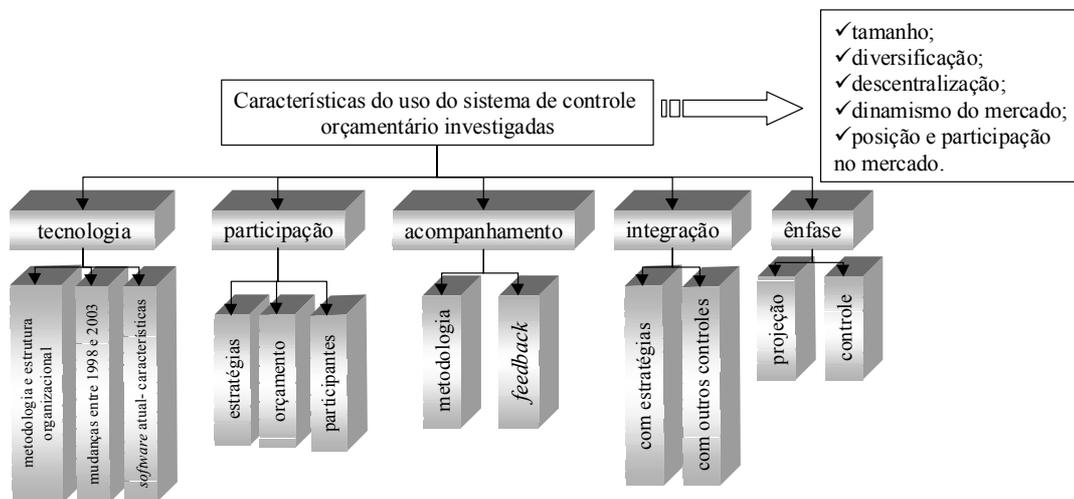


Figura 4 – caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: ênfase nas variáveis de caracterização de uso

4.4.1 Tecnologia do sistema de controle orçamentário

4.4.1.1 Características da projeção orçamentária e estrutura organizacional

O quadro 14, sinteticamente, trouxe a forma como é feito o planejamento orçamentário e como é a estrutura organizacional da empresa (a estrutura se refere à identificação do número de unidades de negócio, filiais e áreas existentes na empresa), e se isso está presente no sistema orçamentário. Ambas trabalham com projeções anuais dos principais relatórios financeiros: balanço, demonstrativo de resultado e fluxo de caixa.

A estrutura hierárquica da empresa A é representada da seguinte forma: há um conselho administrativo, logo abaixo o CEO (*Chief Executive Office*), ou diretor-presidente. Diretamente ligadas ao diretor-presidente ficam as áreas de suporte: Finanças e Recursos Humanos. Abaixo do diretor-presidente, há as unidades de negócios, com suas diretorias, gerências de divisão e supervisores. No mesmo nível das unidades de negócio estão as áreas de informática e de logística, sendo que abaixo da área de logística, por exemplo, há diretores, gerentes e os supervisores dos centros de distribuição.

O quadro 14 resume a metodologia de ambas as empresas na elaboração do orçamento.

Quadro 14 - Características da projeção e estrutura organizacional

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • O orçamento é feito anualmente, havendo uma extrapolação para mais quatro anos a partir desses números; • Engloba projeção de receitas, despesas e investimentos; • O balanço, a DRE e o fluxo de caixa são projetados para o mesmo período; • As atividades de planejamento iniciam-se no mês de outubro, havendo uma reunião de abertura com apresentação de metas e cronogramas; • O orçamento envolve apenas valores monetários, não envolve quantidades físicas; • O controle orçamentário (projeção e acompanhamento) é feito de forma matricial. • Há, no máximo, duas revisões orçamentárias sem data definida, nas quais participam todos os gestores; <p>Estrutura organizacional: há treze diretorias compostas por 235 entidades (centros de custo + filiais), sendo que todas essas entidades estão representadas no sistema de controle orçamentário.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • O orçamento é feito anualmente, com um horizonte de três anos; • Engloba projeção de receitas, despesas e investimentos, sendo que o balanço, a DRE e o fluxo de caixa são projetados para o mesmo período; • A matriz dessa empresa é estrangeira e o período orçamentário segue o ano fiscal do país de origem, que se inicia em março de cada ano. As atividades de planejamento se iniciam no mês de janeiro. • Para orçar e controlar despesas há grupos responsáveis por determinadas contas ao longo da empresa, ou seja, alguns grupos são responsáveis pelo orçamento de forma horizontal; • O nível de detalhes envolvido no orçamento é grande, sendo orçados volumes e valores monetários para cada um dos 3.000 itens, com a elaboração do custeamento do produto em várias etapas da cadeia produtiva; • Existe uma revisão orçamentária que ocorre entre outubro e novembro de cada ano, com a participação de todos os gestores; • Há quatro unidades de negócios, 90 centros de despesa e 70 centros de custo, os quais estão sob responsabilidade de três diretorias: <ul style="list-style-type: none"> ○ comercial: com a área de <i>marketing</i> e vendas (mercado interno e externo); ○ financeira: com a área de recursos humanos, controladoria, informática e logística; ○ industrial: com a área de desenvolvimento de novos produtos, linhas de produção e análise de projetos. • A estrutura acima está presente no sistema de controle orçamentário, porém, a análise dos custos diretos possui várias limitações, segundo os entrevistados, pois não conseguem fazer uma análise detalhada, considerando-se as várias etapas da cadeia (que é bastante verticalizada).

Resumo da metodologia orçamentária adotada pela empresa A

A metodologia utilizada pela empresa é chamada de matricial. Há o orçamento matricial de despesas e o orçamento matricial de receitas. São utilizados conceitos trazidos da administração da qualidade, especificamente do método de melhorias contínuas, conhecido como *PDCA* (*plan, do, check e act*). O orçamento matricial e o *PDCA* foram introduzidos pela empresa de consultoria FDG (Fundação de Desenvolvimento Gerencial).

O orçamento de receitas, despesas e investimentos é feito de forma matricial, ou seja, é feito em uma matriz, onde as linhas são os pacotes e as colunas representam as entidades.

No caso do Orçamento de Despesas, o pacote é um conjunto de contas que guardam entre si a mesma natureza, exemplo:

- salários, INSS, férias e vale-transporte são sumarizados em um pacote chamado *pessoal*;

- combustível, IPVA e pneus são sumarizados em um pacote chamado *veículos*.

No caso de Receitas, o pacote é um conjunto de categorias de produtos, de acordo com as chamadas células de compras, exemplo:

- higiene e beleza;
- limpeza;
- material de construção.

Para despesas, as entidades são os departamentos e diretorias. Para as receitas, as entidades são os canais de distribuição e/ou regiões de vendas. As matrizes são feitas na menor unidade (departamento) e consolidadas nas diretorias. A figura 5 exemplifica essa estrutura.

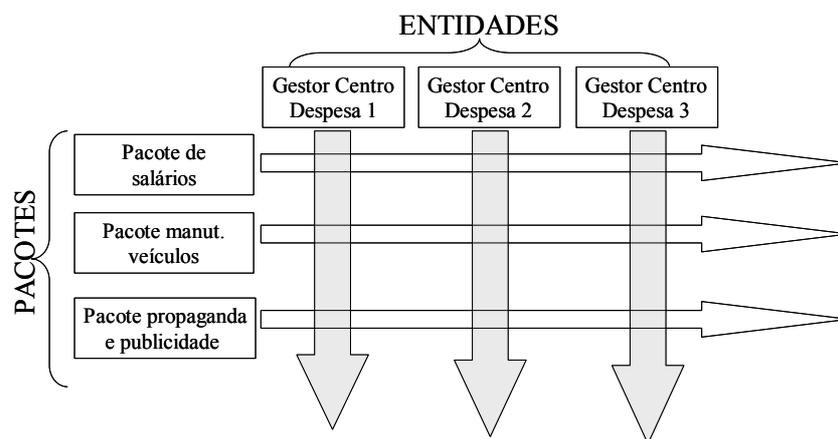


Figura 5 – Exemplo de orçamento matricial de despesas

São escolhidos donos e gestores para cada pacote e entidade. O dono é o diretor responsável pelo pacote ou entidade, e o gestor é um gerente ou assistente sênior. O gestor será responsável pela confecção e acompanhamento do orçamento, estando sempre subordinado à aprovação de seu dono.

De acordo com o responsável pelo sistema orçamentário, os gestores dos pacotes definem as metas para as entidades com base em alguns indicadores previamente definidos. Como há centros de despesa com características distintas entre si, é feito um agrupamento das entidades com base em diversos critérios que possibilitam a reunião de entidades semelhantes. Isso é feito para evitar que metas inatingíveis, ou facilmente superadas, sejam estabelecidas. Após a definição preliminar das metas, ocorre a negociação do orçamento entre os gestores e

posteriormente sua consolidação e apresentação para os acionistas. Cabe lembrar que o mesmo procedimento é feito para os centros de receita.

De acordo com o responsável pelo sistema orçamentário, o objetivo do orçamento matricial “é envolver a linha gerencial da empresa na busca de oportunidades de redução de custos para se atingir a meta corporativa”.

Resumo da metodologia orçamentária adotada pela empresa B

Na empresa B, que é do ramo industrial, a peça orçamentária é bastante detalhada, com abertura de todos os itens produzidos e comercializados.

A empresa B possui a seguinte estrutura hierárquica: conselho administrativo, presidência, diretoria, gerente divisional e chefe de departamento. Seu organograma hierarquizado está refletido no sistema de controle orçamentário.

Para que haja um controle mais efetivo no sistema orçamentário, há uma divisão de responsabilidade que cruza horizontalmente os vários departamentos.

De acordo com o *controller*, para que haja maior comprometimento, o orçamento das despesas foi dividido em quatro blocos:

1. Despesas de gestão direta: essas despesas são de responsabilidade do gestor do centro de despesa e nelas estão agrupadas as contas de escritório, telefone, fotocópias, viagens, entre outros;
2. Despesas com pessoal: o responsável pelo centro de despesa administra esse grupo. Os dados do sistema de folha de pagamento referente à estrutura atual da empresa são enviados pela área de recursos humanos ao departamento de orçamento para atualização das planilhas que os gestores utilizarão por meio de uma *intranet* para informar novas contratações, as demissões, as promoções e os ajustes salariais;
3. Despesas indiretas de pessoal: essas despesas são administradas pelo Departamento de Pessoal que informa o valor unitário de cada benefício para toda a empresa;
4. Despesas de gestão indiretas: nesse grupo há vários sub-grupos:
 - a. Recursos de tecnologia de informação: responsabilidade da área de T.I.;

- b. Despesas de logística, responsabilidade da área de logística;
- c. Consultoria: responsabilidade de cada diretoria.

O quarto grupo, de acordo com os entrevistados, permite uma divisão de responsabilidades que cruza horizontalmente a empresa, uma espécie de matriz. As despesas de gestão indiretas são alocadas para os centros de despesa, mas sua administração é feita pelos gestores de gastos indiretos.

4.4.1.2 Mudanças tecnológicas ocorridas entre 1998 e 2003

Este sub-tópico buscou atender ao terceiro objetivo específico definido no capítulo um (item 1.3.1). Não se trata de um tópico isolado e por isso sua apresentação não se limitou à simples descrição de fatos ocorridos durante cinco anos, ao contrário, trouxe subsídios para melhor compreensão da utilização do sistema nas duas empresas estudadas. Na realidade, tratou-se de um complemento à caracterização do uso do sistema de controle orçamentário.

O quadro 15 mostra a evolução do controle orçamentário nos últimos cinco anos (de 1998 a 2003).

Quadro 15 - Mudanças tecnológicas ocorridas de 1998 a 2003

<ul style="list-style-type: none"> • Fator que precedeu a introdução do sistema orçamentário: queda nos resultados, aumento da concorrência e profissionalização da empresa; • Até 1999 a empresa não tinha sistema de controle orçamentário e havia poucos controles na empresa; • O final da década de 90 foi marcado por aumento da concorrência e diminuição das margens; • Em 1999 foi contratada uma nova equipe para a controladoria e finanças; • A equipe detectou a necessidade de mais controles e teve total apoio da diretoria; • Entre a primeira tentativa de introdução do sistema orçamentário e sua efetiva implantação foram aproximadamente 9 meses; • Foi contratada uma empresa de consultoria que implantou o orçamento matricial de despesas (ano de 2000) e o de receitas (ano de 2002); • Envolvidos: a controladoria, coordenando as atividades e definindo os processos, a diretoria de finanças e controladoria, tendo o papel de patrocinador do projeto e a área de tecnologia de informação (com menor frequência); • A diretoria foi uma das principais demandantes por mudanças; • Houve uma apresentação para a diretoria sobre o orçamento matricial, o qual, segundo o <i>controller</i>, ia de encontro às necessidades da empresa; • No momento das definições dos processos, foram feitas algumas reuniões com a diretoria, para validá-los; • Os primeiros meses do 1º semestre de 2000 foram dedicados à discussão do modelo a ser utilizado e à definição de indicadores; • Atrasos: houve alguns atrasos, principalmente no início, mas, após a retomada do processo no ano de 2000, o cronograma foi seguido de forma bastante próxima, embora tenham sido necessárias horas extras por parte dos envolvidos para o cumprimento do cronograma; • Quando a implantação do orçamento matricial foi concluída houve apresentação da nova metodologia que foi feita pelos consultores da empresa FDG, a pedido dos acionistas. Nessa reunião estavam presentes todos os executivos da companhia; • O início da utilização do sistema orçamentário foi precedido por ampla divulgação entre os usuários, assim como treinamento dos mesmos para que entendessem os conceitos do orçamento matricial; • Anualmente é realizado um treinamento antes do início das projeções; • O sistema orçamentário foi desenvolvido em planilhas <i>Excel</i> e banco de dados <i>Access</i>; 	<ul style="list-style-type: none"> • Fator que precedeu a introdução do sistema orçamentário: queda nos resultados, aumento da concorrência; • A empresa utiliza o orçamento há mais de 20 anos, mas era totalmente <i>top-down</i>; • O sistema orçamentário era feito em <i>Clipper</i> e <i>Excel</i>; • Em 1996, foi implantado o <i>ERP SAP/R3</i> com a promessa de que também teria o módulo de orçamento; • Em 1999, perceberam que o <i>SAP/R3</i> não atenderia suas necessidades. A controladoria, com apoio da alta administração, optou por uma alternativa externa, um <i>software</i> adquirido de uma <i>software house</i> especializada; • Após seis meses, perceberam que o sistema não seria flexível o suficiente para atender as necessidades da empresa e o projeto foi abandonado; • No ano de 2000, foi desenvolvido um aplicativo que é executado na <i>intranet</i> da empresa para que as projeções de despesa fossem feitas de forma descentralizada, rápida e segura; • O <i>controller</i> não soube informar qual o tempo dedicado à revisão dos processos orçamentários, mas o prazo total para o desenvolvimento do novo aplicativo foi de 6 meses; • Envolvidos: a controladoria, gerência administrativa e a área de tecnologia de informação; • Atrasos: houve alguns atrasos, mas todos controlados, não tendo prejudicado o processo de implantação, segundo o <i>controller</i>; • Quando terminou o desenvolvimento do <i>software</i>, realizou-se uma apresentação com todos os gestores de centros de despesa, os quais foram treinados; • Em 2002, foi desenvolvido um sistema em <i>Visual Basic</i> para a projeção de custos e receitas; • Esse sistema foi amplamente divulgado na empresa, segundo o <i>controller</i>, tendo a coordenação e definição das características necessárias ao sistema sido feitas pela controladoria, com apoio total do diretor administrativo; • Atualmente parte dos custos é calculado no <i>SAP/R3</i>, parte em <i>Access</i> e parte em <i>Visual Basic</i>; • Os demonstrativos financeiros são feitos em <i>Excel</i>; • Em função da introdução dos <i>softwares</i> mais recentes não ocorreu diminuição no quadro de empregados.
--	---

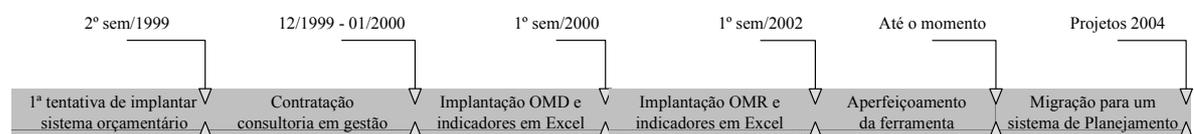
Continuação quadro 15

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • Não ocorreu diminuição no quadro de empregados, ao contrário, ele aumentou, dado que o departamento de custos e orçamento também foi estruturado naquela época; • Em 2002 foi implantado o orçamento matricial de receitas, tendo seguido os mesmos passos do orçamento matricial de despesas; • Expectativas futuras para o sistema de controle orçamentário: <ul style="list-style-type: none"> • foco na adoção de um <i>software</i> suficientemente flexível. Interesse em adquirir um <i>software</i> especializado; • formalização do planejamento estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> • Expectativas futuras para o sistema de controle orçamentário: <ul style="list-style-type: none"> • Redefinição do processo orçamentário; • Substituição dos diversos <i>softwares</i> por um único capaz de atender as demandas atuais; • Tentativa de adoção de um <i>software</i> suficientemente flexível.

Continuação quadro 15- Mudanças tecnológicas ocorridas de 1998 a 2003

A empresa A não utilizava sistema de controle orçamentário até 1999, tendo iniciado sua utilização com uma proposta bastante diferente da visão tradicional de orçamento. A empresa mesclou visão processual com visão hierárquica no sistema, o que resultou no denominado orçamento matricial.

A adoção do sistema de controle orçamentário, por parte da empresa A, estava inserida em um contexto de tentativa de profissionalização da gestão da empresa. Os esforços se iniciaram com a criação da área de controladoria na empresa e ampliação da utilização de controles gerenciais. A figura 6 mostra a evolução da criação do sistema de controle orçamentário e o quadro 15 detalha cada uma das etapas.

**Figura 6 – Evolução da implantação do sistema de controle orçamentário na empresa A**

A empresa B trabalha com orçamento há mais de 20 anos, todavia era totalmente centralizado na diretoria da empresa, que definia quanto cada área poderia utilizar em determinado período. Apenas no ano 2000, iniciou-se um esforço de descentralização do processo,

permitindo aos gestores maior participação, pois perceberam que da forma como estava sendo feito o orçamento era muito difícil adotar políticas de redução de custos e melhorias de processos e tarefas, já que os gestores não eram envolvidos.

Um fato importante mencionado pelas duas empresas é que os períodos de mudanças no planejamento e controle orçamentários foram impulsionados pela queda nos resultados e aumento da concorrência em seus mercados.

Atualmente, a empresa A está passando por uma fase de redesenho de seus processos empresariais e de avaliação de um *software* de planejamento que seja capaz de atender suas necessidades de integração e flexibilidade. A empresa B também deseja reavaliar seu processo orçamentário, otimizando algumas etapas e também busca um *software* que seja capaz de integrar seu processo e torná-lo mais flexível e consistente.

4.4.1.3 Adoção do software atual: principais características

De acordo com a classificação feita no tópico 3.3.4.1, ambas as empresas utilizam-se de sistemas parcialmente integrados.

