

PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO EMPRESARIAL EM EMPRESA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS

Carlos Eduardo de Oliveira
Naiana de Fátima Souza Santos
Érika Monteiro de Souza e Savi
Josilene da Silva Barbosa
Universidade Federal de Uberlândia (UFU),

RESUMO:

A necessidade das empresas em planejar e controlar suas ações torna-se de fundamental importância para que elas possam manter-se em um mercado competitivo. O orçamento empresarial, como ferramenta de gestão, pode servir como um instrumento de mensuração para o planejamento e controle das empresas. Este trabalho teve como objetivo apresentar o orçamento empresarial de uma empresa distribuidora de bebidas, buscando destacar os resultados que podem ser alcançados com sua utilização, em relação ao planejamento estratégico. Por tratar-se de pesquisa descritiva, além da pesquisa bibliográfica, foi realizada pesquisa de campo que verificou aspectos ligados ao orçamento empresarial e sua importância vivencial e prática para o alcance de objetivos e metas, bem como a maneira com que as informações do orçamento são trabalhadas ao longo do período de sua vigência. Deste modo, numa empresa distribuidora de bebidas, o planejamento é possível com o uso do orçamento, que auxilia os gestores nas decisões estratégicas e na definição de ações voltadas à redução de custos e maximização de resultados. Este aspecto foi identificado na empresa pesquisada, que utiliza também o planejamento orçamentário para analisar o grau de acerto em relação aos cenários projetados.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão Empresarial; Estratégia Empresarial; Planejamento Empresarial; Orçamento Empresarial; Informações Gerenciais.

ABSTRACT

The need for companies to plan and control their actions becomes extremely important so that they can keep up in a competitive market, the corporate budget as a management tool, can serve as a measurement tool for planning and control companies. This study aimed to present the business budget of a distributor of drinks, with special emphasis on the results that can be achieved with its use in relation to strategic planning. Because it is a descriptive research, as well as bibliographic research, field research was conducted that found aspects of the business budget and its experiential and practical importance for the achievement of objectives and goals, as well as the way the budget information is worked over the period of its validity. Thus, a distributor of drinks, planning is possible with the use of the budget, which assists managers in making strategies and defining actions aimed at reducing costs and maximizing results. This was identified in the research company, which also uses the budget planning to analyze the degree of accuracy in relation to the projected scenarios.

KEY WORDS: Management; Business Strategy; Business Planning; Business Budget; Management Information.

1. INTRODUÇÃO

A análise de diferentes fatores mercadológicos buscam explicar seu comportamento e justificar as ações estratégicas adotadas pelas empresas para manterem-se competitivas e, sobretudo, alcançar seus objetivos e metas traçados. Os recursos à disposição dos gestores facilitam as decisões estratégicas na proporção da oferta de informações sobre o mercado e suas oscilações, bem como permitem a projeção de cenários e o que deve ser feito para superar possíveis dificuldades e garantir a manutenção do negócio em termos de produtividade e geração de receitas (Schwartz, 2000).

Estabelecer um modelo de gestão eficiente para determinado tipo de negócio é um desafio que se renova cotidianamente, uma vez que o mercado consumidor é dinâmico e impacta em constantes transformações nas estratégias das empresas. Atentar-se a isso significa não somente o acompanhamento de tendências, mas, sobretudo, a sobrevivência da empresa (Schwartz, 2000).

Neste contexto, alguns estudiosos, como Hope e Fraser (2003), Morales (2009) e Frezatti (2009), têm se dedicado ao conhecimento dos fatores que favorecem a gestão estratégica e alcance de objetivos. O orçamento empresarial, por exemplo, vem sendo amplamente discutido sob diversas vertentes, com destaque para sua aplicabilidade, eficácia, maneiras de utilização e, segundo Moreira (2008), os resultados que podem ser obtidos por meio do planejamento e gestão de recursos escassos na geração de riqueza e receitas.

Deste modo, o orçamento serve bem para definir o planejamento, a forma de coordenação e controle do desempenho a partir dos objetivos e a elaboração de um plano de resultados a curto e longo prazo conforme a realidade e circunstâncias da organização empresarial. Tudo isso decorre da característica fundamental do orçamento, que é apresentar uma prévia das despesas e dos investimentos. Com isso, especialmente num cenário de restrição generalizada de recursos, consegue-se evitar dispêndios desordenados e sem critérios, assegurando o emprego mais eficiente dos recursos (Lunkes, 2003).

