

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

### **Autoras**

**ADRIANA CRISTINA DA SILVA**  
FEARP - USP

**ROSANA CARMEN DE MEIROZ GRILLO GONÇALVES**  
FEARP - USP

### **RESUMO**

O objetivo deste trabalho foi caracterizar a utilização do sistema orçamentário por meio de dois estudos de casos em empresas de grande porte. 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 orçamentário, percebeu-se 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, sendo que em uma delas, sequer há divulgação do planejamento estratégico para a média gerência. A empresa, com uso mais intenso do sistema orçamentário, possui maior participação dos empregados e busca utilizar as informações de tal sistema na implementação de medidas corretivas. Essa empresa 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 e indicam que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado.

## **1 Introdução**

Dentre as muitas práticas adotadas no controle de gestão, o controle orçamentário tem sido a mais discutida na literatura (HANSEN *et al*, 2003). Isso pode ser explicado considerando-se duas vertentes, a expressiva utilização do orçamento e sua longevidade. No trabalho de Umapathy (1987) noventa e sete por cento dos respondentes de empresas norte-americanas possuía um processo formal de controle orçamentário. Além disso, o orçamento é uma prática de controle de gestão muito antiga, segundo Hoper e Fraser (2003, p. 9) grandes indústrias iniciaram o uso do orçamento relacionado com a gestão de custos e de fluxo de caixa na década de 1920. Na década de 1970, percebeu-se uma crescente dominação da contabilidade no controle de resultados, sendo que a maioria das empresas norte-americanas já havia adotado o controle orçamentário.

No Brasil, sua adoção mais intensa ocorreu após o fim da hiperinflação, ou seja, após 1994. Sua utilização ainda necessita ser bastante pesquisada, pois "... o orçamento pode ser reconhecido como insuficiente e muitas vezes inadequado, [mas] nenhum administrador pode prescindir dele inteiramente" (BERTERO, 2005, p. 4).

Em Chenhall (2003), vemos que o controle orçamentário tem sido considerado como um controle determinístico ao associar-se com práticas rígidas de controle. No entanto, ao

tratar de orçamentos participativos e ao se referir a orçamentos flexíveis, Chenhall (2003) também relaciona o orçamento a um controle mais orgânico. Fato é que, como os demais controles de gestão, o orçamento também possui diversas formas de implantação, e sua mescla com a cultura organizacional influencia seu êxito ou fracasso (FREZATTI, 2005). A abordagem contingencial enfatiza que a efetividade da adoção do controle orçamentário depende do contexto organizacional (HANSEN *et al*, 2003, p.107). O êxito de sua implementação depende muito de cada desenho em particular. Para que se prossiga no estudo da mensuração de seu êxito, e na descrição do desenho adequado é fundamental avançar-se na caracterização do uso do controle orçamentário que é o foco deste estudo.

O presente trabalho estudou a utilização do sistema de controle orçamentário, considerando-se os aspectos organizacionais das empresas, em uma abordagem contingencial. O aspecto organizacional tem sido explorado em vários estudos, tais como, Merchant (1981), Thomas (1989), Roslender (1996), Marginson (1999), Shields *et al* (2000), Van der Stede (2001), Kren (2003) e Otley (1978, 1994 e 1999), tendo servido como embasamento para o presente trabalho.

Partindo-se de uma visão contingencialista (COVALESKI *et al*, 2003), 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 abordagem contingencial.

O objetivo desse trabalho foi caracterizar a utilização do sistema de controle orçamentário em duas empresas, identificando algumas mudanças tecnológicas ocorridas em tais sistemas, nos últimos anos. A partir desse macro-objetivo, derivaram-se três objetivos específicos, como descrito a seguir: (1) estabelecimento, a partir da literatura, de um quadro de referência que contivesse todas as características do uso do sistema de controle orçamentário a serem examinadas nas empresas estudadas; (2) caracterização da utilização do sistema de controle orçamentário nas empresas estudadas; (3) identificação de algumas mudanças tecnológicas recentes ocorridas no sistema de controle orçamentário.