A descrição do *software* atual e apresentação dos seus usuários foi detalhada em cinco quadros. O quadro 16 caracteriza os *softwares* que são utilizados atualmente nas duas empresas. O quadro 17 discorre sobre as fontes de informação do sistema orçamentário. O quadro 18 apresenta os principais usuários do sistema orçamentário e o quadro 19 apresenta os tempos despendidos em algumas etapas do processo orçamentário.

Quadro 16 - Softwares utilizados atualmente para projeções, simulações e acompanhamento orçamentário

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • Os <i>softwares</i> utilizados são <i>Excel</i> e aplicativos em <i>Access</i> (para projeção orçamentária, acompanhamento e indicadores de desempenho); • Os entrevistados consideram os <i>softwares</i> flexíveis e com os diversos arquivos estando vinculados entre si; • Todos os usuários recebem planilhas mensalmente com seus dados para realização do acompanhamento orçamentário; • Na época do planejamento orçamentário, os usuários preenchem os valores projetados em planilhas, as quais são enviadas à controladoria para serem consolidadas; • o acompanhamento orçamentário é feito mediante a importação de dados do sistema integrado de gestão <i>Oracle</i>, particularmente do sub-sistema contábil (<i>Oracle – GL</i>); • Há um simulador feito em planilha <i>Excel</i> que é de uso exclusivo da controladoria; • Os <i>softwares</i> utilizados são classificados como parcialmente integrados. 	<ul style="list-style-type: none"> • São utilizados cinco <i>softwares</i> para a elaboração e acompanhamento orçamentário: <ol style="list-style-type: none"> 1. um aplicativo desenvolvido com ferramenta Case (Genexus) e ASP que é executado sobre a <i>intranet</i>. Este aplicativo destina-se ao controle das despesas fixas (desde 2000); 2. sistema SAP R/3 para cálculo de parte dos custos de produção; 3. sistema aplicativo em <i>Access</i> (desde 2002/2003) para cálculo do custo fixo e variável de produção (utilizado em conjunto com o SAP); 4. aplicativo em <i>Visual Basic</i> (desde 2002), para receitas operacionais, custos fixos e variáveis, com atualização e consolidação das informações, demorando aproximadamente uma hora para consolidar todas as informações; 5. planilhas em <i>Excel</i>, utilizado para projeção dos demonstrativos contábeis, elaboração de relatórios e de simulações. • Devido ao grande número de aplicativos (cinco), o processo de planejamento e acompanhamento algumas vezes se torna moroso; • Esses <i>softwares</i> são classificados como parcialmente integrados.

A empresa A utiliza um sistema parcialmente integrado, composto por planilhas em *Excel* e sistemas em banco de dados *Access*, que importa dados do realizado de seu sistema integrado de gestão. A empresa B também possui um sistema parcialmente integrado, sendo utilizados sistemas aplicativos de diferentes portes e até planilhas *Excel*.

Quanto ao processo de projeção orçamentária na empresa B, a figura 7 descreve suas principais etapas. O grande número de passos para a realização deste processo sugere a sua complexidade ou deficiências na parametrização dos principais *softwares* aplicativos utilizados.

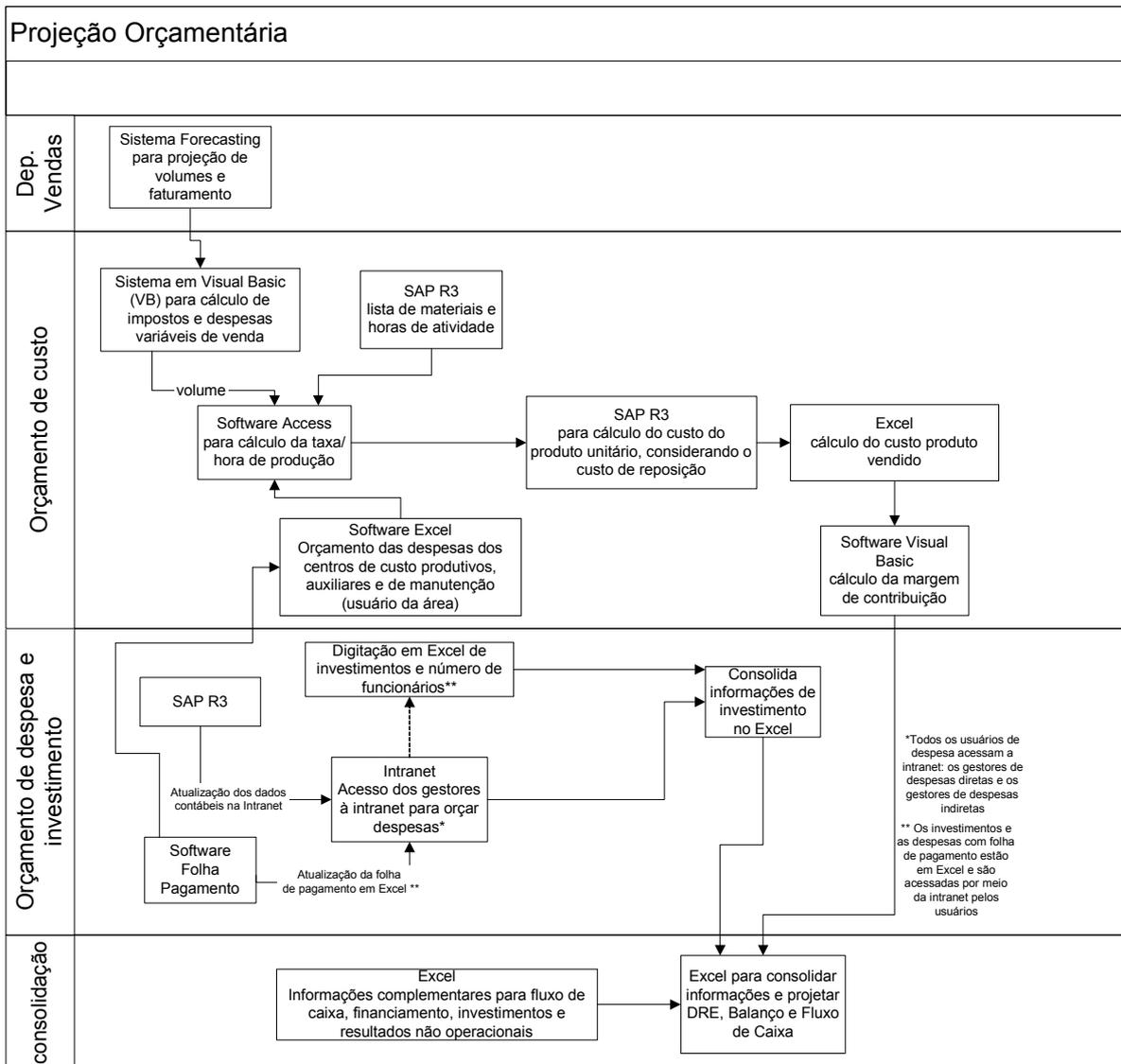


Figura 7 – fluxo de projeção orçamentária da empresa B

O quadro 17 destaca as principais fontes de dados para o planejamento e controle orçamentário. Trata-se de sistemas que exportam dados para o sistema de planejamento e controle orçamentário.

Quadro 17 – Principais fontes de dados para o planejamento e controle orçamentário

Empresa A	Empresa B
<p>As principais fontes de dados do planejamento e controle orçamentário são:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A principal fonte de dados sobre o realizado é o sub-sistema contábil (<i>Oracle GL</i>) de seu sistema integrado de gestão, sendo gerados dados mensalmente, que são transferidos para aplicativos em <i>Access</i>; 2. Um <i>data warehouse</i> (não foi informado o nome do <i>software</i>), cuja atualização é feita via ODBC⁷; 3. Outros aplicativos em banco de dados <i>Access</i>, com atualização direta a partir do sistema integrado de gestão; 4. Planilhas <i>Excel</i>, com vinculação automática com outras planilhas e com aplicativos <i>Access</i> (através de ODBC). 	<p>O planejamento e controle orçamentário recebe dados de quatro fontes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sistemas aplicativos desenvolvidos sobre o banco de dados Oracle; 2. sistema integrado de gestão SAP/R3; 3. aplicativos desenvolvidos em Access; 4. planilhas <i>Excel</i>, com vinculação automática (através de ODBC) com outras planilhas e com aplicativos <i>Access</i>. A atualização dessas fontes de dados ocorre através de ODBC ou vinculação entre planilhas.

O quadro 18 descreve os usuários e seu nível de acesso às informações orçamentárias.

Quadro 18 - Caracterização dos usuários e do nível de acesso às informações orçamentárias

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • Há aproximadamente 700 usuários (400 no orçamento de despesas e 300 no orçamento de receitas) que utilizam o sistema de controle orçamentário; • Os usuários têm autonomia para acessar as informações das áreas sob sua responsabilidade, mas não é possível a eles acessarem dados de outras áreas, com exceção dos diretores que têm acesso a todas as informações; • Apenas o departamento de orçamento, os diretores e os gestores de pacotes têm acesso a todas as informações; • A maioria das informações já está disponível no formato utilizado pelo usuário. Quando são necessários outros relatórios, os mesmos são disponibilizados num tempo que varia de uma hora a um dia, dependendo da complexidade. 	<ul style="list-style-type: none"> • Usuários que utilizam o sistema de controle orçamentário: <ul style="list-style-type: none"> - 45 gestores de centros de despesa; - 16 gestores de centros de custo; - 5 analistas do departamento de custos e orçamento • os usuários têm autonomia para acessar as informações das áreas sob sua responsabilidade, mas não é possível a eles acessarem dados de outras áreas, com exceção dos diretores que têm acesso a todas as informações; • os usuários conseguem extrair as informações que precisam com bastante autonomia, segundo os entrevistados; • a maioria das informações já está disponível no formato utilizado pelo usuário. Quando são necessários outros relatórios, os mesmos são disponibilizados num tempo que varia de uma hora a um dia, dependendo da complexidade do mesmo.

⁷ ODBC significa *Open DataBase Connectivity*. É uma *interface* entre programas, conhecida como API (*Application Programming Interface*) que permite ao usuário extrair dados de um aplicativo e enviá-los para outro.

Os entrevistados da empresa B foram questionados sobre eventuais ganhos com a introdução dos *softwares* atuais, cabendo duas considerações. A primeira se refere à diminuição de tempo para a realização de tarefas e a segunda ao aumento da consistência das informações. De acordo com os entrevistados, após a introdução do aplicativo executado sobre a *intranet*, a consolidação das despesas (tanto para projeção como para acompanhamento) que demorava aproximadamente uma semana, agora acontece *on-line*. A introdução do aplicativo em *Visual Basic* não trouxe redução de tempo, mas tornou as informações mais confiáveis. No entanto, como pontuado pelo chefe do departamento, ainda são necessárias mudanças, pois o grande número de aplicativos necessários para a concretização da projeção orçamentária acarreta em morosidade no processo.

O quadro 19 resume os tempos despendidos com algumas atividades do controle orçamentário. As análises comparativas de tempo despendido com o sistema orçamentário em função de inovações nos *softwares* se restringiram à empresa B, pois a empresa A não utilizava sistema orçamentário até 1999:

Quadro 19 - Comparativo temporal na execução de algumas atividades de controle orçamentário

Tempo com conferência de dados	
Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • De dados importados de outros sub-sistemas por meio de <i>interfaces</i> específicas: entre 3 e 4 dias; • Dados digitados pelos usuários: 4 dias; • <i>Interfaces</i> utilizadas no acompanhamento orçamentário: menos de 1 dia (4 horas). 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Interfaces</i> necessárias às projeções orçamentárias: 3 dias; • Dados digitados pelos usuários: 1 dia; • <i>Interfaces</i> utilizadas no acompanhamento orçamentário: 2 dias.
Cronograma definido para a projeção orçamentária	
<ul style="list-style-type: none"> • Volume de vendas e faturamento: 30 dias; • Projeção de custos: 20 dias; • Orçamento de despesas: 20 dias; • Orçamento de investimentos: 30 dias; • Conferência dos dados: 2 dias; • Consolidação pela controladoria: 5 dias; • Apresentação e análise da diretoria: 5 dias; • Não são feitos ajustes pelas áreas 	<ul style="list-style-type: none"> • Volume de vendas e faturamento: 15 dias; • Projeção de custos: 15 dias; • Orçamento de despesas: 7 dias; • Orçamento de investimentos: 7 dias; • Conferência/Consolidação pela controladoria: 7 dias; • Apresentação e análise da diretoria: 7 dias; • Ajustes pelas áreas: os ajustes são feitos pela controladoria (ajuste <i>top-down</i>).

4.4.2 Participação

Os três tópicos explorados referentes à participação foram:- participação na definição das estratégias; - participação na elaboração do orçamento; e - identificação dos participantes.

4.4.2.1 Participação na definição das estratégias

Objetivou-se identificar como se dá a participação dos gestores e da controladoria na definição das estratégias da empresa.

O *controller* foi questionado a respeito da participação da controladoria e dos gestores no estabelecimento de estratégias e diretrizes seguidas pelas empresas na projeção orçamentária. O quadro 20 apresenta um resumo das informações coletadas. Deve ser destacado que, na empresa B, a participação no planejamento estratégico e a divulgação de seus resultados são restritas.

Quadro 20 - Participantes na definição das estratégias e amplitude da divulgação

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • A empresa não possui planejamento estratégico formalizado, o que ocorre são definições anuais de macro objetivos entre os diretores, com horizonte de um ano; • A controladoria participa das definições dos macro-objetivos por meio da geração, análise de informações, análise de tendências e reuniões com a diretoria, sendo também um canal de comunicação entre a diretoria e o restante da empresa; 	<ul style="list-style-type: none"> • Anualmente é feita uma reunião antes do início do planejamento orçamentário, havendo a divulgação dos volumes projetados, das principais metas, instruções de preenchimento e cronogramas, mas as estratégias não são divulgadas explicitamente; • A participação no planejamento estratégico se restringe aos acionistas e diretores. As diretrizes estratégicas não são impostas pela matriz da empresa; • A empresa possui planejamento estratégico formalizado, mas sua divulgação é restrita. O <i>controller</i> desconhece o período abrangido no planejamento estratégico.

Em ambas as empresas há uma reunião para abertura dos trabalhos de projeção orçamentária, com enfoque operacional, na qual todos os gestores participam. Nessa reunião são apresentadas as principais diretrizes da empresa, as premissas para o próximo ano e as instruções para elaboração do orçamento.

4.4.2.2 Participação das áreas nas projeções, revisões e simulações orçamentárias.

Neste tópico foi estudada a participação das áreas na operacionalização do orçamento, identificando a atuação dos usuários na elaboração, na revisão e nas simulações orçamentárias.

A participação dos usuários no desdobramento das projeções em metas para cada uma das áreas e a participação dos usuários nas revisões é considerada importante pelas duas empresas. A projeção orçamentária e suas revisões são feitas com a participação de todos os usuários (gestores de centros de custo, supervisores, gerentes e diretores). A elaboração das simulações é restrita à Controladoria e sua divulgação é feita apenas para os diretores e gerentes, que são os demandantes de tal trabalho.

A empresa A utiliza o conceito de matriz para a realização do processo orçamentário (tópico 4.4.1.1), ou seja, não há um único responsável por um centro de despesa e sim gestores de contas e gestores de entidades com variados níveis de responsabilidade e tarefas. Cabe ressaltar que a comunicação entre os vários participantes tem papel relevante.

Na empresa B, utiliza-se o conceito de gestor responsável por determinado centro de custo (ou centro de responsabilidade), mas com uma peculiaridade (quadro 21), pois há gestores que são responsáveis por despesas que englobam toda a organização. Isso ocorre principalmente com negociação de contratos de fornecimento de serviços ou mercadorias que servirão para toda a empresa e que exigem especialistas para avaliar as melhores condições de contratação.

A participação no orçamento de investimentos nas empresas A e B apresentam basicamente as mesmas características já descritas nos parágrafos anteriores e resumidas no quadro 21, mas com algumas ressalvas.

Na empresa A, o orçamento de investimento também utiliza o conceito de orçamento matricial, sendo os gestores de centros de custo (entidades) os responsáveis pela projeção das aquisições de equipamentos, das reformas, entre outros. O departamento contábil (responsável pelo controle do ativo permanente da empresa) revisa a classificação contábil, atribuída aos investimentos, calcula a depreciação projetada e consolida as informações. No entanto, uma

comissão reavalia o projeto e autoriza sua execução quando estiver próximo da época de realização do investimento. De acordo com as entrevistas realizadas, embora a maioria dos projetos seja contemplada no orçamento, podem surgir projetos não previstos inicialmente e serem incorporados ao longo do ano. Tal fato ocorre principalmente devido: - a oportunidades de investimentos que tragam um retorno atraente à empresa, e - a ocorrência de fatalidades que demandem projetos emergenciais.

Quadro 21 - participação das áreas nas projeções, revisões e simulações orçamentárias

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • São definidas metas anuais globais pelos diretores e principais acionistas da empresa, as quais devem ser seguidas pela empresa; • O orçamento é feito de forma descentralizada, sendo representado por dois grupos. Um é composto pelos donos e gestores de pacotes e o outro é composto pelos donos e gestores de entidades (tópico 4.4.1.1). • Quem define as metas são os donos dos pacotes. Os donos de entidades, após a divulgação das metas, negociam eventuais alterações, no entanto, a palavra final é dos responsáveis pelos pacotes; • As simulações são feitas em <i>Excel</i> e <i>Access</i> e estão restritas à controladoria; • Há no máximo duas revisões orçamentárias, mas sem datas pré-definidas e participam dessas revisões todos os envolvidos com o orçamento; • Segundo os entrevistados, as áreas têm autonomia, mas a aprovação final das revisões orçamentárias depende do conselho administrativo e dos diretores da empresa. • Para investimentos, embora os gestores possam incluir seus projetos no orçamento, a aprovação final fica a cargo de um comitê que os avalia após concluídos os trabalhos de projeção. 	<ul style="list-style-type: none"> • O orçamento é feito de forma descentralizada; • Há vários grupos responsáveis pela elaboração orçamentária, os quais podem ser resumidos em: <ul style="list-style-type: none"> • Gestores diretos: responsáveis por orçar despesas e investimentos para os centros de custo, mas não por todas as contas; • Gestores indiretos: havendo vários sub-grupos, tais como: despesas com TI, logística, e consultoria. <p>Com isso, nem todas as classes de despesas são geridas por uma única pessoa. Os gestores têm total responsabilidade pelas despesas que controlam.</p> <ul style="list-style-type: none"> • As simulações e a criação de cenários são feitas em <i>Excel</i> e estão restritas à controladoria; • Há apenas uma revisão orçamentária por ano, na qual todos os gestores participam; • Segundo os entrevistados as áreas têm autonomia para fazerem suas projeções, mas a aprovação final depende dos acionistas e diretores da empresa. • Para investimentos, embora os gestores possam incluir seus projetos no orçamento, sua aprovação final dependerá da análise de viabilidade que é feita pelo departamento de avaliação de investimentos, mas isto pode não ocorrer antes de finalizados os trabalhos de projeção orçamentária.

Na empresa B, os investimentos são orçados pelos gestores dos centros de custo no período de realização das projeções orçamentárias. Assim como na empresa A, a aprovação final só ocorrerá durante o ano. Há uma equipe responsável pela análise de viabilidade dos projetos de investimento (que está subordinada à gerência industrial) e essa avaliação, principalmente quando se tratar de grandes valores, começa antes do início dos trabalhos de planejamento orçamentário anual.