Considerando que o Planejamento Orçamentário é de fundamental importância para as empresas de forma geral, qual é a contribuição que ele traz para uma empresa do ramo de distribuição de bebidas? Quais informações o orçamento empresarial disponibiliza e de que forma isso impacta na estruturação do planejamento, que favoreça o alcance de objetivos e metas para esse tipo de empresa? Este trabalho tem como objetivo geral apresentar a importância do Planejamento Orçamentário para uma empresa distribuidora de bebidas situada no município de Ituiutaba/MG. Serão realizadas discussões a respeito do orçamento empresarial como ferramenta de gestão, especialmente no processo de elaboração do planejamento estratégico, assumindo o ambiente operacional como interferentes na administração das organizações e direcionadores de estratégias de manutenção operacional e produtiva.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Destacar as funções e utilidades do planejamento orçamentário.
- Descrever os aspectos teóricos relacionados ao processo de planejamento estratégico e orçamento empresarial;
- Verificar qual o retorno esperado pela empresa com a utilização do planejamento orçamentário no seu dia a dia.

Apesar de breve, o estudo oferece uma visão da administração estratégica pautada em conhecimentos científicos e na importância do orçamento como ferramenta de gestão para a definição de estratégias de manutenção dos negócios, principalmente, diante da possibilidade de cenários negativos com impactos sobre as empresas.

A importância e justificativa para a elaboração desta pesquisa são percebidas diante da competitividade do mercado, que torna necessário às organizações o planejamento de metas e objetivos a fim de obter os resultados esperados. Neste sentido, é importante tratar o orçamento como instrumento de gestão, inclusive gestão estratégica.

A produção científica internacional sobre o assunto foi valorizada nesta pesquisa, de modo a agregar elementos culturais aos pontos de vista discutidos que, invariavelmente, caminham para o surgimento de novas tendências na gestão de negócios.

O estudo está dividido em cinco seções. A primeira é a introdução, que apresenta o tema em linhas gerais e a proposta da pesquisa empreendida. A segunda seção apresenta a plataforma analítica acerca do planejamento e orçamento empresarial. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos. A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa de campo, realizada na empresa selecionada e a quinta e última seção traz as considerações finais do assunto, com base nas pesquisas bibliográficas e de campo.

2. PLATAFORMA ANALÍTICA

2.1. Planejamento Estratégico e o Orçamento Empresarial

O diferencial que as empresas buscam imprimir em seus produtos e serviços objetivando alcançar destaque no mercado e produzir os resultados esperados, demanda de análises bem feitas dos ambientes que interferem no negócio. Dessas análises os gestores determinam os procedimentos que devem ser seguidos, constituindo no planejamento estratégico (Bethlem, 2004).

Welsh (1983), em estudo realizado no início da década de 1980, já havia constatado que o ponto comum entre o orçamento empresarial e outras ferramentas usadas na gestão é a busca de mecanismos de controle e acompanhamento de resultados, produzindo informações suficientes para tal e ainda favorecer a tomada de decisões, sobretudo, com relação ao planejamento estratégico, já que trata-se de um enfoque sistemático e formal para a execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

Por isso a importância vital da administração estratégica, entendida como o processo de planejar, executar e controlar, conduzindo a empresa por meio de estratégias amplas, abrangendo as áreas de marketing, operações, recursos humanos e finanças. Assim, unindo planejamento e administração, a estratégia projeta cenários de médio e longo prazo e as ações necessárias para que os objetivos sejam alcançados (Fernandes; Berton, 2005).

Portanto, a questão estratégica é tentar prever o que vai acontecer e conseguir, com isso, se aproximar intelectualmente dos acontecimentos futuros. Entra em cena a criação de cenários, que é uma técnica cada vez mais utilizada, uma vez que busca prever combinações de variações de diversas naturezas e origens, dentre elas econômicas, sociais, políticas, mercadológicas dentre outras, buscando a melhor forma de lidar com incertezas e ignorância parcial em que as decisões serão tomadas. Destaca-se o orçamento empresarial como ferramenta de gestão (Bethlen, 2004).

Percebe-se, então, que a capacidade da empresa para atingir seus objetivos vai depender de como ela planeja e monitora seus ambientes e, especialmente, de como ela se posiciona para identificar os riscos e as oportunidades inerentes a esses ambientes, tanto no presente quanto em projeções futuras. E mais que isso, conhecer quais são os impactos sobre as forças dos ambientes e como influenciam no negócio.