## 2 Referencial Teórico

O estudo do sistema de controle orçamentário no presente trabalho parte de uma perspectiva ampla na qual o controle não se restringe a aspectos financeiros, ou seja, engloba em sua apresentação a discussão de aspectos organizacionais e outras formas de controle.

Gomes e Salas (1999, p. 24) estudam controles de gestão considerando duas perspectivas: a ampla e a restrita, 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, sendo analisados também a existência de controles informais.

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 para o alcance de novos clientes resume-se na questão: como criar um ambiente interno que conduza à renovação? O sistema de controle deve encorajar os gestores 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 sistema de controle orçamentário, enquanto sistema de controle gerencial, também pode ser visto de uma perspectiva restrita ou ampla, sendo que sua utilidade e importância tendem a aumentar quando se utiliza a segunda perspectiva.

Os estudos sobre sistemas de controle orçamentário foram fortemente influenciados pela administração científica e pela abordagem racional, representada por Anthony (1965). Nessa abordagem o uso dos sistemas orçamentários é tipicamente 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. Por outro lado, 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.

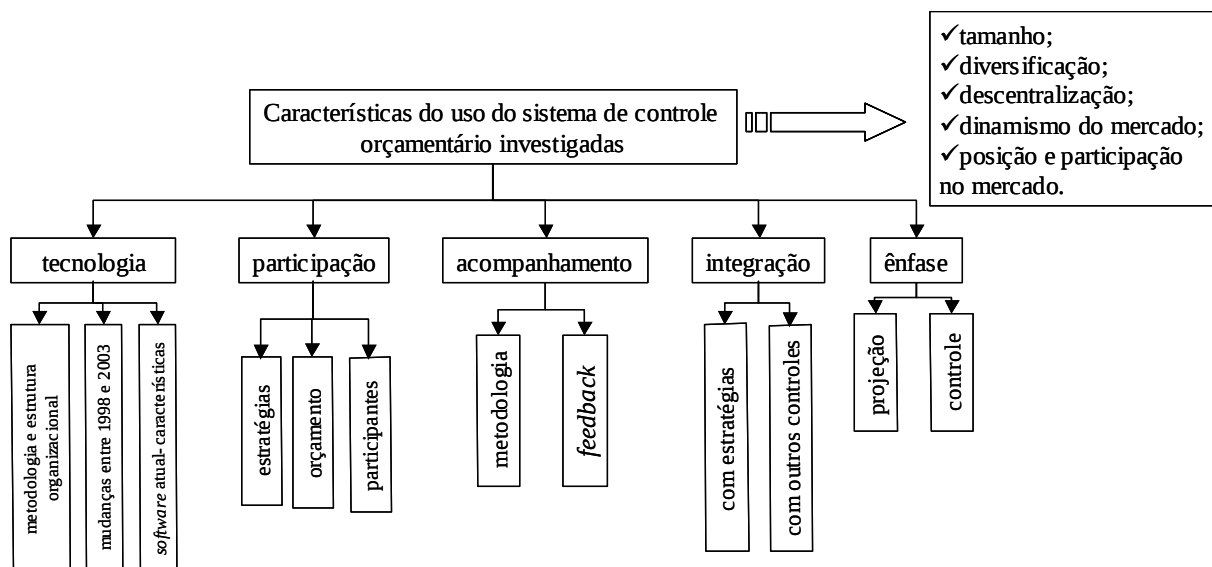
Covaleski *et al* (2003), apresentam-nos três perspectivas teóricas que podem ser utilizadas no estudo do processo orçamentário: econômica, motivacional e contingencial. A terceira perspectiva tem seu foco em participação, avaliação de desempenho baseada no orçamento e no uso do orçamento para controle 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.

O quadro referencial apresentado no tópico dois é fortemente baseado no trabalho de Otley (1978, 1980, 1994 e 1999) e Merchant (1981 e 1984), que utilizam a abordagem contingencial para desenvolver seus quadros referenciais de pesquisa.

## 2.1 Quadro Referencial

O quadro referencial desta pesquisa (figura 1) norteou os estudos de caso realizados. Em sua elaboração, foram considerados aspectos da abordagem contingencial, 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.