Na empresa B tem sido realizado um esforço expressivo para que a participação na projeção orçamentária seja mais eficaz e eficiente. Antes do início do planejamento orçamentário de 2004, ocorreu a “semana de orçamento”, chamada de *Pool* Orçamentário:

- foi enviado um cronograma a todos os envolvidos no processo orçamentário, com um detalhamento das atividades a serem feitas para o planejamento do próximo ano;
- durante a semana do *Pool* Orçamentário, cinco pessoas do departamento de orçamento ficaram integralmente à disposição dos usuários para auxiliá-los na projeção.

Durante esse período, todos os gestores da empresa se mobilizam para fazer as projeções, com base nas premissas adotadas.

4.4.2.3 Descrição dos participantes

As perguntas feitas neste tópico, cujas respostas estão sintetizadas no quadro 22, identificaram quais são as pessoas que participam das projeções orçamentárias e qual seu nível hierárquico.

Na empresa A, todos os responsáveis por centro de custo e despesa participam da projeção orçamentária, quer pertencentes à área de compras e vendas, à área de logística, à área financeira, ou à área contábil. As definições de compra, nível de estoque, entre outras, são feitas pela área de suprimentos. A área financeira fornece dados sobre prazos de clientes, fornecedores, giro de capital, etc. O departamento contábil auxilia os gestores na melhor classificação contábil para os investimentos. O departamento de custos e orçamento é o responsável pela condução do processo, consolidação das informações, análise e divulgação do número final. Ao serem questionados sobre a motivação dos gestores na participação do processo orçamentário, os entrevistados disseram que os gestores se sentem bastante motivados, pois eles participam da definição de metas, orçamento e acompanhamento orçamentário.

Quadro 22 - Descrição dos Participantes

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • O orçamento envolve toda a empresa, havendo diretores, gerentes, supervisores e analistas participando; • As metas de venda são feitas em conjunto (gerente de vendas e de compras), as despesas e investimentos também são feitos em conjunto (entidades x pacotes), também participam a área financeira e de crédito para definição de premissas financeiras; • As pessoas se sentem motivadas a participarem do planejamento orçamentário, “pois os usuários conseguem ver o que se espera deles”, segundo o responsável pelo sistema orçamentário. 	<ul style="list-style-type: none"> • Até meados de 1998 o orçamento era totalmente <i>top-down</i>; • Após essa data, o orçamento passou a ser participativo; • O nível hierárquico dos participantes varia, havendo diretores, gerentes, supervisores e analistas; • De acordo com o responsável pelo sistema orçamentário há alguns usuários que relutam em participar do planejamento orçamentário, mas trabalhos de conscientização estão sendo realizados.

Na empresa B, a participação dos usuários no processo orçamentário também é ampla e todas as áreas estão envolvidas, embora existam alguns que relutem em participar. A área financeira contribui com informações que auxiliam na projeção do fluxo de caixa e balanço. A área de suprimentos é responsável pelas informações de níveis de estoque e preços de insumos, enquanto as áreas de venda e *marketing* fornecem o volume de vendas e o orçamento de gastos com propaganda e *marketing* para o próximo ano. As informações de volume são utilizadas pela área industrial, para planejamento da produção. A controladoria é a responsável pela condução de todo o processo orçamentário. Os responsáveis pelos centros de custo e despesa também participam da projeção orçamentária e a eles é atribuída a tarefa de orçar e controlar as despesas de gestão direta (folha de pagamento, gastos gerais, etc.). Também devem acompanhar a evolução das demais despesas, mesmo aquelas que não são orçadas por eles, mas são atribuídas aos seus centros de responsabilidade (despesas indiretas). Os gestores indiretos são responsáveis por grupos de despesas que atingem toda a empresa (vigilância, convênio médico, etc.).

Ao questionar os entrevistados sobre a motivação dos usuários na elaboração do orçamento e participação no processo, os mesmos disseram que os usuários se sentem motivados, pois até meados de 1998 (quadro 22), o orçamento era feito de forma *top-down*, não sendo possível a eles (usuários) opinarem sobre os montantes que lhes eram atribuídos e tão pouco estruturarem suas atividades da forma como desejavam. No entanto, há algumas resistências por parte de alguns gestores, as quais estão sendo minimizadas com a criação de reuniões, como aquela realizada para o orçamento do ano de 2004 (*Pool* Orçamentário).

4.4.3 Acompanhamento Orçamentário

Foram discutidos dois aspectos do acompanhamento orçamentário: metodologia e ciclo de *feedback*.

4.4.3.1 Metodologia para o acompanhamento orçamentário

Este tópico tem o objetivo de identificar quais são os participantes do acompanhamento orçamentário, sua periodicidade e a maneira como é realizado o acompanhamento.

Em ambas as empresas o acompanhamento orçamentário é feito mensalmente, sendo que as mesmas pessoas que realizaram a projeção orçamentária são responsáveis pelo acompanhamento orçamentário. O quadro 23 sintetiza as metodologias de acompanhamento orçamentário.

Quadro 23 - Metodologia de acompanhamento orçamentário

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • As mesmas pessoas que participam do planejamento orçamentário participam do acompanhamento; • O acompanhamento também é feito em conjunto (pacotes x entidades); • O acompanhamento orçamentário ocorre uma vez por mês; • Disponibilização das informações para acompanhamento no 3º dia útil; • Há um cronograma a ser seguido, com os diversos usuários compreendendo os desvios, enviando justificativas para a controladoria e preparando a apresentação mensal de avaliação de resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> • As mesmas pessoas que participam do planejamento orçamentário participam do acompanhamento; • O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente e respeita os critérios utilizados para a projeção, ou seja, há responsáveis pela análise das despesas de gestão direta e de gestão indireta; • Não são enviadas justificativas para a controladoria, mas há um grupo composto por pessoas de várias áreas que é coordenado pelo <i>controller</i>, cujo objetivo é acompanhar e entender as variações, auxiliando os gestores de centro de custo e centros de despesa; • As informações são disponibilizadas após o fechamento do mês, mas não há um cronograma fixo; • Há reuniões mensais entre a controladoria e os diretores para análise dos resultados; • Há reuniões entre a controladoria e os gerentes industriais com duração de aproximadamente duas horas, na qual se discutem os problemas, identificam-se às causas dos desvios, mas nem sempre há uma ação corretiva; • Há reuniões entre a controladoria e a área comercial e entre a controladoria e um grupo interdepartamental; • A empresa é bastante verticalizada e tem dificuldade em realizar o acompanhamento dos custos, considerando-se todas as etapas de produção.

A empresa A possui cronograma de atividades mensais, o qual inclui reuniões de acompanhamento orçamentário com a participação de todos os gestores, que vão desde analistas até os diretores da empresa. O cronograma e as atividades definidas devem ser cumpridos rigidamente, segundo o relato dos entrevistados. Nas reuniões mensais, todos devem apresentar um comparativo entre o que foi orçado e o que se realizou, com as justificativas sobre as variações e as ações corretivas propostas.

Na empresa B, também há reuniões para avaliação de resultados, mas o ciclo de *feedback* não é completo. Segundo o responsável pelo sistema orçamentário, o monitoramento da execução das ações corretivas apresenta algumas falhas, o que pode resultar em reincidência de problemas anteriormente detectados.

4.4.3.2 Mudanças nos processos decorrentes do ciclo de feedback

Por meio das entrevistas (resumidas no quadro 24), percebeu-se que a empresa A busca utilizar o acompanhamento como um mecanismo para avaliação dos processos, pois, havendo algum desvio, os gestores são obrigados a identificar qual o motivo de tal variação e como procederão para saná-la. Isso é feito por meio dos chamados relatórios de desvios, que devem resumir o que ocorreu, quais são as medidas a serem tomadas e o prazo para saneamento do problema.

Quadro 24 - Mudanças nos processos decorrentes do ciclo de feedback

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • Os responsáveis pelos pacotes e entidades devem acompanhar a evolução das despesas e receitas; • Há uma sinalização indicadora do cumprimento de orçamento; • São feitos relatórios de anomalias que servem de base para a análise e definição de ações corretivas; • Há reuniões mensais com a participação de todos os gestores, da diretoria e da controladoria. Nessa reunião são apresentados os resultados do período, os desvios e o plano de ação para sanar os problemas detectados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Há reuniões entre a controladoria e os gerentes industriais, na qual discute-se os problemas, identificam-se as causas dos desvios, mas nem sempre há uma ação corretiva; • Há reuniões entre a controladoria e um grupo interdepartamental, coordenadas pelo <i>controller</i>, e seu objetivo é realizar o acompanhamento das despesas. Também há uma reunião entre a área comercial e a controladoria e outra entre a área industrial e a controladoria.

Na empresa B, há três grupos que auxiliam o processo de acompanhamento orçamentário, além dos próprios responsáveis pelos gastos diretos e indiretos. Esses grupos são, de acordo com o *controller*:

1. grupo para acompanhamento de margem de contribuição: com reuniões mensais, participando a diretoria comercial e a controladoria;
2. grupo para acompanhamento de custos: reuniões mensais com a diretoria industrial e a controladoria. A empresa B enfatiza o acompanhamento dos custos industriais (quadro 24), sendo realizadas reuniões mensais com os gerentes dessa área. É também nessa área que a empresa encontra mais dificuldades para mapear os processos e identificar seus custos, devido à grande verticalização existente;
3. grupo de gestão de despesas: com reuniões mensais, é composto por pessoas de vários departamentos, as quais são definidas em função das afinidades e conhecimento do que será acompanhado⁸. Esse grupo é coordenado pelo *controller* e é marcado pelo dinamismo, de acordo com o próprio *controller*.

No entanto, nas entrevistas realizadas na empresa B, percebeu-se que nem sempre o acompanhamento das ações corretivas é efetivo, ou seja, são feitas reuniões, discutidos os problemas, mas a implementação das soluções não é acompanhada de maneira próxima em alguns casos, segundo o responsável pelo sistema orçamentário. Na empresa B, há distanciamento entre sistema orçamentário e análise de processos, sendo que nem sempre a empresa consegue realizar o ciclo de *feedback* de forma completa.

4.4.4 Integração

4.4.4.1 Integração com estratégias

Esse tópico objetiva identificar como são definidas as estratégias na empresa e como isso é disseminado entre os gestores que participam do processo orçamentário (projeção e acompanhamento orçamentário), a fim de averiguar a integração entre sistema orçamentário e planejamento estratégico, o que está resumido no quadro 25.

A empresa A não possui planejamento estratégico formalizado, o que não equivale a dizer que a empresa não possua estratégias, ao contrário, de acordo com o relato do *controller*, reuniões e discussões informais ocorrem, além das reuniões de conselho. Há ampla divulgação entre os gestores sobre os objetivos estratégicos traçados para a companhia.

A empresa B tem planejamento estratégico formalizado. Anualmente é feito um evento fora da empresa com o objetivo de discutir as estratégias. A divulgação do planejamento estratégico é restrita. Para o *controller* da empresa B, o orçamento está totalmente vinculado com o planejamento estratégico. Porém, ao ser perguntado sobre a formalização do planejamento estratégico, o mesmo disse “devo confessar que não sei até que ponto isso afeta o orçamento do ano. O que mais afeta o orçamento é o planejamento de *marketing* (*marketing plan*)”.

Quadro 25 - Integração entre estratégias e orçamento

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • Há uma definição de metas anuais, que acontece informalmente entre os diretores, com a participação da controladoria. • São definidas algumas estratégias para o alcance dessas metas, mas considerando uma visão tática. • A divulgação desses macroobjetivos também ocorre por meio da exposição de indicadores de desempenho nos murais da empresa e, anualmente, por meio da reunião que antecede o início do orçamento em que são reunidos os gestores, diretores e a controladoria para divulgação das premissas para o próximo ano. • Durante o ano quadros em vários pontos da empresa informam a evolução dessas metas. 	<ul style="list-style-type: none"> • O planejamento estratégico é limitado aos diretores e acionistas. É função dos diretores repassarem aos seus subordinados o que a empresa espera deles, mas isso é feito de forma bastante restrita.

4.4.4.2 Integração do sistema de controle orçamentário com outros controles

O quadro 26 sintetiza a ligação que o sistema de controle orçamentário tem com outros controles gerenciais, utilizados pelas empresas estudadas.

A empresa A faz uso de vários tipos de controle e, de acordo com os entrevistados, eles são utilizados em conjunto, sendo que a atualização e divulgação de tais ferramentas estão centralizadas na controladoria. Esta empresa faz uso do sistema de custeio baseado em

⁸ Há um grupo para acompanhamento de crédito, um grupo para acompanhamento de gastos com materiais, etc.

atividades (ABC) para análise do custo de suas atividades. Também é utilizado o EVA para mensurar a agregação de valores gerada pela empresa. Os indicadores de desempenho, dentro da metodologia *PDCA* (*plan, do, check e act*) são utilizados para monitorar o andamento das atividades e corrigir desvios ou “anomalias” (termo utilizado pelo entrevistado).

O principal mecanismo de controle gerencial utilizado pela empresa B é o sistema de controle orçamentário. À época das entrevistas, a empresa estava iniciando a definição de indicadores de desempenho (operacionais, táticos e estratégicos), junto com uma universidade local que os assessorava nessa tarefa. A empresa também é certificada pela ISO 9.001 e ISO 14.000.

Quadro 26 - Integração entre o sistema orçamentário e outros controles gerenciais

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> • A empresa trabalha com indicadores de desempenho, os quais são calculados e consolidados com os mesmos recursos computacionais do sistema orçamentário; • Há reuniões mensais de acompanhamento dos indicadores, as quais ocorrem em conjunto com as do acompanhamento orçamentário; • A empresa também trabalha com outros tipos de controle, com destaque para ABC e EVA; • O ABC utiliza dados do sistema orçamentário referentes a despesas e receitas, mas não fazem um orçamento por atividade, segundo o terceiro entrevistado. O ABC, de acordo com o responsável pelo sistema orçamentário, é utilizado para melhor compreensão dos custos das atividades e processos, considerando-se os canais de distribuição, clientes, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • A empresa não trabalha com indicadores de desempenho atualmente, mas fez uma parceria com uma universidade da região onde ela está localizada, para revisão e melhoria dos processos atuais e criação dos indicadores de desempenho, que deverão estar alinhados com as estratégias e será uma forma de divulgar tais estratégias a todos os níveis organizacionais (segundo o responsável pelo sistema orçamentário); • A empresa possui o ISO 9.001 e o ISO 14.000, possui um código de ética oriundo da matriz e indicadores operacionais para cada área.

Esses indicadores deverão estar totalmente alinhados com o sistema de controle orçamentário e com as estratégias da empresa. O responsável pelo sistema orçamentário acredita que esses indicadores irão auxiliar na ampliação da divulgação das estratégias e fará com que a empresa trabalhe de forma mais integrada.

4.4.5 Ênfase na utilização do Sistema de Controle Orçamentário

Nesse tópico, as perguntas foram feitas com o objetivo de identificar qual a ênfase dada ao sistema de controle orçamentário, verificando se sua utilização era mais voltada às projeções financeiras ou ao controle de gestão.

As perguntas podem ser subdivididas em três grupos:

- variação orçamentária;
- bonificação vinculada ao alcance de metas orçamentárias;
- importância atribuída às principais funções do sistema de controle orçamentário.

A seguir são apresentados os dados coletados referentes a essas perguntas.

4.4.5.1 Variação orçamentária

Para melhor entendimento da ênfase dada ao uso do sistema orçamentário, foi solicitado a ambas as empresas o percentual de variação entre os resultados orçados e realizados. O quadro 27 mostra a evolução das variações orçamentárias da empresa A, no período de 1999 a 2003.

Quadro 27 - Evolução das variações orçamentárias da empresa A

Variação real x orçado	1999	2000	2001	2002	2003
Variação das despesas	N/D	N/D	(4%)	0	1%
Variação dos custos	N/D	N/D	N/D	3%	3%
Variação de receita	N/D	N/D	(5%)	3%	1%
Variação de resultado	N/D	N/D	(42%)	(17%)	(35%)

O quadro 28 mostra a evolução das variações orçamentárias da empresa B. Percebe-se que as variações orçamentárias não seguem um padrão e que, no ano de 2003, praticamente não houve variações nas despesas e custos.

Quadro 28 - Evolução das variações orçamentárias da empresa B

Variação real x orçado	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Variação das despesas	1,85%	7,18%	7,12%	2,49%	15,0%	0,020%
Variação dos custos	(0,61%)	(10,00%)	(15,5%)	(5,0%)	8,75%	0,035%
Variação de receita	1,00%	(11,00%)	(14,97%)	(0,66%)	16,81%	(9,2%)
Variação de resultado	2,98%	(74,62%)	(34,11%)	10,43%	45,6%	(33,7%)

Ao questionar a evolução das variações orçamentárias ocorridas, pretendia-se extrair a importância dada à projeção financeira. Após a interação com as empresas, entretanto, foi verificado que tais informações não são úteis para detectar-se ênfase em projeção financeira. Isso se deve ao fato das empresas as utilizarem tanto para aprimorar a projeção financeira,

como para realizar a administração por exceção, explorando as causas dos principais desvios e para elas propondo ações corretivas.

4.4.5.2 Bonificação vinculada ao alcance de metas orçamentárias

Considerando-se que o uso do sistema orçamentário como controle de gestão implica principalmente na implantação de várias ações corretivas e de melhorias, e em seu uso como instrumento de motivação e alinhamento de objetivos, tal uso foi medido neste trabalho pela identificação da existência de algum tipo de prêmio atrelado ao alcance das metas orçamentárias.

Foi perguntado às duas empresas se havia alguma vinculação entre bonificações e sistema orçamentário. Como mostra o quadro 29, apenas a empresa A vincula o alcance das metas orçamentárias ao recebimento de um bônus anual. Na empresa B, há uma premiação anual em função de avaliação de desempenho, mas não há vinculação entre essa avaliação e as metas orçamentárias.

Quadro 29 - Ênfase na utilização do sistema de controle orçamentário

Empresa A	Empresa B
<ul style="list-style-type: none"> A empresa vincula o alcance das metas orçamentárias ao recebimento do <i>bônus</i> anual. A distribuição do resultado anual está vinculada à geração do EVA e à parcela que cada área receberá dependerá do alcance das metas orçamentárias e do cumprimento dos indicadores de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> A avaliação de desempenho não é vinculada à definição de metas orçamentárias e sim ao desempenho global da companhia; a partir do ano de 2004, o pagamento de bônus aos gerentes estará vinculado ao alcance das metas orçamentárias, tais como, custos, estoque, investimentos, etc.

4.4.5.3 Avaliação das principais funções do sistema de controle orçamentário

Para melhor conhecimento da ênfase dada à utilização do sistema de controle orçamentário, também foi solicitado às empresas que avaliassem a relevância do uso das informações em sete processos gerenciais distintos: (i) decisões de preço; (ii) projeção de lucros; (iii) análise de investimentos e formação de políticas de captação de recursos; (iv) controle de despesas e receitas; (v) avaliação de desempenho organizacional; (vi) verificação da adequação dos processos empresariais e da necessidade de serem feitas modificações corretivas; e (vii)

controle de lucratividade (quadro 30). A atribuição das notas variou de 1 (menor relevância) a 5 (maior relevância).