O entendimento sobre os impactos dos ambientes converge no propósito de sua análise, ou seja, avaliar de que modo a administração pode reagir adequadamente e aumentar o sucesso organizacional,

esquematizando os segmentos ou componentes do ambiente a fim de permitir seu estudo sistemático (Peter; Certo, 1993).

O conceito de orçamento empresarial surge como ferramenta de planejamento e controle das operações empresariais e tem como objetivo acompanhar a estratégia da empresa, exigindo que seu controle seja constante, de modo que o acompanhamento dos resultados tenha eficácia suficiente para que os objetivos planejados sejam atingidos (Morales, 2009).

Sendo função do orçamento manter o controle nos negócios e identificar recursos e compromissos para atingir objetivos, percebe-se sua utilidade nas tomadas de decisões a partir da produção de informações sobre a performance da empresa e sobre os fatores que afetam o empreendimento. Estas informações, quando usadas nas decisões, podem resultar em vantagem na realização do planejamento, sobretudo, na antecipação de problemas e na definição de ações para enfrentá-los.

Os objetivos fundamentais do orçamento estão divididos nos aspectos do Planejamento, Coordenação, Comunicação, Motivação, Controle e Avaliação, conforme descrito no quadro a seguir (Oliveira, Cataneo e Cavenaghi, 2008).

Quadro 1: Descrição e objetivos de um orçamento

OBJETIVOS	DESCRIÇÃO
Planejamento	Auxiliar e programar as atividades de um modo lógico e sistemático que corresponde à estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajuda a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
Avaliação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Lunkes (2003), *apud* Oliveira, Cataneo e Cavenaghi (2008).

O orçamento envolve o estabelecimento de metas, execução de planos para atingir estas metas, e comparação periódica dos resultados e do desempenho (Warrem; Reeve; Fess, 2008). Seus objetivos são, portanto, coordenar, controlar e avaliar as operações da empresa. Neste contexto, os principais tipos de orçamento são: orçamentos globais e parciais, orçamentos a curto e a longo prazo, orçamentos periódicos e contínuos e orçamentos flexíveis ou variáveis (Frezatti, 2009).

Frezatti (2009), apostando na utilização do orçamento empresarial, apresenta como benefícios de seu uso no planejamento estratégico:

- Facilita a coordenação de atividades de maneira apropriada;
- Permite tomar decisões antecipadamente sobre os cursos de ações;
- Proporciona comprometimento dos gestores antes da decisão e implementação do plano;
- Promove mais transparência entre as áreas da empresa;
- Exige a definição das funções e responsabilidades de cada área de resultado da empresa;
- Obriga o gestor a utilizar os recursos disponíveis de forma mais eficiente;
- Proporciona maior e melhor entendimento entre as áreas envolvidas, pois todas buscam atingir os objetivos da empresa toda;

- Força cada área e seus gestores a analisarem se os seus objetivos e desafios estão de acordo com suas aspirações;
- Permite a avaliação do progresso da realização dos objetivos e do desempenho das áreas e seus gestores.

O controle gerencial é favorecido com a utilização do orçamento, seja ele baseado em modelos orçamentais tradicionais, seja fundamentado em novos modelos, como o já explicado *beyond budgeting*, auxiliando a administração na condução da organização na direção de seus objetivos estratégicos (Frezatti, 2009).

Para o gestor, o orçamento empresarial fornece informações úteis para a definição de estratégias, como constataram Jordan; Neves e Rodrigues (2011), ao estudarem os mecanismos de controle da gestão. Os autores perceberam que as informações produzidas a partir do orçamento empresarial e da comparação entre resultado e objetivos, dá ciência ao gestor do que se pretende atingir, dando-lhe condições de trabalhar nos planos de ação que indicarão as atividades que devem ser executadas para o alcance das metas. Inclui-se a quantificação financeira destas atividades que, por conseguinte, conduzem à elaboração do orçamento empresarial.

Na parte operacional o gestor confronta as metas com os resultados alcançados, analisando as variações para entender suas causas e tomar ações de ajustamento para metas futuras ou para manter as que já foram decididas. É, portanto, por meio do controle orçamentário que se pode realimentar ou revisar o planejamento estabelecido (Frezatti, 2009).

Assim, quanto aos tipos de orçamentos, o parcial aborda o orçamento de vendas, orçamento de despesas administrativas e orçamento de caixa, enquanto que o global permite antecipar o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Lucros e Perdas referentes ao próximo exercício (Moreira, 2008).