**Figura 1 – caracterização do uso do sistema de controle orçamentário**

Os tópicos 2.1.1 e 2.1.2 detalham os aspectos estudados do contexto corporativo, assim como as variáveis de caracterização do uso do sistema de controle orçamentário propriamente dito.

### **2.1.1 Variáveis do contexto corporativo consideradas na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário**

Como apresentado por Covalleski *et al* (2003, p. 31), os estudos sobre sistemas orçamentários, baseados nos modelos da abordagem contingencial, 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 e 1999), Marginson (1999) e Chenhall (2003) que estudaram sistemas de controle a partir da abordagem contingencial.

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 dos trabalhos de Merchant (1981 e 1984), Otley (1994 e 1999) e Chenhall (2003).

O tamanho das empresas foi mensurado seu número de empregados, critério usado anteriormente por Merchant (1981). A diversificação foi medida com base no trabalho de Rumelt *apud* Merchant (1981, p. 817). A classificação proposta por Rumelt se baseia 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, de forma semelhante ao estudo de Merchant (1981). Já 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. Por fim, a observação da posição no mercado foi enfatizada por Merchant (1984) e neste trabalho vem acompanhada da respectiva participação no mercado ou *market-share*.

### **2.1.2 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, que foram reduzidos para três: participação, acompanhamento orçamentário e tecnologia do sistema de controle orçamentário. Houve fusão dos aspectos 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 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 no período de 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), que destaca a necessidade de avaliação constante do potencial de incorporação de novos desenvolvimentos e sistemas. 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. Foram consideradas duas ênfases possíveis: - projeção financeira, que caracteriza seu uso como instrumento de planejamento; - controle de gestão, que caracteriza o uso como controle gerencial bem sucedido. Segundo Otley (1999), 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 Metodologia**

Foi utilizado o estudo de caso exploratório, que segundo Yin (2001, p. 42), não possui necessariamente hipóteses e sim finalidades e critérios que servirão de base para averiguar se o estudo foi ou não bem sucedido, já que o objetivo deste trabalho 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.

Realizou-se um estudo de caso piloto em uma empresa de bebidas da região de Ribeirão Preto. Esse estudo possibilitou alterações nos roteiros de entrevistas para melhor coleta de dados. Foram feitas entrevistas com os roteiros definitivos, em duas empresas, cujos resultados serão apresentados no tópico quatro.

As entrevistas ocorreram no início do ano de 2004 e os entrevistados na empresa A foram: o gerente do departamento de Custos e Orçamento, e o responsável por parte do sistema orçamentário. Na empresa B foram entrevistados o *controller* e o chefe do departamento de custos e orçamento. As entrevistas foram transcritas e confrontadas com a teoria pesquisada, tendo sido necessários mais vários contatos telefônicos e e-mails para esclarecimentos adicionais.

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). Cabe destacar que os estudos de caso foram elaborados considerando-se o quadro referencial de pesquisa, apresentado no tópico dois, com a apresentação dos dados e análise dos resultados sendo apresentados no tópico seguinte.

#### **4      Análise dos Dados e Resultados**

Foram estudadas duas empresas, denominadas de empresa A e empresa B. 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, a empresa A possui o sistema *Oracle-ERP*, e a empresa B, o sistema *SAP/R3*.

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. Na realização das entrevistas, possuía treze diretorias compostas por 235 departamentos e aproximadamente 5000 mil funcionários.

A empresa B é uma subsidiária de um grupo estrangeiro de controle familiar, presente no país há mais de 70 anos e empregava à época das entrevistas, aproximadamente 3000 funcionários. 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. Em 2004, possuía três plantas produtivas no país, sendo duas no estado de São Paulo e uma no estado de Minas Gerais, cuja produção e comercialização permitia-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 opera 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.

#### **4.1 Apresentação dos dados referentes às variáveis do contexto corporativo**

As variáveis do contexto corporativo consideradas nesse estudo foram: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo e posição do mercado e participação no mercado.

##### *Tamanho*

Assim como em Merchant (1981), o tamanho da empresa foi observado a partir do número de empregados, sendo que em 2004, a empresa A possuía aproximadamente 5000 funcionários e a empresa B, aproximadamente 3000 funcionários.