Quadro 30 - Identificação da ênfase dada ao sistema orçamentário

	Empresa A	Empresa B
i) decisões de preço	1	na*
ii) projeção de lucros	3	na*
iii) análise de investimentos e formação de políticas de captação de recursos	1	3
iv) controle de despesas e receitas	5	1
v) avaliação de desempenho organizacional	5	4
vi) verificação da adequação dos processos empresariais e da necessidade de serem feitas modificações corretivas	4	5
vii) controle de lucratividade	5	2

*na = não avaliou

Em um autojulgamento da importância das informações orçamentárias (quadro 30), a empresa A avaliou como mais importante seu uso: - nos processos de controle de despesas e receitas, - na avaliação do desempenho organizacional e - no controle da lucratividade. Menor importância foi atribuída a seu uso na verificação do *status* atual e das necessidades de melhorias nos processos (nota 4), seguida pelo uso na projeção de lucros (nota 3). Menos relevante foi considerado seu uso para decisões de preços e para a análise de investimentos e políticas de captação de recursos. Pode-se inferir que a ênfase na utilização do sistema de controle orçamentário recai mais sobre o controle de gestão do que sobre as projeções financeiras.

A empresa B, em seu julgamento sobre o uso das informações orçamentárias, destacou como de menor importância o uso no controle de despesas e receitas (nota 1). Em ordem crescente de importância foram mencionados o uso no controle de lucratividade (nota 2) e a análise de investimentos e formação de políticas de captação de recursos (nota 3). O uso na avaliação de desempenho organizacional foi apontado como o segundo mais importante (nota 4). Deve ser ressaltado, no entanto, que a entrevista foi feita no início do ano de 2004. Até então, o orçamento não fora utilizado para a avaliação de desempenho. Durante as entrevistas, foi mencionado que, a partir de 2004, o orçamento seria utilizado com essa finalidade. A empresa B se encontrava numa fase de transição. Como mais importante foi apontado o uso na verificação do *status* atual e das necessidades de melhorias nos processos (nota 5). No entanto, o responsável pelo sistema orçamentário, ao ser perguntado sobre a utilização do controle orçamentário na melhoria dos processos, declarou que, embora sejam feitas reuniões mensais, com a detecção de problemas, nem sempre são implementadas ações corretivas. O

acompanhamento dos custos industriais (quadro 23) é de particular relevância. Foram mencionadas dificuldades no mapeamento de processos e identificação de seus custos, dada a grande verticalização existente.

4.5 Análise dos estudos de caso

A análise dos estudos de caso divide-se em:

- análise das divergências nos itens diretamente voltados à caracterização do controle orçamentário;
- análise das considerações sobre as variáveis do contexto corporativo, ressaltando-se a aproximação ou o distanciamento dos resultados obtidos nos trabalhos empíricos de Merchant (1981 e 1984) e Chenhall (2003);
- comparação dos estudos de caso com outros estudos empíricos encontrados no referencial teórico.

4.5.1 Análise das divergências nos itens diretamente voltados à caracterização do controle orçamentário

Considerando-se os agrupamentos dos itens diretamente voltados à caracterização do controle orçamentário: *tecnologia, participação, acompanhamento, integração e ênfase*, as empresas A e B tiveram divergências significativas em todos eles.

A *tecnologia* utilizada pela empresa A pressupõe o uso de orçamento matricial, não utilizado pela empresa B.

Na *participação*, a empresa B reportou resistências, não enfatizadas pela empresa A. Também deve ser ressaltado que a empresa A possui 700 usuários utilizando-se dos *softwares* orçamentários, enquanto que na empresa B existem apenas 66 usuários.

No *acompanhamento orçamentário*, houve divergências no subitem *mudanças nos processos decorrentes do ciclo de feedback*.

Quanto à *integração*, houve divergências tanto na integração entre estabelecimento de estratégias e controle orçamentário, quanto na integração entre o controle orçamentário e outros controles gerenciais.

A *ênfase*, adotada pelas empresas no uso do sistema de controle orçamentário, também foi distinta.

4.5.1.1 Divergências das empresas quanto ao acompanhamento orçamentário – mudanças decorrentes do ciclo de feedback

A empresa A promove reuniões mensais com todos os gestores nas quais são apresentados os resultados da empresa e das áreas, havendo discussão com todos a respeito das variações e acompanhamento da evolução das medidas corretivas adotadas.

Antes das reuniões mensais, os gestores de pacotes e entidades devem discutir entre si as variações ocorridas, identificando os gargalos, sendo imprescindível o conhecimento dos processos envolvidos para melhor compreensão do que aconteceu no período analisado.

Na empresa B, há acompanhamento orçamentário mensal, mas não há um cronograma fixo para sua realização. Foram relatadas falhas no acompanhamento dos custos industriais. Também foram relatadas falhas no acompanhamento das correções realizadas, o que indica a necessidade de revisar os procedimentos para essa atividade, visto que, nessa empresa, também existem grupos, cuja finalidade é realizar um acompanhamento orçamentário eficaz e com foco na melhoria dos processos envolvidos.

4.5.1.2 Divergências das empresas quanto à integração entre estabelecimento de estratégias e controle orçamentário

Conforme o item 4.4.4.1, a integração do controle orçamentário com o estabelecimento das estratégias pode ser melhor percebido na empresa A. Nela, embora não haja planejamento estratégico formalizado, há ampla divulgação entre os gestores sobre os objetivos traçados

para a companhia. Os entrevistados da empresa A demonstraram, por meio de suas respostas, que há preocupação da empresa em explicitar suas estratégias, o que não foi percebido na empresa B, durante as entrevistas realizadas.

Na empresa B, embora o *controller* tenha afirmado que planejamento estratégico e sistema orçamentário são integrados e que as projeções orçamentárias são derivadas do planejamento estratégico, ele também mencionou que a divulgação das estratégias é restrita, o que indica que tal integração poderia ser melhor desenvolvida na empresa.

4.5.1.3 Divergências das empresas quanto à integração entre o controle orçamentário e outros controles

A empresa A não restringe os controles gerenciais ao sistema orçamentário, fazendo uso integrado de três ferramentas de controle de gestão (tópico 4.4.4.2) - o *EVA*, - o sistema orçamentário e - os indicadores de desempenho. Na empresa B, no momento das entrevistas, somente o controle orçamentário estava implantado.

4.5.1.4 Divergências das empresas quanto à ênfase adotada no uso do sistema de controle orçamentário

Considerando-se que o uso do sistema orçamentário como controle de gestão implica principalmente:

- na implantação de várias ações corretivas e de melhorias;
- em seu uso como instrumento de motivação e alinhamento de objetivos.

Comparando-se as duas empresas, infere-se que o uso feito do controle orçamentário pela empresa A está mais voltado ao controle de gestão do que o uso feito pela empresa B.

A empresa A utiliza o sistema de controle orçamentário com ênfase no controle de gestão e também utiliza, de forma integrada ao orçamento, outras ferramentas de gestão, cujo foco está no domínio dos processos para otimização dos mesmos.

Como apresentado no tópico 4.4.5.2, na empresa A existe um sistema de bonificação em que os valores totais a serem distribuídos vinculam-se à geração do EVA. No entanto, a distribuição das gratificações nas áreas baseia-se no cumprimento de metas orçamentárias e outros indicadores de desempenho. Já na empresa B não há vinculação entre bônus e sistema de controle orçamentário.

No tópico 4.4.5.2 também foi apresentado o resultado da aplicação de um questionário (pergunta 27, apêndice 1) cujo objetivo era identificar a utilização do sistema: controle ou projeção. A pontuação atribuída às atividades orçamentárias voltadas ao controle recebeu notas maiores do que aquelas voltadas às projeções na empresa A. Na empresa B, duas atividades de controle receberam notas altas (avaliação de desempenho e adequação de processos), mas essas informações conflitam com alguns trechos das entrevistas fornecidas (com destaque para a necessidade de realizar acompanhamentos orçamentários mais efetivos, com monitoramento das ações corretivas) e com a análise da evolução dos desvios orçamentários.

Parece que as respostas da empresa B, apresentadas no quadro 30, refletem o uso desejado das informações do sistema orçamentário, mas não necessariamente o uso presente.

4.5.2 Variáveis do contexto corporativo - confronto com os resultados de Merchant (1981 e 1984) e Chenhall (2003)

Nos dois trabalhos de Merchant foram realizados testes relativos ao impacto das variáveis ambientais na utilização do sistema orçamentário, conforme descrito no capítulo 2, item 2.3.1 e 2.3.3.

Considerando-se que nesta dissertação as principais divergências das empresas pesquisadas sugerem que a empresa A tenha um uso mais intenso e funcional do sistema de controle orçamentário, nela, as variáveis que caracterizam o uso do orçamento deveriam possuir avaliação mais positiva. Segundo Merchant (1981), existe correlação positiva entre as variáveis que caracterizam o uso do orçamento com as variáveis ambientais: tamanho, descentralização e diversificação.

Portanto, se os resultados desta pesquisa convergirem com os resultados obtidos por Merchant (1981), na empresa A, as seguintes variáveis corporativas: tamanho, descentralização e diversificação devem ser observadas com valores mais elevados, ou com maior intensidade.

Pode ser verificado que há convergência entre os resultados empíricos de Merchant (1981) e os resultados empíricos deste trabalho, nas variáveis ambientais: tamanho e diversificação. A empresa A é maior do que a B e também mais diversificada.

Já, quanto à descentralização, os resultados obtidos divergem dos resultados de Merchant (1981). A empresa A, em que o uso do sistema de controle orçamentário é mais intenso, é menos descentralizada do que a empresa B.

A empresa A, que se encontra num mercado com mais dinamismo, é a empresa que apresenta maior utilização do sistema de controle orçamentário, resultado que está de acordo com o trabalho de Chenhall (2003), no qual o autor sugeria que empresas que estejam em um ambiente mais dinâmico tendem a utilizar o sistema orçamentário de forma mais intensa.

Quanto à posição no mercado, nada será observado, pois ambas as empresas são líderes nos segmentos em que atuam. No trabalho de Merchant (1984), o autor identificou que essa variável parecia não influenciar a utilização do sistema orçamentário.

Os dados desta dissertação sobre participação de mercado (item 3.3.1) indicam que a empresa com maior *market share* (empresa B) faz uso menos intenso do sistema orçamentário.

4.5.3 Comparação dos estudos de caso com demais estudos empíricos encontrados no referencial teórico

4.5.3.1 Participação

Na definição das estratégias, a participação é restrita à alta administração. No desdobramento das estratégias em metas da projeção orçamentária e no acompanhamento orçamentário a participação dos gestores (alta, média, baixa gerência e assistentes) é alta.

As restrições impostas à participação dos gestores na definição das estratégias também foi constatada no trabalho de Barsky e Marchant (2001) apresentado no tópico 2.3.3. Infelizmente essa postura é corrente nas empresas, embora a visão tradicional de controle, com a segregação entre controle estratégico, gerencial e operacional tenha sido destacada por Otley (1994 e 1999) e por Marginson (1999) como um aspecto negativo e que não converge com as exigências e demandas nas empresas contemporâneas. A congruência de objetivos, por exemplo, tende a ficar prejudicada quando não há uma comunicação clara do que se espera alcançar, além disso, os gestores que estão totalmente envolvidos com a operação da empresa poderiam contribuir com sua experiência e percepção sobre o negócio.

4.5.3.2 Acompanhamento Orçamentário

Os comentários a seguir se referem à análise da metodologia do acompanhamento orçamentário e a sua utilização como meio de executar o ciclo de *feedback* completo.

Os dois pontos estudados sobre o acompanhamento orçamentário estavam bastante relacionados. A partir da compreensão de como se realiza tal atividade, o entendimento sobre a completude do ciclo de *feedback* pode ser melhor explorada.

A realização do acompanhamento orçamentário apenas como uma obrigação a ser seguida para averiguação de quão certo foi o esforço para a elaboração das projeções orçamentárias não é suficiente para que o controle orçamentário seja efetivo. É necessário pró-atividade para identificar os gargalos existentes nos processos que cruzam horizontalmente a empresa, adotando medidas corretivas e atentando para a real resolução dos problemas detectados.

A empresa A demonstrou ter preocupação constante em realizar os ciclos completos de *feedback*, utilizando para isso um método oriundo do gerenciamento da qualidade, o *PDCA* (tópico 4.4.1.1). Há um prazo definido para as pessoas envolvidas realizarem as medidas corretivas, além de existir um acompanhamento da execução dessas medidas.

Na empresa B, o acompanhamento orçamentário é feito mensalmente com o objetivo de analisar o desempenho da empresa relativo aos custos, despesas e receitas. De acordo com as

entrevistas, os ciclos de *feedback* são acompanhados por três grupos, todavia, como relatado pelos entrevistados, há algumas falhas na condução das atividades desses grupos, com as ações corretivas necessárias nem sempre sendo colocadas em prática.

A metodologia adotada pela empresa A privilegia a análise de processos, pois a estrutura matricial exige que haja pessoas responsáveis pelas contas que cruzam horizontalmente a organização, sendo feita uma análise em conjunto com o *PDCA*, a empresa obrigatoriamente tem que analisar os processos envolvidos.

A literatura sobre sistema orçamentário e especificamente sobre acompanhamento orçamentário (Horngren, 2000; Welsch, 1983) trata das variações orçamentárias. Qual é o significado dessas variações? Somente é possível responder essa pergunta se houver uma compreensão das atividades que geram tais valores. Conhecer as atividades é fundamental para um controle efetivo e que potencialmente agregue valor às empresas.

4.5.3.3 Tecnologia

A tecnologia foi estudada sob três perspectivas:

- (i) caracterização das projeções;
- (ii) mudanças tecnológicas;
- (iii) principais características do sistema atual.

Analisando os dados sobre características da projeção orçamentária percebeu-se que o sistema de controle orçamentário de ambas as empresas reflete a estrutura organizacional existente. As duas empresas trabalham com estrutura que privilegia a visão funcional ou hierarquizada, havendo centros de responsabilidade subordinados a gerências e diretorias, e unidades de negócios. No caso da empresa A também está refletida a visão matricial do controle orçamentário, havendo relatórios que consolidam os pacotes de contas e as entidades (centros de custos, diretorias, etc.).

As duas empresas estão constantemente buscando melhorar o sistema de controle orçamentário utilizado. A empresa A trabalha com orçamento matricial e a empresa B possui gestores de grupos de despesas.

Não houve, no entanto, divergências significativas quanto aos sistemas computacionais utilizados. Os *softwares* usados são considerados parcialmente integrados, há uso intensivo de planilhas em *Excel* e sistemas desenvolvidos em banco de dados *Access*. Os aplicativos utilizados permitem uma grande flexibilidade aos seus usuários, mas o tempo despendido com conferências é grande. Além disso, há duplicação de informações, pois existem vários dados de diferentes fontes, que são transportados para planilhas. Deve ser ressaltado que a duplicidade ou redundância de informações, na maior parte das vezes, encontra-se relacionada à inconsistência de dados, ou seja, a dados danificados.

A empresa B utiliza um sistema desenvolvido em *Visual Basic*, planilhas em *Excel*, aplicativos no banco de dados *Access*, um aplicativo que é acessado na *intranet* da empresa e o módulo de Custos do sistema *ERP SAP/R3*. A empresa A, com faturamento anual de R\$ 2 bilhões, utiliza apenas planilhas em *Excel* e banco de dados *Access*, semi-integrados ao subsistema contábil do sistema de gestão integrado *Oracle*.

Embora as duas empresas reconheçam a necessidade de consolidar as inúmeras planilhas em um único aplicativo, até o momento não houve muitos avanços para tornar isso realidade. A empresa B iniciou a implantação de uma nova ferramenta, fornecida por terceiros, parcialmente integrada e, antes disso, tentou ativar o módulo de controle orçamentário do *SAP R/3*, mas as duas tentativas foram frustradas por perceberem que os *softwares* não atenderiam suas necessidades. Já a empresa A, há algum tempo, está avaliando *softwares* de sistema de controle orçamentário, mas até o momento não definiu qual será a ferramenta utilizada.

As constatações feitas nas duas empresas estudadas convergem para os resultados que Merchant (1981) obteve em sua pesquisa, ou seja, a sofisticação computacional não é um aspecto premente nas empresas, que se utilizam intensamente dos sistemas de controle orçamentário. A metodologia utilizada no processo orçamentário parece ser fator de maior importância, assim como percebido por Merchant (1981).

4.5.3.4 Integração

A integração foi estudada sob duas perspectivas: - integração entre o sistema orçamentário e o planejamento estratégico, e – integração entre o sistema orçamentário e outros controles gerenciais existentes nas empresas.

Nenhuma das duas empresas pesquisadas mostrou um controle orçamentário fortemente vinculado às estratégias propostas. A empresa A, contudo, demonstrou, durante as entrevistas que há preocupação constante na divulgação das estratégias. Essas estratégias são definidas informalmente entre os diretores e acionistas sem a participação dos demais gestores.

Na empresa B, transnacional, os entrevistados não souberam precisar sequer a abrangência temporal do planejamento estratégico, que é realizado no Brasil.

A pesquisa de Barsky e Marchant (2001) (tópico 2.3.3) também não constatou a existência de tal integração, pois 98,3% dos gerentes e 86,2% dos gerentes seniores entrevistados não participavam do processo estratégico. Já Marginson (1999), que pesquisou a Telco Ltd., reportou um bom nível de integração dos processos de controle com as estratégias naquela empresa.

A integração entre sistema de controle orçamentário e demais controles gerenciais existe na empresa A, que demonstrou preocupação maior com o uso integrado de diferentes controles.

Na empresa B, o único sistema de controle de gestão utilizado é o sistema orçamentário. Contudo, existe um projeto de implantação de alguns indicadores, que estava para ser iniciado quando foi feita a entrevista. Tais indicadores deverão ser utilizados em conjunto com o sistema orçamentário, segundo o chefe do departamento de custos e orçamento.

A realidade reportada pela empresa A converge com a pesquisa empírica feita por Marginson (1999) (tópico 2.3.3). De acordo com Marginson (1999), os controles contábeis são utilizados em conjunto com outros controles contemporâneos na Telco Ltd. “a empresa opera com centros de responsabilidade e sistemas de avaliação de desempenho. Os gerentes seniores também utilizam indicadores chave de desempenho (KPIs)...” (p. 213)

4.5.3.5 Ênfase da utilização do sistema de controle orçamentário

A empresa A enfatiza mais a utilização do sistema orçamentário como mecanismo de controle de gestão (tópico 4.4.5). Apenas a empresa A vincula o alcance das metas orçamentárias ao recebimento de um bônus anual. Na empresa B, há premiação anual em função de avaliação de desempenho, mas não há vinculação entre essa avaliação e as metas orçamentárias. A realidade reportada pela empresa A aproxima-se do estudo de Marginson (1999), o qual constatou que o uso do controle de gestão na Telco Ltd. é intenso.

5. CONCLUSÕES

Para compreender a forma como é utilizado o sistema de controle orçamentário nas empresas brasileiras de grande porte, nos dias atuais, definiu-se como metodologia de trabalho o estudo de caso exploratório, aplicado a duas empresas de grande porte. Três objetivos foram definidos para este trabalho:

- estabelecer, a partir da literatura, um quadro de referência que contivesse as características do uso do sistema de controle orçamentário a serem examinadas nas empresas estudadas;
- caracterizar a utilização do sistema de controle orçamentário nas empresas estudadas; e
- identificar algumas mudanças tecnológicas recentes ocorridas no sistema de controle orçamentário.

A maneira pela qual o problema de pesquisa foi respondido, e os três objetivos que foram alcançados estão expostos nos próximos parágrafos.