Os orçamentos de curto e longo prazo se caracterizam pelo tempo orçado em relação as operações necessárias e de acordo com o planejamento estratégico. Os de curto prazo são estabelecidos para até um ano, e os de longo prazo para períodos superiores a um ano, o que vai depender da natureza das operações da empresa (Moreira, 2008).

Sobre os orçamentos periódicos e contínuos, Moreira (2008) diz que, dependendo das características do ramo de atividade da empresa, havendo segurança nas previsões para períodos de até um ano, adota-se o orçamento periódico que pode ser anual, trimestral ou semestral, não havendo mudanças no orçamento durante sua vigência. Quando não é possível prever situações futuras, a opção é pelo orçamento contínuo, para três ou seis meses, com atualização mensal que permita modificações em aspectos não previstos.

Os orçamentos flexíveis ou variáveis são aqueles que permitem alterações para a adequação entre o que foi planejado e as operações reais da empresa. É útil quando se considera a possibilidade de haver grandes variações entre o orçamento e o desempenho real da empresa, uma vez que o orçamento é baseado num determinado volume de operações que pode diferir substancialmente das operações reais (Moreira, 2008).

Em relação a esses tipos de orçamentos, Uyar e Bilgin (2011) defendem a utilização dos tipos contínuo e flexível, que permitem delegar maior autonomia aos gestores, reforçando que a proposta, ao adotar um modelo de orçamento, não é mudar práticas contábeis, mas mudar o sistema de gestão das empresas e a posição dos gestores no estabelecimento de metas.

Deste modo, pode-se compreender o orçamento empresarial como ferramenta de gestão, enquanto instrumento que favorece a tomada de decisões fundamentadas no planejamento estratégico que, por conseguinte, resulta do estabelecimento de metas e objetivos para o empreendimento.

2.2. Estudos anteriores

Começando com a apresentação de pontos de vista contrários à utilização do orçamento empresarial, pelo menos do orçamento tradicional, Hope e Fraser (2003), em seus estudos concluíram que o orçamento tradicional atribui pouco valor à empresa e leva ao comportamento disfuncional gerando conflitos mediante a competitividade, diante a imprevisibilidade e alterações constantes nos preços e ciclo de vida dos produtos. O novo ambiente empresarial exige que a empresa se torne adaptável e flexível, aspectos que não são atendidos no orçamento tradicional resultando em planos e metas desatualizados.

Hope e Fraser (2003) apresentam como alternativa ao orçamento tradicional, o *beyond budgeting*, baseado no monitoramento frequente de metas e objetivos, dando maior flexibilidade e autonomia aos gestores. Em suas análises, os autores acreditam que deste modo os recursos seriam confiados aos gerentes, que podem liberá-los conforme a necessidade, sem perder o foco nos objetivos e metas do empreendimento.

Um estudo que defende a mudança para o *beyond budgeting* foi apresentado por Bourmistrov e Kaarboe (2013), que também acreditam na pouca eficiência do orçamento no modelo tradicional. Para estes autores, o orçamento tradicional mantém os tomadores de decisão em “zonas de conforto”, o que limita comportamentos estratégicos, e mudar para o modelo apresentado por Hope e Fraser (2003) seria mais que uma mudança de técnicas contábeis, trata-se de uma mudança de mentalidade dos gestores, que serão desafiados a irem além de suas metas e a interagirem com o ambiente interno e externo, num processo de constante aprendizagem.

Mesmo assim, nota-se que o orçamento tradicional continua a desempenhar um papel fundamental nas organizações, apesar de algumas limitações apresentadas por estudos contrários aos modelos orçamentários tradicionais. Frowa, Marginson e Orgden (2010) verificaram em suas pesquisas sobre o assunto, que muitas empresas não têm interesse em abandonar o orçamento, mas melhorá-lo num processo de adaptação aos diferentes cenários que impactam nos resultados do empreendimento.

Ao pesquisar mais profundamente sobre orçamento empresarial, Lunkes (2003) concluiu que a comparação entre resultados e desempenho, característica do orçamento, favorece ajustes no planejamento para não permitir a ruptura com os objetivos determinados. Verificou que na elaboração do orçamento, pensa-se no estabelecimento de um mecanismo de controle central para integrar as atividades operacionais em um único plano, o que resulta no gerenciamento da empresa em um único instrumento.