##### *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 principal segmento de atuação da empresa A é distribuição de alimentos, correspondente a 65% do seu faturamento. Também atua na distribuição de eletrodomésticos, distribuição de materiais de construção, além de distribuir produtos de marcas próprias. Já 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.

##### *Descentralização*

Para avaliar o nível de descentralização foram elaboradas perguntas sobre a autonomia na implementação de projetos e atividades relacionadas ao planejamento orçamentário em cada uma das empresas estudadas.

Na empresa A, de acordo com o *controller*, 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. As despesas do centro de custos também são submetidas a uma hierarquia de aprovação, devendo-se evitar a realização de despesas e investimentos não orçados. Será necessária a justificativa junto ao diretor financeiro, dependendo dos valores envolvidos. Nessa empresa, os gestores também não têm autonomia para realocar verbas entre contas, essas transferências podem ocorrer apenas em casos esporádicos e bem justificados.

Na 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 ou de uma 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). Já a execução das despesas de gestão diferencia-se em gestão direta e gestão indireta, sendo que 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.

No momento de efetuarem despesas de gestão direta, esses gastos devem ainda ser autorizados, tratando-se de valores acima de R\$ 4.000,00. Em relação à autonomia na realização de gastos não orçados é preciso pedir autorização para o diretor da área, devendo ser justificado à controladoria tal decisão. Uma prática comum é negociar a transferência entre contas (desde que do mesmo grupo), para evitar que haja consumo adicional de recursos globais. Já no caso de investimentos não previstos, sua aprovação dependerá do resultado econômico que a empresa teve até o momento da solicitação e da urgência do projeto pleiteado, tais investimentos obedecem às mesmas hierarquias de aprovação, sendo uma opção comum a troca de um projeto que já tinha sido incluído no orçamento por novo projeto.

#### *Dinamismo do mercado, posição e participação no 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 mencionou 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 possui 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.

Quanto as variáveis posição e participação no mercado, as duas empresas são líderes de mercado. A empresa A possui um *market share* acima de 35% no seu principal segmento e a empresa B possui uma participação acima de 50% no principal segmento em que atua.

## **4.2 Apresentação dos dados coletados referentes às variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário**

A caracterização do sistema de controle orçamentário considerou as seguintes variáveis, conforme evidenciado na figura um: (I) tecnologia: metodologia e estrutura organizacional, mudanças tecnológicas ocorridas entre 1998 e 2003 e características do *software* atual; (II) participação: na definição de estratégias, no orçamento e características dos participantes; (III) acompanhamento orçamentário: metodologia e *feedback*; (IV) integração: com as estratégias e com outros controles; (V) ênfase do sistema de controle orçamentário.

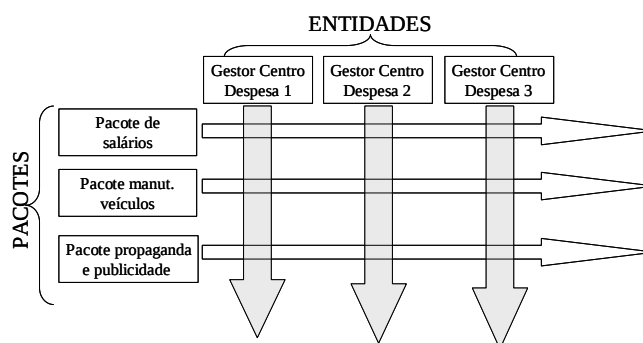
### **(I) Tecnologia: metodologia e estrutura organizacional, mudanças tecnológicas ocorridas entre 1998 e 2003 e características do *software* utilizado em 2004**

#### ***Metodologia e estrutura organizacional***

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. Já 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.