O quadro referencial da pesquisa (*framework*), que originou o instrumento de pesquisa, baseou-se na teoria da contingência, e utilizou como principais referências os trabalhos de Merchant (1981 e 1984) e Otley (1994 e 1999).

Mediante a análise das informações obtidas nas entrevistas, realizadas com base no quadro referencial da pesquisa, foi possível compreender as principais características do uso do controle orçamentário nas empresas pesquisadas. A identificação das mudanças tecnológicas ocorridas não se limitou à simples descrição de fatos ocorridos durante cinco anos, ao contrário, trouxe subsídios para melhor compreensão da utilização do sistema nas duas *empresas estudadas*.

Tal compreensão aumentou quando foram feitas comparações entre as duas empresas, e entre seus resultados e os resultados empíricos extraídos da literatura.

Comentários sobre as características diretamente relacionadas ao uso do sistema de controle orçamentário

Ambas as empresas valorizam o processo de controle orçamentário, envolvendo nele um grupo significativo de empregados e de recursos computacionais. Nelas, o orçamento pode ser considerado como principal ferramenta de controle gerencial.

Há, no entanto, divergências considerando-se: *tecnologia, participação, acompanhamento, integração e ênfase*.

Embora ambos os sistemas de informação utilizados sejam semi-integrados, a *tecnologia* utilizada pela empresa A pressupõe o uso de orçamento matricial, não utilizado pela empresa B.

Na *participação*, a empresa B reportou resistências, não enfatizadas pela empresa A. Também deve ser ressaltado que a empresa A possuiu 700 usuários utilizando-se dos *softwares* orçamentários, enquanto que na empresa B existem 66 usuários. Embora os dois números sejam expressivos, considerando-se o número de usuários dividido pelo número total de empregados, tem-se que esse indicador é cerca de seis vezes maior na empresa A.

No *acompanhamento orçamentário*, houve divergências no subitem *mudanças nos processos decorrentes do ciclo de feedback*, em que a empresa B reportou maiores dificuldades em realizar mudanças nos processos.

A empresa A apresentou o controle orçamentário vinculado a outros controles gerenciais, e seu uso esteve mais voltado ao controle gerencial. Concluiu-se que a empresa A demonstrou uso mais intenso do sistema de controle orçamentário.

Comentários sobre o uso do orçamento relacionado às variáveis do contexto corporativo

Os itens voltados à caracterização do uso do orçamento sob o aspecto do contexto corporativo são: *tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo e posição e participação no mercado*.

Ao analisar a influência das variáveis corporativas sobre a caracterização, percebeu-se que *tamanho* e *diversificação* estão diretamente relacionados ao uso do sistema orçamentário, assim como percebido por Merchant (1981). A *descentralização* não é positivamente relacionada à utilização do sistema de controle orçamentário nas empresas estudadas. Também se verificou que a empresa com maior participação no mercado (*market share*) e menor dinamismo foi aquela que utilizou o sistema orçamentário de forma menos intensa.

O distanciamento do resultado sobre *descentralização*, em relação à pesquisa de Merchant (1981), pode indicar que sistemas orçamentários mais vigorosos são freqüentes em organizações mais centralizadoras, como mencionado por Covaleski *et al* (2003).

Quanto à variável *market share*, a empresa A, que detém uma fatia menor do mercado, utiliza-se de forma mais intensa do sistema orçamentário, comparada à empresa B, de maior participação no mercado.

A variável *dinamismo do mercado* parece estar diretamente relacionada à utilização do sistema orçamentário, pois a empresa A possui número maior de concorrentes expressivos.

Análise da caracterização do uso de sistemas orçamentários

A análise das variáveis *tecnologia* e *participação na execução da projeção orçamentária* convergiu para as constatações feitas por Merchant (1981). O que foi reforçado com os dados sobre a evolução da utilização do sistema orçamentário (mudanças entre 1998 e 2003), cuja análise permitiu ver que ambas as empresas se preocupam em constantemente melhorar a metodologia orçamentária, ao contrário do que se percebeu com os *softwares* utilizados. Esses foram desenvolvidos internamente à medida que surgiam as demandas, resultando, muitas vezes, num emaranhado de *softwares* que dificultam o entendimento e a otimização das atividades da controladoria.

Deve-se chamar a atenção para a vulnerabilidade de consistência das informações e para o tempo despendido com conferências. Um outro dado preocupante se refere à duplicação de informações, pois existem várias fontes de dados, que são transportadas para planilhas.

O resultado da pesquisa contrariou a expectativa inicial da pesquisadora. Esperava-se que, em função do tamanho e da estrutura das empresas estudadas, para o controle orçamentário fosse utilizado um *software* integrado de gestão, que possibilitasse o abandono dos inúmeros recursos paliativos adotados pelas duas empresas.

A participação dos gestores da baixa e média gerência na definição das estratégias é bastante restrita nas duas empresas. Infelizmente essa situação também foi encontrada em outros estudos (BARSKY; MARCHANT, 2001). A segregação entre controle estratégico, gerencial e operacional é destacada por Otley (1994 e 1999) e Marginson (1999) como um aspecto negativo, que não converge para as exigências e demandas das empresas contemporâneas. A congruência de objetivos, por exemplo, tende a ficar prejudicada quando não há comunicação clara do que se espera alcançar. Além disso, os gestores, que estão totalmente envolvidos com a operação da empresa, poderiam contribuir com sua experiência e percepção sobre o negócio.

Há pesquisas sobre gestão de recursos humanos que trazem a importância da gestão do conhecimento, gestão por competência e a aplicação de conceitos como *empowerment*, que são sustentadas por uma gestão com amplo envolvimento e participação dos empregados, o que poderia ser explorado pelas empresas estudadas.

Sobre o acompanhamento orçamentário cabe destacar a utilização do sistema para auxiliar no ciclo de *feedback*. Os resultados desta análise sugerem que a empresa A se aproxima mais daqueles do trabalho de Otley (1999), o qual destacou a importância de tornar o sistema de controle gerencial ativo e útil na empresa, voltado à análise de processos, e com ciclo de *feedback* completo. A empresa B relatou problemas com o controle de custos, dada sua grande verticalização deveria haver uma revisão dos procedimentos adotados, considerando-se à adoção de preços de transferência internos, que não foram mencionados nas entrevistas.

Entende-se que a forma como ocorre o acompanhamento orçamentário é um indicador de quão vivo e útil é esse sistema na empresa. Sua utilização apenas para a realização de projeções orçamentárias limita sua amplitude e a empresa deixa de usá-lo como mecanismo de avaliação dos processos empresariais. A utilização do sistema orçamentário, apenas para averiguar se o realizado está próximo ao que se planejou, sem o questionamento do porquê das discrepâncias e sem esforços concretos na mudança dos processos falhos, reduz a relevância do sistema orçamentário. O objetivo não é discutir o controle pelo controle e sim

utilizá-lo em conjunto com outras ferramentas, a fim de que os processos existentes na empresa sejam conhecidos e continuamente melhorados.

Com o objetivo de melhor entendimento sobre a ênfase na utilização do orçamento, o levantamento de dados contou com perguntas mais específicas. A ênfase foi estudada a partir de dois itens: bonificação de final de ano vinculada ao alcance das metas orçamentárias, e valor atribuído ao uso das informações orçamentárias.

A princípio, o estudo considerou que a análise das variações orçamentárias fosse importante para o entendimento da ênfase dada ao orçamento. Após a interação com as empresas, entretanto, foi verificado que tais informações não são úteis para se detectar ênfase em projeção financeira. Isso se deve ao fato das empresas utilizarem-nas tanto para aprimorar a projeção financeira, como para realizar a administração por exceção, explorando as causas dos principais desvios e para elas propondo ações corretivas. Esse resultado leva ao aperfeiçoamento da análise das variações orçamentárias no quadro referencial da pesquisa. Devem ser incluídas perguntas que auxiliem no entendimento do quanto essas variações se devem a fatores externos às empresas, e quanto se devem aos processos internos. Também devem ser incluídas perguntas que auxiliem no entendimento dos impactos que as variações orçamentárias causam na média e alta gerência.

Limitações do trabalho

Uma das limitações desse trabalho refere-se à impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada em estudo de dois casos.

A teoria contingencialista traz vários aspectos a serem estudados para melhor compreender a utilização do sistema de controle orçamentário. Ao definir quais variáveis estudar, algumas foram desconsideradas, dentre elas, a cultura organizacional, sua inclusão poderia, no entanto, ter enriquecido a interpretação dos resultados.

As comparações com outros resultados empíricos são prejudicadas pela falta de pesquisas empíricas mais atuais e principalmente de pesquisas empíricas realizadas em empresas nacionais.

Sugestões para trabalhos futuros

Para finalizar, seguem como sugestões para trabalhos futuros: - a aplicação do quadro referencial resultante desta dissertação, considerando-se empresas de um único setor, para que sejam avaliadas as diferenças entre empresas que possuem ambientes externos semelhantes; e – a realização de um estudo que considere a cultura organizacional na utilização do sistema orçamentário.

REFERÊNCIAS

ALEGRÍA, Ana Isabel Zardoya. *La función de control a traves de los presupuestos: aplicación a la empresa multinacional*. Madrid: ICAC, 1996. 339 p.

ANTHONY, Robert N. *Management accounting principles*. Homewood : Richard D Irwin, 1965, 444 p.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002. 1026 p.

ARGYRIS, Chris. Human problems with budgets. **Harvard Business Review**. Boston, v. 31, n. 1 , p. 97-110, 01-02/1953.

ATKINSON, Anthony A. *et al. Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BARSKY, Noah; BREMSER, Wayne. Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise. **Managerial Finance**, v. 25, n.2, p. 3-15, 1999.

BARSKY, Noah; MARCHANT, Garry. Some evidence on the use of performance management systems. In: WORKSHOP ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT CONTROL, 2001, Nice. **Proceedings of the Workshop on Performance Measurement and Management Control**, Nice: European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM), 2001.

BUNCE P.; FRASER R.; WOODCOCK L. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. **Management Accounting Research**. Michigan, v. 6, n. 3, p. 253-265, 1995.

BRUNS JR, William J.; WATERHOUSE, John H. Budgetary control and organization structure, **Journal of Accounting Research**. Autumn, p. 177-203, 1975.

CHENHALL, Robert – Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organization and Society**.v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

COVALESKI, Mark; EVANS, John H. III; LUFT, Joan L.; SHIELDS, Michael D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 2003.

COVALESKI, Mark; DIRSMITH, Mark W; SAMUEL, Sajay. Managerial Accounting Research: The contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 1-27, 1996.

DAMODARAN, Aswath. **Avaliação de Investimentos**. Rio de Janeiro : Qualitymark, 1999

DAVENPORT, Thomas. **Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

FAYOL, HENRI. **Administração Industrial e Geral**. São Paulo: 10ª ed. Ed. Atlas, 2003.

FELIU, Vicente M. R.; PALANCA, M. B. P. Desenvolvimento Científico da Contabilidade de Gestão. **Revista de Administração**, v. 35, n.1, p.98-106, 01-02/2000.

FLAMHOLTZ, E.G. Organizational control systems as managerial tool. **California Management Review**, Berkeley, v. 22, n. 2, p. 50-60, winter, 1979.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat Salas **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, Rosana C. M. G. **Sistemas de Controle Gerencial**. Disciplina: Sistemas de Informação para Controle Orçamentário, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2002. Notas de aula

GORDON, Lawrence; MILLER, Danny. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting, Organization and Society**, v. 1, n. 1, p. 59-69, 1976.

HANSEN, Stephen, C.; OTLEY, David; STED, Van der Wim A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, Chicago, v. 15, p. 95-116, 2003.

HOPPER, Trevor; OTLEY, David; SCAPENS, Bob. British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections. **British Accounting Review**, Sarasota, v. 33, n. 3, p. 263-291, sep. 2001.

HORNGREN, Charles; *et al.* **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Boston, v. 70, n. 1, p. 71-80, 01-02/1992.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System". **Harvard Business Review**, Boston, v. 74, n. 1, p. 75-86, 01-02/1996.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação (Balanced Scorecard)**, Rio de Janeiro: Campus, 1997, 360 p.

KREN, Leslie. Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. **Advances in Management Accounting**, v. 11, p. 143-167, 2003.

MARGINSON, D. Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 3, p. 203-230, 1999.

MERCHANT, Kenneth A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

MERCHANT, Kenneth A. Influences on Departmental Budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organization and Society**, v. 9, n. 3, p. 291-308, 1984.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, n.1, p. 122-149, 1978.

OTLEY, David; BERRY, J. Control, organisation and accounting, **Accounting, Organization and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

OTLEY, D. T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n.3-4, p. 289-299, 1994.

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

PUGH, D. S.; HICKSON, D. J., HININGS, C. R.; TURNER, C. The context of organizationation structures. **Administrative Science Quarterly**, v. 14, n. 1, p. 91-114, 1969.

REVISTA Distribuição. Ranking 2003. **Revista Distribuição**. Ano 2003. Disponível em: <<http://www.revistadistribuicao.com.br/content.asp?page=172>>. Acesso em: 17/07/2004.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999, 334 p.

ROSLENDER, R. Relevance lost and found; critical perspectives on the promise of management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 7, n. 5, p. 533-561, 1996.

SHIELDS, Michael D.; DENG, F. J.; KATO, Yutaka. The design and effects of control systems: Tests of direct- and indirect-effects models. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 2, p. 185-197, 2000.

SUBRAMANIAM, Nava; MIA, Lokman. A note on work-related values, budget emphasis and managers' organisational commitment. **Management Accounting Research**, v. 14, n.4, p. 389-408, 2003.

TAYLOR, Frederick Winslow. **Princípios de administração científica**. São Paulo: 8ª ed. Ed. Atlas, 1995.

THOMAS, A. The effects of organisational culture on choices of accounting methods. **Accounting and Business Research**, v. 19, n. 2, p. 363-378, 1989.

VAN DER STEDE, Win. Measuring "Tight Budgetary Control". **Management Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 119-137, 2001.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983. 400 p.

YIN, Robert. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

REFERÊNCIAS CONSULTADAS

ABOWD, J. Does performance-based managerial compensation affect corporate performance? **Industrial and Labor Relations Review**, Ithaca, v. 43, n. 3, p. 52-73, 1990.

ANTLE, R.; DEMSKI, J. The controllability principle in responsibility accounting. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 63, n. 4, p. 700-718, 1988.

ARYA, A.; GLOVER, J; SIVARAMAKRISHNAN, K. The interaction between decision and control problems and the value of information. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 72, n. 4, p. 561-574, 1997.

BELKAOUI, Ahmed. **Handbook of Management Control Systems**. New York. Quorum Books, 1986. 369 p.

BROWN, Jackie B.; ATKINSON, Helen. Budgeting in the information age: a fresh approach. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 13, n. 3, p. 136-143, 2001.

BUSHMAN, R.; INDJEJIKIAN, R.; SMITH, A. Aggregate performance measures in business unit manager compensation: the role of intrafirm interdependencies. **Journal of Accounting Research**, v. 33, p. 101-134, 1995. Supplement.

COVALESKI, Mark; DIRSMITH, Mark W; SAMUEL, Sajay. Managerial Accounting Research: The contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 1-27, 1996.

DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success: the quest for the dependent variable. **Information Research**, 3(1):60-95, mar. 1992.

DEMSKI, J.; FELTHAM, G. Economic incentives in budgetary control systems. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 53, p. 336-359, 1978.

DEWETT, Todd; JONES, Gareth R. The role of information technology in the organization: a review, model, and assessment. **Journal of Management**, v. 27, p. 313-346, 2001.

GONÇALVES, Rosana C. M. G.; SILVA, A. C. “Controles Gerenciais e Controles Estratégicos Aplicados à Indústria Couro-Calçadista de Franca.” **Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos**, São Paulo, junho de 1999.

HASS, Marco; ALGERA, Jen A. Demonstrating the effect of the strategic dialogue: participation in designing the management control system. **Management Accounting Research**, v. 13 p. 41-69, 2002.

HEMMER. T. On the design and choice of modern management accounting measures. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 87-116, 1996.

HODGSON, Lynda; AIKEN, Peter. Organizational Change Enabled by the mandated implementation of new information systems technology: a modified technology acceptance model. In: CONFERENCE ON COMPUTER PERSONNEL RESEARCH. Boston, Massachusetts, 1998. Disponível em: <<http://portal.acm.org/citation.cfm?doid=279179.279212>> . Acesso em 25 jan. 2004.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. **Beyond Budgeting**. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 2003.

HOPWOOD, A. G. Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. **The Accounting Review**, Sarasota, July, 1974.

ITTNER, C.; LARCKER D.; RAJAN, M. The choice of performance measures in annual bonus contracts. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 72, p. 231-256, 1997.

JANAKIRANAN, S.; LAMBERT, R.; LARCKER, D. An empirical investigation of the relative performance evaluation hypothesis. **Journal of Accounting Research**, spring, p. 53-69, 1992.

JENSEN, M.; MURPHY, K. J. Performance pay and top management incentives. **Journal of Political Economy**, v98, p. 225-264, 1990.

KOONTZ, Harold; BRADSPICES, Robert W. Managing through Feedforward Control. **Business Horizons**, v. 15, n 3, p. 25-36, june 1972.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992, 224 p.

LINN, Gary; *et alli*. Do broad scope managerial accounting systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack? **Journal of Computer Information Systems**, Fall, 2001, p. 90-96.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003. 161 p.

MAGNER, Nace; WELKER, Robert; CAMPBELL, Terry. The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, p. 611-618, 1995.

MOOKHERJEE, D.; REICHELSTEIN, S. Budgeting and hierarchical control. **Journal of Accounting Research**, fall, p. 129-156, 1997.

MUÑIZ, Luis. **Como implantar un sistema de control de gestión en la practica**. Madrid, ACCED, 2003.

NARAYANAN, V. G.; DAVILLA, A. Using delegation and control systems to mitigate the tradeoff between the performance-evaluation and belief-revision uses of accounting signals. **Journal of Accounting and Economics**, v. 25, p. 255-282, 1998.

OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **British Accounting Review**, n. 35, p. 309-326, 2003.

PEREIRA, José dos Santos. Sistemas empresariais integrados – ERP na empresa contábil: um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA/USP, 2003, 271 p.

ROCHA, Rudimar A.; CERETTA, Paulo S. – Pesquisa qualitativa: um desafio à Ciência Social. **Anais do XXII Encontro da ANPAD**. São Paulo, setembro de 1998.

SACCOL, Amarolinda, Z.; MACADAR, Marie A.; SOARES, Rodrigo O. Mudanças organizacionais e sistemas ERP. In SOUZA, César, A.; SACCOL, A. **Sistemas ERP no Brasil: Teoria e Casos**, São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Roberto V. **Notas de Aula**. Disciplina: Contabilidade de Custos, Faculdade de Economia, Administração, USP, 2002.

SILVA, A. C.; RIBEIRO, M. S. ; GONÇALVES, R.C. M. G. Contabilidade de Custos Aplicada às Indústrias Couro-Calçadistas da Cidade de Franca (Brasil). **Anais do VII Congresso Internacional de Costes**, Universidad de León, Espanha, julho de 2001.

SHIELDS, J. F.; SHIELDS, M. D. Antecedents of participative budgeting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, p. 49-76, 1998.