Do ponto de vista da administração, Hansen e Stede Der Stede (2004), num estudo analítico sobre ferramentas de gestão, descobriram que o orçamento pode ser utilizado para medir, também, o desempenho dos gestores e, além disso, serve para: divulgar o plano operacional; avaliação de desempenho; comunicação dos objetivos; informação da estratégia da organização. Deste modo, em sua função de controle de gestão, o orçamento tem a capacidade de influenciar comportamentos e decisões dos colaboradores, uma vez que traduz os objetivos em planos de ação e possibilita a avaliação do desempenho.

Nota-se o enfoque financeiro do orçamento, acabando por se relacionar com o sistema contábil da empresa. Diehl (2004), em seu estudo sobre controle estratégico de custos, apresentado como tese de Doutorado na Universidade Federal de Santa Catarina, estabelece essa relação considerando que a contabilidade fornece os dados históricos por meio de um plano de contas, possibilitando a avaliação de desempenho comparando dados planejados com dados reais. Deste modo, fala-se na elaboração do orçamento como um plano gerencial que contém metas de custos e receitas a serem atingidas, não

pensando esse plano como uma previsão das futuras movimentações, e sim um plano a ser cumprido e controlado.

O maior controle dos gestores sobre o que acontece na empresa, bem como o controle e avaliação dos resultados alcançados em comparação com as metas, ajuda no fortalecimento do planejamento, mesmo que isso implique em alterações e maior flexibilidade, defendidas pelo modelo de *beyond budgeting*, de Hope e Fraser (2003). O fato é que o orçamento é necessário e tira a empresa da escuridão resultante da imprevisibilidade do mercado e dos fatores que impactam nos resultados. Não se trata de uma solução mágica, porém, muito útil para enfrentar dificuldades e prevenir intercorrências negativas sobre o negócio.

Com isso, os gestores estão constantemente envolvidos em rever seu desempenho em relação aos objetivos, podendo ajustar objetivos e metas sempre que for necessário. Isso significa que o pré-estabelecimento de metas pode ser revisto sempre que ocorrer mudanças de cenários, alcançando o orçamento com consequente redistribuição de recursos quando as circunstâncias assim exigir. Esta possibilidade de revisão permite que os gestores adaptem os planos atuais da empresa, inserindo os objetivos orçamentais como ponto de referência para o controle financeiro voltado às metas (Frowa; Marginson; Orgden, 2010).

Kilfoyle e Richardson (2011), ao estudarem a estrutura dos orçamentos empresariais, verificaram que o orçamento possui como dimensão superior sua posição de instrumento de alocação de recursos e monitoramento de desempenho entre subordinado e superior, devido à assimetria da informação. Para os autores, isso implica na necessidade de maior influência dos gestores nos rumos da empresa, sem descaracterizar a necessidade de teorização dos processos de mudanças defendidos pelo tradicionalismo orçamentário, devido à importância de adequar a empresa às mudanças necessárias.

Moll e Hoque (2011), ao realizarem um estudo de caso sobre o assunto, concluíram que a eficácia orçamentária vai depender da dinâmica da organização, uma vez que é o exame dessa dinâmica que favorece a legitimação entre o orçamento e a gestão financeira, podendo, inclusive, ser adotado um novo modelo de sistema de contabilidade que auxilie tanto no planejamento estratégico quanto na adequação orçamentária dirigidos aos objetivos e metas. Fala-se na flexibilização do orçamento e do planejamento estratégico.

Deste modo, analisar criticamente o uso e eficácia do orçamento empresarial como ferramenta de gestão é a tônica deste estudo, que espera encontrar na pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, informações que permitam concluir tanto sobre os resultados que podem ser obtidos com a utilização desta ferramenta, como também os limites de sua eficiência em relação ao alcance de metas e objetivos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação às técnicas de pesquisa, utilizou-se pesquisa bibliográfica, que, segundo Marconi e Lakatos (2008), abrange a bibliografia tornada pública, em relação ao tema estudando, incluindo livros, revistas, artigos científicos, teses, dentre outros, colocando o pesquisador em contato direto com o que foi publicado sobre o assunto. Assim, utilizou-se de pesquisa bibliográfica, para o aprofundamento do tema em relação às publicações pertinentes acerca do orçamento empresarial, e para a elaboração do referencial teórico.

Esta pesquisa foi classificada como descritiva, que, de acordo com Gil (2008), do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.