A metodologia aplicada pela empresa A ao sistema orçamentário é chamada de matricial. São utilizados conceitos trazidos da administração da qualidade, especificamente do método de melhorias contínuas, conhecido como PDCA (*plan, do, check e act*). As linhas da matriz são os pacotes e as colunas representam as entidades. A figura a seguir resume a forma como está estruturado o sistema orçamentário:



**Figura 2 – Orçamento Matricial**

De acordo com o responsável pelo sistema orçamentário da empresa A, os gestores dos pacotes definem as metas para as entidades com base em alguns indicadores previamente definidos. Como há, por exemplo, centros de despesa com características distintas entre si, são feitos agrupamento das entidades com base em diversos critérios que possibilitam a reunião de entidades semelhantes, com o objetivo de evitar definição de metas infactíveis. Finalizada essa etapa, ocorre a negociação do orçamento entre os gestores e posteriormente sua consolidação e apresentação aos acionistas. 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”.

Na empresa B, para que haja um controle mais efetivo no sistema orçamentário, há uma divisão de responsabilidade que cruza horizontalmente os vários departamentos. Despesas de logística, por exemplo, são classificadas como indiretas, e administradas pelo gestor da área de logística, embora alocadas aos diferentes centros de despesas que se utilizam dessas atividades. Despesas diretas são de responsabilidade dos gestores dos centros de despesa, e despesas indiretas com pessoal são de responsabilidade do RH.

#### ***Mudanças tecnológicas no período de 1998 a 2003 e caracterização do software utilizado em 2004***

A empresa A não utilizava sistema de controle orçamentário até 1999. Iniciou seu uso com uma proposta bastante diferente da visão tradicional de orçamento, como comentado no tópico anterior. A empresa B trabalha com orçamento há mais de 20 anos, todavia sua definição era totalmente centralizada na diretoria da empresa, que determinava 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 era muito difícil adotar políticas de redução de custos e melhorias de processos e tarefas, já que os gestores não eram envolvidos.

À época das entrevistas, a empresa A estava redesenhando seus processos empresariais e de avaliando a possibilidade de aquisição de um *software* de planejamento, capaz de atender suas necessidades de integração e flexibilidade. A empresa B também desejava reavaliar seu processo orçamentário, otimizando algumas etapas e também buscava um *software*, capaz de integrar seu processo e torná-lo mais flexível e consistente.

A empresa A utilizava um sistema parcialmente integrado, ou seja, um sistema que possibilitava a criação de projeções orçamentárias, com parte dos dados (para projeção e/ou acompanhamento orçamentário) proveniente de outros *softwares*. A extração desses dados ocorria por meio de *interfaces*. Havia planilhas em *Excel* e sistemas em banco de dados *Access*, que importavam os dados do realizado do sistema ERP. A empresa B também possuía um sistema parcialmente integrado, sendo utilizados sistemas aplicativos de diferentes portes e planilhas *Excel*.

## **(II) Participação na definição das estratégias, no orçamento e características dos participantes**

Os *controllers* foram questionados a respeito da participação da controladoria e dos gestores no estabelecimento de estratégias e diretrizes seguidas pelas empresas na projeção orçamentária, tendo sido constatado que não há participação dos gestores em tais definições. 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. A participação nas revisões orçamentárias também envolve todos os gestores, já 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 utilização do orçamento matricial pela empresa A contribui para que haja um alto nível de comunicação entre os envolvidos. Na empresa B, utiliza-se o conceito de gestor responsável por determinado centro de custo (ou centro de responsabilidade), mas 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.

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. Na empresa B, os investimentos são orçados pelos gestores dos centros de custo no período de realização das projeções orçamentárias e assim como na empresa A, a aprovação final só ocorrerá durante o ano.

Em ambas empresas a participação dos gestores de áreas é bastante expressiva na elaboração das projeções orçamentárias e a percepção dos entrevistados é que os gestores se sentem bastante motivados, pois eles participam da definição de metas, orçamento e acompanhamento orçamentário. Deve ser ressaltado que na empresa B alguns relutaram em participar.

## **(III) Acompanhamento orçamentário: metodologia e *feedback***

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.

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.