SIMONS, R. **Performance measurement & control systems for integrating strategy**. Prentice Hall: Upper Saddle River, NJ, 2000.

TURBAN, *et alli*. **Information Technology for Management**. 3ª ed. New York: John Wiley & Sons, Inc, 2002. 770 p.

WALTON, Richard E., “**Tecnologia de Informação - O uso da TI Pelas empresas que Obtém Vantagem Competitiva**”, Tradução do Prof. Edson Luiz Riccio, Ed. Atlas, São Paulo: 1993, 215 p.

WARD, Keith, “**Strategic Management Accounting**”, CIMA/ Butterworth/ Heinemann , London, 1993, 307 p.

WARD, John; PEPPARD, Joe. **Strategic planning for information systems**. West Sussex: John Wiley & Sons, 2002.

WATSON, Hugh J; GOODHUE, Dale L; WIXOM, Barbara H. The benefits of data warehousing: Why some organizations realize exceptional payoffs. **Information & Management**, v. 39, n. 6, p. 491-502, 2002.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000. 433 p.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AO RESPONSÁVEL PELA
ÁREA ADMINISTRATIVA E CONTÁBIL

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA COM O RESPONSÁVEL PELO SISTEMA
ORÇAMENTÁRIO

APÊNDICE 3 – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA COM EMPRESA A

APÊNDICE 4 – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA COM A EMPRESA B

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AO RESPONSÁVEL PELA ÁREA ADMINISTRATIVA E CONTÁBIL

Entrevistado: _____ Empresa: _____ Área: _____

1. Como é feita a peça orçamentária hoje?
2. Quais as principais mudanças ocorridas de 1998 até o momento quanto ao processo de controle orçamentário?
3. De onde partiu a necessidade de mudança?
4. Como foi o apoio recebido da alta administração no processo de implantação? Esse apoio foi homogêneo durante todo o processo?
5. Quem participou do processo de avaliação das ferramentas disponíveis no mercado?
6. Quais as principais características exigidas do novo sistema?
8. Qual o período orçado e quando é iniciado o trabalho de projeções para o período seguinte?
9. De onde vem as principais metas e estratégias? Qual o período alcançado no planejamento estratégico?
10. As estratégias são definidas formalmente?
11. Vocês participam?
12. Vocês trabalham com outros indicadores de desempenho (KPI/BSC/EVA/Qualidade Total)?
13. As estratégias são explicitadas dentro da empresa?
14. As reuniões de indicadores e orçamento são separadas? Os grupos são distintos?
15. Os dois controles estão no mesmo *software*?
16. As áreas têm autonomia para fazerem o orçamento de despesas? E o orçamento de investimento?
17. Os gestores podem fazer realocações entre centros de custo e entre contas?
18. Quem define as metas orçamentárias?
19. Na sua opinião, a empresa está refletida no sistema orçamentário? Você consegue ver a empresa a partir dos números orçamentários?
20. Quantas áreas existem na empresa?
21. Todas elas estão representadas no sistema orçamentário?
22. Como é feito o acompanhamento orçamentário?

23. O que acontece quando uma área não consegue cumprir seu orçamento? Há reuniões entre vocês e as diversas áreas?
24. Como são feitas as revisões orçamentárias? Quem delibera e quem participa?
25. Há alguma vinculação entre o sistema de remuneração e o sistema de controle orçamentário? Como é esta vinculação?
26. Caso não haja, você acredita que isso é importante?
27. Enumere de 1 a 5 as principais utilizações do sistema de controle orçamentário, sendo 1 para o fator menos relevante e 5 para o fator mais relevante:
- decisões de preço;
 - projeções de lucro;
 - análise de investimentos e políticas de captação de recursos;
 - controle de despesas e receitas;
 - uma das ferramentas utilizadas para avaliação de desempenho organizacional;
 - uma das formas de verificar se os processos empresariais estão adequados e se precisam ser feitas modificações corretivas;
 - controle de lucratividade.
28. Por favor, preencha em ordem crescente de aprovação quais das pessoas relacionadas têm autorização para tomarem as decisões elencadas.
- Para realizar um investimento previsto originalmente no orçamento é preciso a aprovação:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.
 - Para realizar uma despesa ou custo já orçado é preciso a aprovação:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.

- Para realizar um treinamento já previsto no orçamento é preciso a aprovação:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.

- Para demitir um supervisor de área é preciso a autorização:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.

- Caso seja necessário realizar um gasto não previsto no orçamento, é preciso a aprovação:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.

- Caso seja necessário realizar um investimento não previsto no orçamento, é preciso a aprovação:
 - a. do responsável pelo centro de custo;
 - b. do supervisor imediato do centro de custo;
 - c. do gerente de área (ex. área de logística, área administrativa) ou equivalente;
 - d. do diretor financeiro ou equivalente;
 - e. do diretor geral ou equivalente;
 - f. do diretor presidente ou equivalente;
 - g. do conselho administrativo.

29. Quais foram as variações orçamentárias ocorridas entre 1998 e 2003 em receitas, despesas e resultado operacional?

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA COM O GERENTE DE ORÇAMENTO

Entrevistado: _____ Empresa: _____ Área: _____

1. Desde quando a empresa utiliza um sistema de controle orçamentário? O que motivou a utilização desse controle?
2. Quais as principais mudanças ocorridas de 1998 até o momento quanto ao processo de controle orçamentário?
3. De onde partiu a necessidade de mudança?
4. A alta gerência foi uma das principais demandantes por mudanças?
5. Quando ocorreu a implantação do sistema atual e quanto tempo durou?
6. Quais áreas e pessoas envolvidas e quem foi o líder do projeto?
7. Ocorreram reuniões entre a alta gerência, a controladoria e a consultoria para identificação das principais demandas dos primeiros?
8. Houve alteração no número de pessoas, tempo e tarefas com a implantação do sistema atual?
9. Qual o tempo dedicado à redefinição dos processos, quem participou e como foi a divulgação dessas alterações na empresa?
10. Eventuais atrasos em cronogramas na implantação do novo *software* foram reportados à alta gerência? Qual a posição dos mesmos?
11. Como foi a divulgação da implantação do sistema na empresa?
12. Como é feita a projeção orçamentária?
13. Quando começa, qual o período e como é feita a divulgação?
14. Quais as áreas e pessoas envolvidas?
15. O que compõe a peça orçamentária (receita, despesa, investimento, nível de estoque...)?
16. Quem define volume e preço?
17. As projeções também envolvem índices e valores físicos ou apenas valores monetários?
18. Quais os principais relatórios projetados (DRE, Fluxo de caixa)?
19. Há revisões orçamentárias? Quando elas ocorrem e quem é envolvido nesse trabalho?
20. Todos os gestores de centro de custo participam do processo de controle orçamentário?
21. Você acha que as pessoas se sentem motivadas em participar do processo?
22. Qual o tipo de *software* utilizado para a projeção e acompanhamento orçamentários?
23. Qual a integração existente entre o sistema contábil e o sistema orçamentário?

24. Quais as principais fontes de informação para as projeções e para o acompanhamento orçamentário?
25. Como ocorre a atualização dessas fontes no *software* de controle orçamentário?
26. Caso haja um módulo de simulações e/ou criações de cenários, quem são seus principais usuários?
27. É possível fazer simulações no sistema orçamentário? Qual o tempo necessário para uma simulação?
28. Qual a periodicidade do acompanhamento orçamentário?
29. Como é feita a prestação de contas?
30. Quais são os tipos de medidas corretivas?
31. Como o usuário deve proceder para obter detalhes do orçamento e do realizado por meio do sistema de controle orçamentário? Como é o acesso dos usuários às informações orçamentárias?
32. Qual a função e nível hierárquico das pessoas que utilizam o *software*?
33. Qual o nível de centralização ou descentralização trazido com o sistema de controle orçamentário em relação à forma anterior de fazer projeções?
34. Como a estrutura organizacional está refletida no *software* orçamentário?
35. As pessoas que participam da projeção orçamentária também participam do acompanhamento orçamentário?
36. Quantos empregados a empresa possui?
37. Qual a principal atividade da empresa?
38. Em quantos segmentos a empresa atua? Qual a participação de cada um deles no faturamento?
39. Descreva o organograma da empresa, considerando seus níveis hierárquicos.
40. Após ocorrida a aprovação do orçamento, os usuários ainda precisam solicitar aos seus superiores para executá-lo?
41. Qual o número de concorrentes diretos?
42. Qual a participação no mercado da empresa (*market share*)?
43. Qual a frequência de atualização das tabelas de preço da empresa?
44. Qual a posição da empresa no mercado em que atua?

APÊNDICE 3 - ENTREVISTA COM EMPRESA A

Entrevistados:

Cargo: Gerente Dep. Custos e Orçamento	Cargo: Analista de Orçamento
Duração: 1 h 30 min	Duração: 2 horas
Data: 29/01/2004	Data: 29/01/2004

Características da empresa

Trata-se de uma empresa de atacado, distribuidora de diversos produtos (dentre eles alimentos, produtos de limpeza e eletrodomésticos), fundada há 50 anos. Está localizada no estado de Minas Gerais, emprega 5.000 pessoas e atua em todo território nacional.

Número de empregados	5.000
Idade	51 anos
Ramo de atividade	atacadista distribuidor
Faturamento anual	R\$ 2 bilhões
Itens comercializados	Aproximadamente 20.000 itens
ERP	<i>Oracle</i>
Sistema Orçamentário	Planilha <i>Excel/Access</i>

Caracterização da equipe de Custos e Orçamento

Há 12 pessoas, sendo que um grupo trabalha com ABC (*Activity Based Cost*), um grupo é responsável por orçamento de despesas e investimentos, um outro grupo trabalha com gerenciamento de receitas, também há um grupo responsável pela consolidação dos resultados, um grupo para formação de preços e um grupo de gestão comercial.

Caracterização Técnica do Sistema de Controle Orçamentário

O orçamento é feito em planilhas Excel e banco de dados Access, pois, segundo o gerente de custos e orçamento, na época da implantação do sistema orçamentário havia duas opções: esperar a área de T.I. (tecnologia de informação) desenvolver um sistema que atendesse às necessidades da Controladoria (o que levaria muito tempo), ou então desenvolver o sistema com as ferramentas e conhecimentos disponíveis no momento (opção escolhida pela empresa), na opinião do entrevistado, o sistema desenvolvido atende às demandas da controladoria e dos gestores, mas, com o intuito de tornar o processo menos vulnerável, existe o projeto de implantação de uma ferramenta mais sofisticada para a elaboração do orçamento, para tal estão sendo avaliados quatro *softwares* (entre eles *Cognos*, *Hyperion* e *Oracle*). O diretor de Controladoria e Finanças é o principal patrocinador desse projeto, sendo que os responsáveis diretos pelo processo de implantação são os gerentes de T.I. e de custos.

Um dos alavancadores desse projeto foi o diagnóstico feito por uma empresa de consultoria que, recentemente, realizou o mapeamento de processos administrativos e identificou a necessidade da empresa ter um sistema consolidado de BI (Business Intelligence), sendo que o mais premente é a implantação de um sistema de planning (orçamento).

Um dos objetivos é descentralizar o processo orçamentário que hoje é muito dependente da área de controladoria e bastante suscetível a erros, outro objetivo é flexibilizar a criação de cenários e simulações, mas não haverá mudança na metodologia orçamentária, apenas uma troca de ferramenta, uma outra intenção é reduzir o tempo necessário para a elaboração da peça orçamentária que hoje demanda três meses (metade de outubro até metade de janeiro).

Planejamento Estratégico

De acordo com o gerente de orçamento e custos, a empresa não possui um planejamento estratégico formal. As metas para o próximo ano são definidas entre os diretores, as quais são repassadas informalmente para os demais componentes para que se proceda à projeção orçamentária. “O nosso planejamento é nosso orçamento, é nessa hora que as pessoas definem seus planos... mas é tudo tático”. Apesar disso, a empresa apresenta bons resultados, os quais são atribuídos à gestão da empresa, com a existência de vários indicadores e um acompanhamento contínuo do desempenho da companhia.

Anualmente ocorre uma reunião, que antecede o início do orçamento, na qual são reunidos os gestores, diretores e a controladoria para divulgação das premissas para o próximo ano. Antes dessa reunião a controladoria negocia com a diretoria as estratégias e premissas para o próximo ano.

Processo de Projeção Orçamentária

Segundo o gerente entrevistado, o orçamento é anual, mas a controladoria faz uma extrapolação a partir desses números para os próximos quatro anos. O planejamento orçamentário engloba as projeções de despesa, investimentos e receitas, além dos demonstrativos de resultado, sendo que a forma de conduzir o processo orçamentário é um pouco distinta da visão tradicional. São utilizados conceitos trazidos da administração da qualidade, especificamente do método de melhorias contínuas, conhecido como PDCA (plan, do, check and act), os quais foram introduzidos na organização pela empresa de consultoria FDG (Fundação de Desenvolvimento Gerencial).

Essa metodologia permite que os gestores trabalhem com o orçamento de forma matricial, de acordo com o analista de orçamento. O objetivo do orçamento matricial “é envolver a linha gerencial da empresa na busca de oportunidades de redução de custos para se atingir a meta corporativa”, de acordo com o gerente do departamento de custos.

É importante ressaltar que essa metodologia é utilizada para o orçamento de despesa e investimentos desde o ano 2000 e para o orçamento de receita desde 2002. A seguir, apresenta-se um breve resumo sobre os conceitos adotados na operacionalização dessa metodologia.

O orçamento de receitas, despesas e investimentos são feitos de forma matricial, ou seja, é feito em uma matriz onde as linhas são os pacotes e as colunas representam as entidades.

São escolhidos donos e gestores para cada pacote e entidade, sendo que o dono é o diretor responsável pelo pacote ou entidade, e o gestor é um gerente ou assistente sênior que será responsável pela confecção e acompanhamento do orçamento, estando sempre subordinado à aprovação do dono. No caso do Orçamento de Despesas, o pacote é um conjunto de contas que guardam entre si a mesma natureza, Exemplo:

- salários, INSS, férias e vale-transporte são sumarizados em um pacote chamado pessoal;
- combustível, IPVA e pneus são sumarizadas em um pacote chamado veículos.

No caso das receitas, o pacote é um conjunto de categorias de produtos, de acordo com as células de compras, Exemplo:

- higiene e beleza;
- limpeza;
- material de construção.

Para despesas, as entidades são os departamentos e diretorias. Para as receitas, as entidades são os canais de distribuição e/ou regiões de vendas. As matrizes são feitas na menor unidade (departamento) e consolidadas nas diretorias.

De acordo com o analista de orçamento, os Gestores dos Pacotes definem as metas segundo análise e definição baseadas em indicadores, ou seja, eles definem quais os principais indicadores que devem ser levados em consideração para cada pacote e os utilizam para definir as metas para as entidades. Para não haver problemas em comparar entidades muito distintas, essas são separadas em grupos comparáveis (clusters), segundo alguns critérios. Após a definição preliminar das metas ocorre a negociação do orçamento entre os gestores e posteriormente sua consolidação e apresentação para os acionistas.

A negociação das metas, segundo o gerente, é bastante tranquila, mas “como todo orçamento, chega uma hora que algumas coisas são impositivas, ou estourou o prazo ou não é possível negociar porque um dos lados realmente não aceita e aí existe uma terceira entidade, que normalmente somos nós”. As metas são definidas de forma construtiva, os indicadores e agrupamentos permitem que as várias entidades conversem entre si e tentem adotar as melhores práticas para obter um resultado satisfatório.

O orçamento envolve toda empresa e a autonomia das áreas é relativamente alta, desde que esteja dentro das diretrizes divulgadas na reunião que antecede o início do orçamento. Quando termina o prazo do orçamento, é feita uma consolidação e caso o número esperado não apareça, essa prévia voltará para os gestores realizarem os devidos ajustes.

Quanto ao aspecto motivacional, na visão do analista de orçamento, hoje as pessoas se sentem motivadas a realizarem o orçamento de despesas (OMD), o que não ocorria no começo, pois muitos entendiam que não era importante a elaboração do orçamento. Como o orçamento matricial de receitas foi implantado apenas em 2002, ainda há algumas resistências nos níveis gerenciais e até mesmo na diretoria, mas nos níveis mais operacionais, tais como representantes de vendas, a aceitação está sendo satisfatória, pois dizem que agora eles têm metas mais claras.

Planejamento de Vendas, Compras e Despesas Variáveis

O orçamento é feito para um ano e inicia-se com o planejamento de vendas no mês de outubro, o qual considera a região, a categoria e o canal de vendas. Como a empresa trabalha com aproximadamente 20.000 itens, realiza-se um agrupamento de produtos, considerando uma curva ABC, em que os 80% mais representativos são orçados por linhas de produto, os demais itens são orçados em um único grupo.

Os gerentes de vendas e compras se reúnem para definir quais as metas para o ano seguinte, e como a empresa utiliza o conceito de gerenciamento matricial de receitas, há uma definição conjunta entre dois grupos de gestores, que detalharão os grupos de produtos, por região. Esses grupos são compostos por compradores e vendedores, dado que se trata de uma empresa de atacado. Como as metas são definidas matricialmente, o trabalho é desenvolvido em conjunto entre os gestores das entidades de vendas (canais e regiões) e os gestores dos pacotes (gestores das células de compras que são conjuntos de produtos). Os clusters das regiões de vendas são definidos segundo critérios de potencial de consumo (IPC) e habitantes. As despesas variáveis, especificamente as de logística, são calculadas com base nos volumes e metas estabelecidos, também ocorrendo um agrupamento das várias regiões para definição de um indicador adequado.

Compras

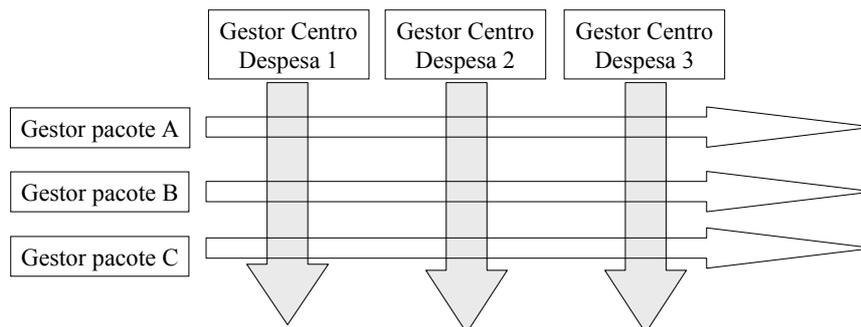
O orçamento é iniciado com a definição de vendas para o ano, sendo as compras baseadas nessa projeção e na cobertura de estoque. Os compradores, para fecharem uma negociação, baseiam-se no orçamento, na cobertura de estoque e na meta de capital de giro definida por categoria na época de realização das projeções orçamentárias. Um aspecto colocado pelo

analista de orçamento é que cada comprador possui uma planilha, com os dados que foram projetados para que procedam à avaliação de uma oportunidade de compra oferecida pelos fornecedores, fazendo com que bons negócios não sejam perdidos.

Planejamento de Despesas e Investimentos

O planejamento de despesas inicia-se com o gestor de pacotes que estabelece a meta com base nos clusters e nos indicadores definidos, enviando a proposta orçamentária ao departamento de custos e orçamento compilar os dados e enviá-los para os gestores de entidades fazerem suas avaliações. Após essa análise, os gestores de entidade irão discutir os valores e propostas com seus diretores e, posteriormente, com o gestor do pacote, chegando-se ao número final (cabendo ao gestor do pacote a palavra final, caso não haja um entendimento sobre o que deve ser adotado) que será considerado no orçamento do próximo ano, como ilustrado na figura a seguir.

O orçamento de investimento, por sua vez, é feito seguindo-se o mesmo preceito, com os gestores de entidade e o gestor do ativo imobilizado (gestor de pacote), definindo os investimentos para o próximo ano. Segundo o analista de orçamento, o gestor de ativo imobilizado tem a função de consolidar as informações de investimento e calcular a depreciação projetada para o próximo ano com base nos novos investimentos. Quanto à autonomia na definição dos investimentos e os procedimentos para seu orçamento, inicialmente, de acordo com o gerente de orçamento, os gestores podem orçar todos os investimentos que desejem, mas isso não é garantia de realização, pois tudo o que ultrapassar R\$ 100 mil deverá ter um projeto de viabilidade, que será feito ou validado pela controladoria (isso normalmente ocorre após o encerramento do período de orçamento) e, quando estiver próximo da época de ser realizado, o projeto deverá ser submetido ao comitê corporativo de investimento (CCI) para avaliação. Em alguns casos, quando os valores são muito elevados e não há uma segurança de que serão aprovados, a empresa opta por não inclui-los no orçamento inicial, o qual ocorrerá apenas quando da aprovação e execução, apesar disso influenciar o orçamento, o resultado, o balanço e o fluxo de caixa.



Demais Receitas e Despesas e Demonstrativos de Resultado

Em conjunto com a área financeira são definidas algumas premissas que possibilitam a projeção da demonstração de resultados, balanço e fluxo de caixa.

Acompanhamento Orçamentário

O acompanhamento orçamentário é feito com base nas premissas do PDCA. O responsável pelo orçamento do pacote de despesas deverá acompanhar a evolução dos gastos, compreender os desvios, propor e acompanhar as ações corretivas. O mesmo ocorre com o gestor do centro de despesa, devendo haver comunicação contínua entre esses gestores. Os desvios orçamentários são sinalizados utilizando-se os seguintes parâmetros: para despesas até 100%, verde; 101 a 104,99% amarelo; mais de 105% vermelho.

Pacotes	Área 1			Área 2		
	Meta	Real	Desvio	Meta	Real	Desvio
Pacote 1						
Pacote 2						
Pacote 3			95%			
Pacote 4						

O analista de orçamento resume a composição do controle orçamentário na empresa da seguinte forma:

1. relatório de anomalias: identifica as variações e servem de base para análise e definição de ações corretivas. As variações superiores a 5% são consideradas anomalias;
2. reuniões mensais de acompanhamento: onde são reunidos gerentes e diretores para discutir os resultados, explicar às anomalias e propor ações corretivas;
3. gestão à vista: os indicadores das áreas são fixados nos departamentos, assim como as metas globais da companhia para que todos saibam como está indo a empresa.

De acordo com o gerente de orçamento, o acompanhamento é feito em conjunto, portanto, não basta o gestor do centro de despesa estar com um resultado final positivo, ou seja, ter atingido a meta global, é preciso que isso ocorra em cada um dos pacotes e as explicações são feitas em conjunto. Mensalmente os gestores se reúnem durante duas horas e meia, junto com a diretoria e com a controladoria para apresentar as “anomalias” e seu plano de ação.

No terceiro dia útil do mês, o resultado contábil é apresentado, a partir disso, um cronograma com atividades definidas, dentre elas a justificativa que é enviada para a controladoria, para que se proceda à decomposição e entendimento do resultado do mês e sua variação. Com isso, no momento da reunião de acompanhamento, já foi feita uma análise prévia, com todos cientes do que está acontecendo.

Revisões orçamentárias, simulações e realocações

Há revisões orçamentárias, mas sem datas pré-fixadas, ocorrendo de acordo com a necessidade da empresa, não excedendo, no entanto, duas revisões anuais. Segundo o analista de orçamento, sempre são feitas simulações e semanalmente há uma prévia da DRE, além disso, a partir da análise mensal, cenários são criados e apresentados para a diretoria ou para análises internas ao departamento.

Uma vez definido o orçamento, os gestores não podem fazer realocações constantemente, havendo uma certa burocratização desse procedimento para coibir sua disseminação, pois todas as análises foram feitas em cima de uma estrutura (agrupamento, definição de metas, etc.) e sua modificação poderia distorcer as definições iniciais.

Estrutura Organizacional e Sistema de Controle Orçamentário

Há 42 CDAs (centros de distribuição avançados) e, de acordo com o gerente de orçamento, o sistema orçamentário reflete a estrutura organizacional e os indicadores definidos permitem que sejam realizadas *benchmarking* entre as várias entidades, mas não houve alteração na estrutura organizacional em função da introdução do orçamento matricial.

Avaliação de Desempenho e sistema de controle orçamentário

A avaliação é feita com base no EVA (Economic Value Added) e nos indicadores de desempenho, com a definição de uma meta no início de cada ano, a qual será avaliada mensalmente, resultando em um bônus no final do ano. Para ter essa remuneração adicional, a empresa precisa atingir o EVA determinado para o ano, o qual será distribuído conforme o cumprimento dos indicadores definidos.

Essa vinculação começou ocorrer a partir de 2001, com pagamento em 2002 e, nesse primeiro ano, utilizou-se o critério de remunerar apenas os 70% melhores, mas nos anos seguintes isso foi abrandado, com todos recebendo o bônus.

Sistemas de Controle Orçamentário e outros controles

A empresa trabalha com EVA desde 1999, com indicadores de desempenho operacionais e táticos, ABC e orçamento. Segundo o analista de orçamento, quando estão sendo orçados os valores para o próximo ano, os principais *drivers* utilizados no ABC também são orçados, com a empresa trabalhando com o orçamento por atividades também.

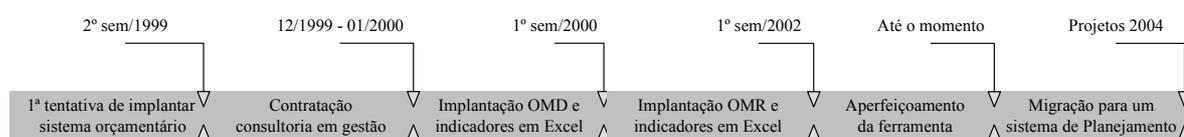
Evolução do sistema de controle orçamentário nos últimos cinco anos

De acordo com o gerente de custos e orçamento, até 1999, a empresa não trabalhava com sistema orçamentário e de uma forma geral havia poucos controles instituídos. Com a entrada de uma nova equipe na área de Controladoria e Finanças, no ano de 1999, iniciou-se um movimento, que partiu da própria área e que ia ao encontro dos anseios da alta diretoria, no sentido de ter mais controles. Nessa época, iniciou-se um trabalho de conscientização dos diretores e gerentes “sobre a necessidade de existirem ferramentas de planejamento e uma delas seria o orçamento”. Como parte dessa estratégia de convencimento, algumas empresas que utilizavam esse tipo de controle foram visitadas, houve palestras e obteve-se material a respeito. “A empresa para se sustentar em longo prazo tem que ter gestão. O que tentamos mostrar foi que empresas de sucesso, as empresas que duram, têm uma característica comum: têm pessoas boas, têm talento e têm gestão”. E gestão é: “ter metas, ter desafios, você tem que acompanhar essas metas, acompanhar esses desafios, premiar aquelas pessoas que estão com alta *performance*”.

No início, houve bastante resistência de gestores e alguns diretores por acreditarem que o orçamento engessaria a empresa, o que acabou resultando no abandono temporário da idéia: “apesar da maioria da diretoria entender que era importante a implantação do sistema orçamentário, o projeto perdeu força”. Entre dezembro de 1999 e janeiro de 2000, foi contratada a empresa de consultoria Fundação de Desenvolvimento Gerencial (FDG), cuja primeira apresentação tratou da importância de se ter bons controles, estratégias, indicadores e envolvimento dos empregados “quando um dos diretores questionou o palestrante sobre como iniciar, o mesmo respondeu: pelo básico – pelo controle orçamentário”. Essa palestra convenceu a alta diretoria da necessidade de controles, focando inicialmente no processo orçamentário. Na realidade, a FDG implantou uma metodologia de gestão que incluía o orçamento matricial, os indicadores de desempenho e sua divulgação (chamado de gestão à vista). O primeiro semestre de 2000 foi marcado pela discussão do modelo e dos indicadores de desempenho a serem utilizados pela empresa, cabe destacar que a implantação do sistema foi documentada na época, mas esse relato já não se encontra na empresa, existindo apenas apostilas com os conceitos necessários. Em maio do mesmo ano, a primeira versão do sistema orçamentário foi concluída e em junho foi apresentada a primeira projeção orçamentária, seguida do acompanhamento orçamentário que, desde aquela época, era feito por meio de reuniões mensais entre a diretoria e os gestores de centros de despesa.

Segundo o gerente, no início algumas pessoas não acreditavam que o orçamento seria seguido à risca e apenas quando ocorreu a primeira reunião é que isso ficou claro para todos, pois desde o início houve um grande questionamento sobre os números apresentados pelos gestores por parte da controladoria e das diretorias, o que forçou maior comprometimento com os números projetados. Durante o ano de 2000, a empresa buscou disseminar a utilização do orçamento matricial entre os gestores e fazer as adequações necessárias. De acordo com os entrevistados, o ganho trazido para a empresa em função da introdução do orçamento matricial está representado na diminuição da participação das despesas em relação à receita bruta, que passou de 16,9% em 1999 para 11,8% em 2003, uma redução de 5,1 pontos percentuais em relação ao ano de 1999. No primeiro semestre de 2001, foram iniciadas as discussões sobre o gerenciamento de receitas e no final desse período foram definidos os indicadores e a forma como as receitas seriam gerenciadas, considerando-se as áreas geográficas e as linhas de produtos. No ano de 2004, como já mencionado no início desta apresentação, os esforços estarão voltados para a aquisição de uma ferramenta que possibilite maior flexibilidade e agilidade na elaboração e controle orçamentários, dado que até o momento todo trabalho é realizado em planilhas *Excel* e banco de dados *Access*, o que os deixa um pouco vulneráveis, apesar do nível de automação das tarefas ser grande e o domínio das ferramentas por parte dos usuários ser elevado.

A figura ilustra a evolução da utilização de sistema de controle orçamentário na empresa estudada:



Divulgação do sistema de controle orçamentário atual

Ao questionar o gerente de orçamento e custos sobre a fase de desenvolvimento e divulgação do sistema, quanto aos potenciais conflitos e apoio da alta diretoria, o mesmo disse que “se você não tem pulso firme, se você não é investido de autoridade... você não vai a lugar nenhum... até a última hora tinha gente pensando que era de brincadeira”. Na visão do entrevistado, os obstáculos foram vencidos porque a diretoria estava dando apoio total à

controladoria na introdução do processo orçamentário; isso ficou muito claro para todos quando, em junho de 2000, foi realizada a primeira reunião orçamentária, em que os gestores tiveram que justificar o desempenho da sua área diante dos demais colegas, dos diretores e da controladoria.

O início foi bastante tenso e intenso, de acordo com o entrevistado, porque a empresa não tinha cultura orçamentária, muitos relutavam em aceitar a nova realidade, mas após essa fase o processo orçamentário passou a ser conduzido de forma mais tranqüila, pois as pessoas haviam incorporado essa tarefa ao seu dia-a-dia. Segundo o entrevistado, atualmente a aceitação é bastante ampla, pois aqueles que no início não aceitavam as mudanças colocadas, ou já não se encontram na empresa ou passaram a utilizar a ferramenta de acordo com as regras estabelecidas. O analista entrevistado afirma que o orçamento é bastante disseminado na empresa, em todos os níveis hierárquicos, exemplificando, “o orçamento de receita é feito por aproximadamente 30 gerentes de vendas e compras, os quais contam com a colaboração de aproximadamente 200 gerentes de mercado, o orçamento de despesas é feito por aproximadamente 70 gerentes”.

Na opinião do gerente de custos e orçamento, as reuniões estão “tranqüilas demais”, é preciso mudar alguma coisa para que os gestores se sintam “motivados” a continuarem buscando inovar e melhorar. Na visão dele, as reuniões orçamentárias devem ser agitadas, com discussões e questionamentos, o que não ocorre como no início da utilização do sistema orçamentário. No entanto, ao ser perguntado sobre o que seria a causa desse esmorecimento o mesmo disse que não tem relação com o processo em si “o processo continua firme, as metas estão firmes, mas as justificativas... o pessoal não se sente mais tão pressionado, não pelas metas, mas ter que ir lá na frente já não é tão difícil”. Para ele, é preciso haver um maior questionamento sobre as ações corretivas propostas pelo gestor.

Sistema orçamentário atual e interfaces

Segundo o analista de orçamento, o sistema orçamentário recebe praticamente todas as informações necessárias para o acompanhamento orçamentário e projeções de um *Data Warehouse (DW)*, que armazena dados do sistema de faturamento, de compras e da contabilidade (*Oracle*). Algumas informações são retiradas do sistema de ABC e outras de

planilhas em *Excel* e de banco de dados *Access*. Até final de 2002, havia muita inconsistência de informações no DW, com as *interfaces* contendo problemas devido a conceitos múltiplos sobre um mesmo item. A partir de 2003, essas bases foram acertadas e os conceitos redefinidos, o que minimizou os erros devido a atualizações equivocadas, apesar delas ainda ocorrerem, hoje são em número menor.

APÊNDICE 4 - ENTREVISTA REALIZADA COM A EMPRESA B

Entrevistados

Cargo: <i>Controller</i>	Cargo: chefe de Orçamento e Custos
Duração: 2 horas	Duração: 1 h 30 min
Data: 28/01/2004	Data: 28/01/2004

Características da empresa

Trata-se de uma subsidiária de um grupo estrangeiro presente no país há aproximadamente 70 anos. Está localizada no interior do estado de São Paulo, na região de Ribeirão Preto, atuando na linha de bens de consumo, exportando parte de sua produção e empregando 3.000 pessoas.

Número de empregados	3.000
Idade	70 anos
Ramo de atividade	Bens de consumo
Faturamento anual	R\$ 200 milhões
Itens comercializados	Aproximadamente 3.000 itens
ERP	SAP versão 4.6C
Sistema Orçamentário	Planilha <i>Excel/Access/Intranet</i>

Equipe de Custos e Orçamento

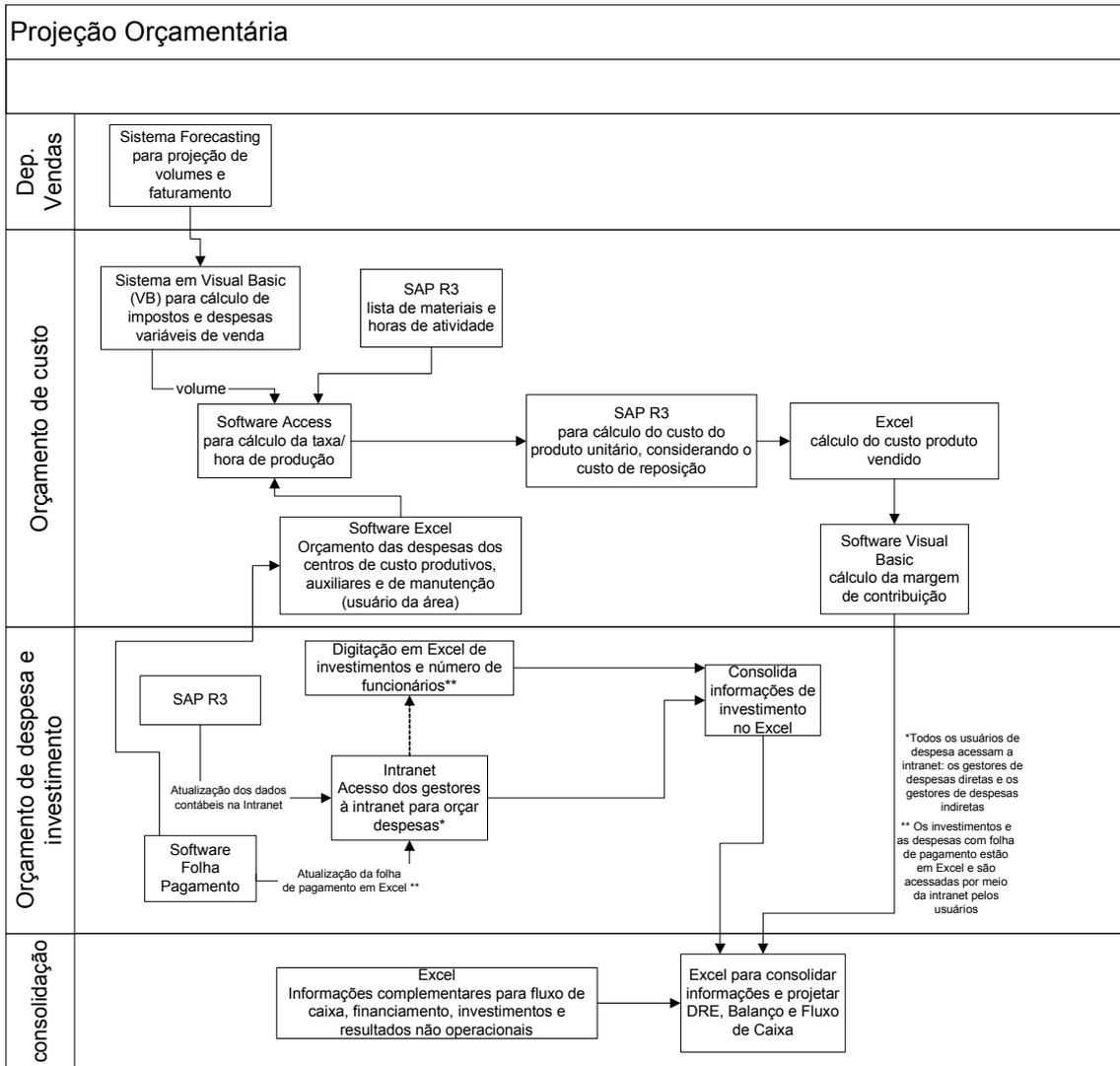
A equipe de custos e orçamento é composta por treze colaboradores, sendo que sete pessoas estão dedicadas ao orçamento, além do gerente do departamento. Há quatro pessoas dedicadas à elaboração do orçamento e do acompanhamento dos custos industriais, um especialista responsável pela consolidação do orçamento geral, três analistas que integram os dados comerciais, de custo, margem de contribuição, realizam análises e operacionalizam o orçamento e seu acompanhamento.

Caracterização Técnica do Sistema de Controle Orçamentário

Há quatro *softwares* utilizados para elaboração e acompanhamento do orçamento:

6. aplicativo acessado por meio de uma *Intranet* para despesas fixas, com atualização imediata dos dados;
7. *Access* e *SAP* para cálculo do custo fixo e variável de produção;
8. banco de dados em *Visual Basic*, para receitas operacionais, custos fixos e variáveis, com atualização e consolidação das informações, demorando aproximadamente uma hora para consolidar todas as informações;
9. *Excel*, para projeção dos demonstrativos contábeis e elaboração de relatórios para a diretoria.