O acompanhamento orçamentário é utilizado como um mecanismo de *feedback* nas duas empresas, sendo que na empresa A, ele também é utilizado na avaliação de processos. Na empresa B, há três grupos que auxiliam o processo de acompanhamento orçamentário: grupo de acompanhamento de margem, de custos e de despesas. O acompanhamento, no entanto, é de responsabilidade dos responsáveis pelos gastos diretos e indiretos. Percebeu-se que nem sempre o acompanhamento das ações corretivas é efetivo, havendo um distanciamento entre sistema orçamentário e análise de processos.

#### **(IV) Integração: com as estratégias e com outros controles**

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 sua formalização, 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*)”.

Quanto à integração do orçamento com outros sistemas de controles gerenciais 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. Essa empresa faz uso do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) para análise do custo de suas atividades e utiliza o EVA para mensurar a agregação de valores gerada pela empresa. Os indicadores de desempenho, dentro da metodologia PDCA 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 e 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.

#### **(V) Ênfase**

A empresa A enfatiza a utilização do sistema orçamentário como mecanismo de controle de gestão, tendo vinculado ao alcance das metas orçamentárias o recebimento de um

bônus anual. Segundo Otley (1999), sistemas com ênfase no controle gerencial tendem a propor incentivos aos seus empregados. A prática adotada pela empresa A converge com a mesma realidade detectada por Marginson (1999). Na empresa B, há premiação anual em função de avaliação de desempenho, mas não há vinculação entre essa avaliação e as metas orçamentárias.

## 5 Conclusão

Mediante a análise dos dados obtidos 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.

Ao analisar as características diretamente relacionadas ao uso do sistema de controle orçamentário, percebeu-se que 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.

A empresa A parece ser menos conservadora na utilização das tecnologias disponíveis para projeção e controle, utilizando metodologias de controle e projeção não mencionadas pela empresa B, tais como orçamento matricial, EVA e indicadores de desempenho.

Na empresa B foram reportadas resistências por parte de alguns gestores no uso do sistema de controle orçamentário, além disso, o número de envolvidos é comparativamente menor ao da empresa A.

No acompanhamento orçamentário, houve divergências no sub-item mudanças nos processos decorrentes do ciclo de *feedback*, em que a empresa B reportou maiores dificuldades em realizar mudanças nos processos. Já a empresa A apresentou um 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.

Os itens voltados à caracterização do uso do orçamento sob o aspecto do contexto corporativo foram: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo e posição e participação no mercado. Ao analisar a influência dessas variáveis sobre a caracterização, percebeu-se que tamanho e diversificação estão diretamente relacionados ao uso do sistema orçamentário, assim como constatado 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 (empresa B).

O distanciamento do resultado sobre *descentralização*, em relação à pesquisa de Merchant (1981), pode indicar que sistemas orçamentários mais vigorosos são frequentes 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.

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. Estes eram desenvolvidos internamente à medida em que surgiam as demandas, resultando, muitas vezes, num emaranhado de *softwares* que dificultavam 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 existiam várias fontes de dados. O resultado da pesquisa contrariou a expectativa inicial, pois 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. 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 com 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.

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.

### **Limitações desse estudo**

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 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 avaliar a 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 à necessidade de 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.

A abordagem contingencial 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 realizadas em empresas nacionais.

## **Bibliografia**

- 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.
- 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.
- BERTERO, C. O. Editorial, **RAE – Revista de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo**, v. 45, n. 3, p. 3-4, 2005.
- 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.
- FREZATTI, F. Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE revista de administração de empresas**, v. 45, n. 2, 2005.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat Salas **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D.; VAN der STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003.
- HOPER, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting**. Boston: HBS Press, 2003. 231 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 organization structures. **Administrative Science Quarterly**, v. 14, n. 1, p. 91-114, 1969.
- 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.
- SILVA, A. C. **Caracterização do Uso de Sistemas de Controle Orçamentário**: Um estudo Multi-Caso. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- 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.
- THOMAS, A. The effects of organisational culture on choices of accounting methods. **Accounting and Business Research**, v. 19, n. 2, p. 363-378, 1989.
- UMAPATHY, S. **Current Budgeting Practices in U.S. Industry**: the state of the art. New York, NY: Quorum, 1987.
- VAN DER STEDE, Win. Measuring “Tight Budgetary Control”. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 119-137, 2001.
- YIN, Robert. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.