Para o gerente de Custos e Orçamento, os sistemas e o processo atuais tornam o trabalho de projeção orçamentária em alguns momentos moroso, pois são utilizados vários *softwares* para a mesma finalidade, que é a projeção. Para tentar integrar os processos e os *softwares*, a companhia está contratando uma empresa de consultoria para lhes auxiliar na remodelação do processo orçamentário e adquirir um *software* que seja capaz de atender às necessidades da empresa. Um exemplo da falta de integração está na forma como são orçadas as despesas fixas da área industrial e das demais áreas, em que as primeiras são feitas em *Access* e as segundas em aplicativo que roda em uma *intranet*. De acordo com o chefe do departamento de custos e orçamento, um dos motivos para essa situação está no fato de que, no passado, o departamento de custos era separado do departamento de orçamento, como resultado, soluções diferentes foram criadas para operacionalizar o orçamento. A figura a seguir ilustra o processo orçamentário.



Processo de Projeção Orçamentária

O orçamento da empresa estudada é iniciado em abril e o período abrangido é de três anos. Há um grande nível de detalhes no orçamento, por exemplo, orçam todos os produtos (aproximadamente 3.000 itens) durante os três anos, mas o segundo e o terceiro anos são projetados considerando-se os dados do primeiro ano, acrescidos das premissas sobre inflação, redução de custos, entre outros.

Para a projeção orçamentária de 2004, o chefe do departamento de custos e orçamento, com o objetivo de ampliar a utilização e o entendimento do controle orçamentário, promoveu um encontro de cinco dias chamado de *Pool* de Orçamento, uma reunião para conscientização do orçamento.

Conforme detalhado adiante, o orçamento é feito de forma descentralizada (visão *bottom-up*), com os gerentes e diretores de cada área conversando informalmente sobre as premissas a serem seguidas. Depois de iniciado o processo, há algumas validações prévias entre os diretores e a controladoria, por exemplo, o *Controller* se reúne com o diretor financeiro e com o diretor comercial para validar os volumes e preços informados pela área comercial, processo semelhante ocorre com o gerente industrial para validação dos custos industriais, além disso também podem ocorrer algumas revisões e reposicionamentos durante o período de orçamentação, a fim de prover uma adequação aos números considerados.

Depois de consolidada a peça orçamentária (balanço, DRE, fluxo de caixa e demonstração de origens e aplicações), processo que dura aproximadamente duas semanas e meia, de acordo com o chefe do departamento de custos e orçamento, a mesma é submetida à aprovação da diretoria da empresa e, caso algum valor não esteja de acordo com o esperado, são feitos ajustes até que se chegue ao número desejado (visão *top down*), trabalho que dura aproximadamente três dias.

Planejamento de vendas

O processo orçamentário se inicia com as definições das metas de venda, em que preços e volumes são alinhados de acordo com o que foi definido na reunião anual de *marketing*. A área comercial, cujo escritório está localizado em São Paulo, possui um *software* desenvolvido internamente, chamado *Forecasting*, em que os volumes e preços são projetados, considerando-se as diretrizes definidas na reunião anual, além de sua sazonalidade e região. Essas informações são enviadas à controladoria para projeção do faturamento e tributos incidentes sobre as vendas, sendo que há uma simplificação no cálculo dos tributos, em que se considera a média de impostos por região. Também são calculadas as despesas variáveis de venda com comissão, frete e expedição, sendo que os últimos são feitos em conjunto com a área de logística.

Planejamento industrial

A controladoria apresenta as informações da área comercial para o gerente industrial que, com base na política de estocagem de matéria-prima, produtos semi-acabados e acabados e volume de vendas, projeta a quantidade a ser produzida e a distribuição dessa produção ao longo dos doze meses. A partir dessas informações, e considerando o padrão de consumo de cada insumo, são calculados os custos de produção e o custo de vendas. Esse trabalho é feito pela Controladoria, com a participação da área industrial.

Cabe destacar que a cadeia produtiva dessa empresa é bastante verticalizada, o que exige bastante sincronia entre as partes envolvidas e, no ano de 2004, para aumentar a sinergia dentro da cadeia, no “*Pool Orçamentário*” foram reunidos todos os gerentes da área industrial “em uma semana nós juntamos todos os gerentes de divisão produtiva principalmente para que eles conversassem entre eles ... para fazer os custos da cadeia para que então saísse o custo planejado do ano todo”.

Despesas e investimentos

As despesas são projetadas de forma descentralizada pelos diversos gestores de centros de despesa e somente se iniciam depois de definido o orçamento de vendas, havendo um prazo de duas semanas para sua conclusão. Para o preenchimento das informações, os usuários

utilizam um aplicativo que é acessado por meio da *intranet* da empresa, em que são consideradas todas as contas contábeis e cada usuário somente acessa os centros de custo/despesa que lhes pertencem. Na *intranet* são disponibilizadas as informações do ano anterior para que sirva de base para a projeção do próximo ano.

De acordo com o *Controller*, para que haja maior comprometimento, o orçamento das despesas foi dividido em quatro blocos:

1. despesas de pessoal: o responsável do centro de despesa administra esse grupo, pois o número de empregados é definido por ele, os dados são preenchidos em uma planilha *Excel* que é acessada por meio da *intranet*. Os dados do sistema de folha de pagamento referente à estrutura atual da empresa são enviados pela área de recursos humanos ao departamento de orçamento para atualização dessas planilhas e a partir disso, o usuário informa contratações, demissões, promoções e ajustes salariais;
2. despesas indiretas de pessoal: essas despesas são administradas pelo Departamento Pessoal que informa o valor unitário de cada benefício;
3. despesas de gestão direta: essas despesas são responsabilidade do gestor do centro de despesa e nelas estão agrupadas as contas de escritório, telefone, fotocópias, viagens, algumas consultorias, entre outros;
4. despesas de gestão indiretas: neste grupo há vários sub-grupos:
 - a. Recursos de tecnologia de informação;
 - b. Despesas de logística;
 - c. Consultoria por diretoria.

As despesas de gestão indireta são alocadas para os centros de despesa, sendo de responsabilidade das áreas que as administra, portanto, o consumo dos recursos de tecnologia de informação é responsabilidade da área de T.I.

Já as despesas de propaganda são feitas de forma centralizada pela área Comercial. O departamento de propaganda envia à controladoria o “plano de *advertisement*” com as atividades a serem realizadas no próximo ano, divididas por mídia e promoção, às quais são atribuídas aos centros de despesa de *marketing* e propaganda.

Os investimentos, por sua vez, também são preenchidos em uma planilha *Excel* que é acessada por meio da *intranet*, mas a coordenação das análises e acompanhamento dos projetos está sob responsabilidade do departamento de avaliação de projetos, departamento pertencente à área industrial. Os projetos passam por uma análise de viabilidade antes de serem aprovados, mas isso pode não ocorrer antes de finalizado o orçamento de investimento, com esse sendo uma forma de reserva de verbas:

“o investimento pode ser orçado sem essa aprovação, aí depende da habilidade do gerente em aprovar seu próprio investimento, o que estamos fazendo neste momento é reservando as verbas para nossos investimentos”.

De acordo com o *controller*, ao realizarem o investimento serão feitas as avaliações de ROI e *Payback* (esses métodos foram padronizados pela Controladoria e as áreas devem segui-los para realizar suas avaliações) e caso o investimento não seja viável, como a verba já foi reservada, o gestor poderá eventualmente investir em outro projeto que traga um retorno melhor para a empresa. Além disso, os grandes projetos já estão relativamente prontos, com algumas análises de viabilidade já tendo ocorrido, sendo que a área responsável pela avaliação de projetos está ligada à área industrial, com a Controladoria apenas auxiliando e validando os cálculos financeiros envolvidos. Essas análises são feitas em *Excel* e não estão vinculadas ao sistema orçamentário.

Outras despesas e receitas e demonstrativos

A área de Controladoria projeta algumas provisões e despesas operacionais, além de despesas e receitas não operacionais e definição da forma de financiamento. Com essas informações são projetados o fluxo de caixa, as receitas e despesas financeiras, a demonstração de resultados, o imposto de renda sobre lucro, o balanço patrimonial e a demonstração de origens e aplicações.

Revisões orçamentárias

Segundo o *controller*, há uma revisão orçamentária no ano, que ocorre entre os meses de outubro e novembro. Quanto à realocação de contas e transferência de verbas entre centros de despesa, o entrevistado disse que elas podem ser feitas, desde que sejam do mesmo gestor, ou

seja, caso sejam de grupos diferentes não será permitida a realocação. Exemplo: gastos de gestão direta não podem ser transferidos para gastos indiretos com pessoal.

Acompanhamento Orçamentário

O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente na intranet, pelos gestores dos centros de despesa, com as informações do SAP sendo atualizadas nessa intranet. O acompanhamento respeita a divisão feita para o orçamento, sendo que há um responsável pelo acompanhamento das despesas indiretas de pessoal, um para as despesas de gestão indireta, com o gestor do centro de despesa acompanhando os gastos com pessoal e os gastos de gestão direta.

Alguns diretores acessam o sistema orçamentário para avaliar o desempenho de sua área e mensalmente há reuniões entre eles e a controladoria, uma das percepções do controller é que os diretores são bastante informados e envolvidos com o acompanhamento do desempenho da companhia, sendo raro encontrar um diretor que já não saiba, no momento da reunião, o porquê de um indicador não estar conforme o planejado. Já na visão do chefe do departamento de custos e orçamento, a cultura orçamentária precisa ser melhorada nos níveis gerenciais e nos níveis abaixo, devendo existir maior disseminação desses conceitos, o que vem sendo realizado no último ano, evitando com isso que o acompanhamento fique muito centralizado na área de controladoria.

Na visão do chefe do departamento de custos e orçamento, o acompanhamento pode ser dividido em dois blocos: o acompanhamento de despesas, feito na intranet, como colocado anteriormente, e o acompanhamento de custos, em que planilhas Excel são preparadas pelo departamento de custos e orçamento e levadas para os gerentes industriais, onde são feitas reuniões mensais com duração de aproximadamente duas horas, com sua participação. “Nessas reuniões discute-se quais são os problemas, identifica-se as causas dos desvios, mas nem sempre há uma ação corretiva e espero que isso mude com os indicadores de desempenho.”

Um outro problema colocado pelo *controller* refere-se ao acompanhamento dos custos, dado que a empresa é bastante verticalizada e eles têm dificuldade em entender as variações orçamentárias ocorridas no produto final.

Participação no processo orçamentário

No entanto, de acordo com o chefe do departamento de custos e orçamento, algumas áreas ainda relutam em fazer o orçamento, com a controladoria tendo que realizar um trabalho bastante próximo aos usuários, cabendo destacar que o nível hierárquico dos responsáveis pelo orçamento e pelo acompanhamento orçamentário varia de departamento para departamento.

Planejamento Estratégico

De acordo com o *controller*, a empresa possui planejamento estratégico, que é restrito aos acionistas e diretores. Ao ser perguntado sobre o horizonte de tempo do planejamento estratégico, o mesmo disse desconhecê-lo, devido à própria restrição na divulgação. Quando questionado sobre a formalização do planejamento estratégico, o mesmo respondeu que “devo confessar que não sei até que ponto isso afeta o orçamento do ano”, importando muito mais o planejamento de *marketing* (*marketing plan*), mas concluiu dizendo que o orçamento, que é de curto prazo, está totalmente alinhado com as estratégias da companhia. Segundo ele, “o planejamento estratégico começa por produto, então antes de começar o orçamento há os *marketing plans*, que eu não participo, mas principalmente a área comercial e de *marketing* vão analisar quais são nossos produtos e novos projetos”... e a partir disso é orçado o faturamento.

Na visão do chefe do departamento de custos e orçamento, o planejamento estratégico não é divulgado na empresa e poucas pessoas têm acesso a ele. A empresa está adquirindo um *software* com recursos multidimensionais (*Fast BI*, distribuído pela empresa *Execplan*) que facilitará a consolidação das informações e visualização dos indicadores de desempenho que estão sendo definidos em conjunto com a área industrial. Atualmente, as estratégias estão excessivamente concentradas na diretoria da empresa e com a definição desses indicadores espera-se aumentar a transparência das estratégias definidas para os demais níveis hierárquicos da empresa. Paralelamente a isso, a empresa realizou parceria com a

universidade local para reavaliação de seus principais processos e definição desses indicadores de desempenho.

Evolução do sistema de controle orçamentário nos últimos cinco anos

Segundo o entrevistado, as práticas orçamentárias existem há bastante tempo na empresa (há mais de 20 anos), mas o processo era totalmente *Top Down* e baseado no histórico do ano anterior. Essa prática tornava o processo pouco motivador para as áreas, pois, aqueles que tinham um orçamento pequeno, não tinham a possibilidade de se desenvolver, os desvios orçamentários eram constantes e o principal recurso utilizado era planilha eletrônica. Ao ser questionado sobre o porquê da mudança, o *controller* respondeu:

“Mudamos porque nós percebemos que havia muita dificuldade de administrar, porque ao receber a verba e não sabíamos como aplicá-la... e muitas vezes, para distribuir essa cota utilizava-se base histórica, então centros de custo maiores recebiam cotas maiores...”.

Com isso, era muito difícil realizar programas de redução de despesas fixas e, no ano seguinte, por ter havido um estouro no centro de custo ou despesa, a tendência era de aumento de verba para esse centro de despesa, já que a distribuição se baseava no histórico do ano anterior.

Em 1996, a empresa adquiriu o *ERP (Enterprise Resource Plan)* da *SAP*, o qual foi implantado durante dois anos com a promessa de que, entre outras coisas, realizaria o orçamento, o resultado dessa implantação foi a alteração de vários processos e melhores controles, mas o orçamento continuou sendo feito por meio de planilhas, pois o *SAP* era pouco flexível para a elaboração orçamentária, além de não atender todas as necessidades da empresa, culminando com a desaprovação total dos gestores de centros de despesa.

Em 1999, após a frustrada tentativa de alteração do sistema de controle orçamentário e apoiados pela diretoria, que percebia a dificuldade da área de controladoria em fornecer as informações necessárias à tomada de decisão, “pois apesar deles (os diretores) quererem informações sintéticas, para que as mesmas tenham a qualidade necessária é preciso que o sistema suporte um detalhamento que não era possível à época, além disso, eles percebiam

que se perdia muito tempo para consolidar ou fazer qualquer alteração”, a empresa optou por uma solução externa, e um grupo formado pelo diretor administrativo, pela área de controladoria e área de tecnologia de informação avaliou várias *software houses*, considerando as seguintes características: desenho, flexibilidade e capacidade de detalhamento. Foi escolhida uma empresa que durante seis meses trabalhou na implantação do sistema, mas, ao final desse período percebeu-se que o mesmo também não atenderia, pois a consolidação de todas as informações durava aproximadamente seis horas.

Diante disso, no ano de 2000, a empresa desenvolveu um sistema que é acessado por meio de uma *Intranet*, onde são orçadas as despesas fixas. Já o orçamento de receita e custos era feito em *Clipper*, mas devido à dificuldade em atualizá-lo, de acordo com as necessidades da empresa, foi mudado por um outro sistema interno, desenvolvido em *Visual Basic (VB)*, no ano de 2002 e, segundo o *controller*, esse é mais flexível. Os demonstrativos financeiros, por sua vez, são feitos no *Excel*, a partir da consolidação das informações do sistema em *Visual Basic*, da *Intranet* e algumas outras planilhas em *Excel*, sendo que quando é necessário criar cenários, ou fazer simulações, utiliza-se uma estrutura simplificada em *Excel*, totalmente desvinculada dos sistemas anteriores.

Hoje, a empresa passa novamente por um momento de mudança, na tentativa de integrar os *softwares* e o processo orçamentário. Para o chefe do departamento de custos e orçamento, o sistema atual é muito detalhado e deverá ocorrer um remodelamento do mesmo. A companhia está contratando uma empresa de consultoria para lhes auxiliar a repensar o processo orçamentário e adquirir um *software* que seja capaz de atender às necessidades da empresa e, ao contrário do que aconteceu nas vezes anteriores, a iniciativa partiu da área de controladoria, com a avaliação do *software* sendo feita com a participação da área de tecnologia de informação e diretoria administrativa financeira.

Estrutura Organizacional e Sistema de Controle Orçamentário

Há quatro unidades de negócio: mercado interno, mercado externo, cosméticos e brindes promocionais. O mercado interno e o mercado externo são divididos em duas áreas de competência (linha A e linha B) que estão bastante relacionadas com o público atendido. Essas divisões permitem à empresa realizar uma série de análises para identificar o desempenho do seu negócio. Há aproximadamente 110 centros de despesa e 60 centros de custo, havendo três diretorias:

1. comercial, com a área de *marketing* e vendas (mercado interno e externo);
2. financeira, com a área de recursos humanos, controladoria, informática e logística;
3. industrial, com a área de desenvolvimento de novos produtos, linhas de produção e análise de projetos.

A estrutura organizacional e a forma de analisar as principais informações econômico-financeiras da empresa estão refletidas no sistema de controle orçamentário, segundo o *controller* e o Chefe do departamento de custos e orçamento, o que não ocorre com todos os processos, por exemplo, há muita dificuldade na companhia em acompanhar o custo do produto, dado que o processo produtivo é bastante verticalizado e tem um ciclo longo. Segundo o chefe do departamento de custos e orçamento, para tentar sanar esse problema, o novo sistema orçamentário deverá conter esse processo, permitindo melhor acompanhamento dos custos, pois hoje há essas informações no *SAP*, mas trata-se de uma caixa-preta, em que não é possível localizar as informações, extrair-las, trabalhá-las e compará-las.

Avaliação de Desempenho e sistema de controle orçamentário

A avaliação de desempenho não é vinculada à definição de metas orçamentárias e sim ao desempenho global da companhia. Mas, a partir do ano de 2004, o pagamento de bônus aos gerentes estará vinculado ao alcance das metas orçamentárias, tais como custos, estoque, investimentos, etc.

Divulgação do novo sistema

De acordo com o *controller*, a iniciativa de mudar os *softwares* em 1999 e 2000 e o próprio processo orçamentário partiu da diretoria, das suas necessidades e da sua realidade que não eram atendidas com os sistemas anteriores. A partir dessa percepção, a controladoria trabalhou em conjunto para implantação de novos sistemas e novos processos, tais como o que ocorreu com a gestão das despesas fixas. Tanto na implantação como na divulgação houve apoio de toda a diretoria, o que facilitou a introdução da cultura orçamentária como é hoje.

Sistema Orçamentário e outros controles

A empresa tem ISO 9001 e ISO 14.000, possui um código de conduta, oriundo da matriz da empresa, e indicadores operacionais das áreas, sendo que o orçamento é o único controle financeiro existente e a empresa não trabalha com *Balanced Scorecard* ou outras ferramentas tais como EVA ou custeio por atividade (ABC), mas está iniciando o processo de implantação de indicadores de desempenho em parceria com a gerência industrial e uma universidade pública da região, havendo intenção de utilizá-los até o final de 2004.

Sistema Orçamentário e interfaces

Segundo o *controller*, para tornar mais dinâmica a elaboração dos relatórios e mais fácil seu acesso e manuseio por parte da diretoria, está sendo implantado um sistema de *Business Intelligence (Fast BI)*, cuja avaliação foi feita em conjunto entre a Controladoria, Informática e Diretoria Financeira. Esse *software*, chamado *Fast BI*, facilitará a consolidação das informações e visualização dos indicadores de desempenho que estão sendo definidos em conjunto com a área industrial e comercial.