Foi realizada entrevista estruturada utilizando-se, como instrumento de coleta de dados, o questionário, que foi respondido pelo gestor do departamento de Controladoria de uma empresa do ramo de distribuição de bebidas, que possui sede no município de Ituiutaba/MG. As perguntas foram elaboradas com a intenção de responder aos objetivos da pesquisa, que possui caráter qualitativo. Ao final desta pesquisa, foi possível reunir e analisar informações sobre o orçamento empresarial nesse tipo de empresa, o que proporciona uma contribuição a esse ramo de atividade acerca do orçamento empresarial.

4. RESULTADOS DO ESTUDO

O estudo foi realizado em uma empresa distribuidora de bebidas, situada no município de Ituiutaba/MG, que é representante de uma marca global de refrigerantes. A entrevista estruturada, utilizando-se de um questionário como instrumento de coleta de dados, foi realizada com o gestor da empresa, sobre a utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão. O organograma da empresa, apresentado na Figura 1, demonstra a divisão da empresa em setores e departamentos.

Figura 1: Organograma da empresa



Fonte: Elaborado pelo autor, de acordo com os dados da pesquisa.

Foi possível identificar as responsabilidades de cada departamento e apresentam-se detalhadamente a seguir.

- Contabilidade: esse departamento é responsável por toda parte fiscal, emissão e entrada de notas, controle de empréstimo de ativo, etc.;
- Controle (Remessa): nesse departamento ficam os colaboradores responsáveis por monitorar a montagem de cargas dos produtos vendidos diariamente, contagem de estoque e fechamento de cargas (prestação de contas dos caminhões);
- Vendas: responsável pela venda dos produtos: os Consultores de Vendas, juntamente com o Coordenador e Supervisor;
- Departamento de Pessoal: responsável por toda a gestão de pessoas, desde a parte de contratação até o fechamento de ponto;
- Manutenção *Vending Machine*: responsável pela manutenção dos ativos (geladeiras e máquinas de *machine*) inseridos no mercado;
- Distribuição: responsável desde a entrega dos produtos vendidos até a manutenção diária dos caminhões;
- Estiva: responsável pela montagem das cargas (produtos vendidos) para a entrega.

Quanto à responsabilidade de cada departamento na elaboração do orçamento, não há, pois o orçamento de todos os departamentos, com exceção do de Vendas, é montado somente pelo Coordenador Administrativo, que simplesmente repassa para os setores depois de aprovado o que tem orçamento para aquele ano. O orçamento de vendas é montado pelo Coordenador Administrativo de Vendas.

Portanto, primeiramente, perguntou-se ao gestor quais os mecanismos que a empresa utiliza para realizar seu planejamento e controle empresarial. Como resposta, obteve-se que os instrumentos utilizados são os controles internos e apresentações de resultados. Em relação aos controles internos,

cada área possui o seu, e os resultados são apresentados pela área de controladoria. Toda semana, segundo ele, os gerentes realizam reuniões de análise crítica para acompanhar esses controles e resultados. Os parâmetros são feitos pelo acompanhamento entre o estimado e o realizado; nesse quesito o planejamento orçamentário é a ferramenta que mais apoia no acompanhamento de resultados.

A respeito do funcionamento e de como são desenvolvidos esses mecanismos na empresa, obteve-se que funciona através de reuniões, e a controladoria apoia repassando os resultados. Acrescentou que a controladoria é a maior fonte de informações gerenciais, pois disponibiliza informações gerais de resultados da empresa, tais como faturamento, margem, acompanhamento orçamentário, reembolso de despesas e investimentos. Os envolvidos no planejamento e controle empresarial são: Controladoria, Supervisores, Coordenadores, Gerentes, Superintendente e Presidente.

Em relação aos dados que os envolvidos no planejamento e controle possuem, e sua origem, o entrevistado disse que eles possuem acesso a todos os dados e informações que compõem os resultados, e esses dados são extraídos do sistema da empresa, no caso o software SAP ERP (é um sistema integrado de gestão empresarial transacional, onde se tem o controle de todas as operações, vendas, compras, RH, financeiro, entre outros, que oferece o processamento de informações em tempo real). Disse também que o acompanhamento é feito semanalmente pelos gerentes e atualizado diariamente com as informações do SAP.

A próxima pergunta realizada ao respondente foi: após o planejamento finalizado, como é repassado para os Gerentes e Supervisores de cada área? Obteve-se que no início de cada mês são apresentados os resultados do mês anterior, nele cada gerente apresenta os resultados de sua área, e caso haja necessidade elabora planos de recuperação de resultado, e melhorias a realizar. Todos os gerentes e o superintendente em conjunto decidem os próximos passos da empresa com base nos relatórios gerenciais.

Perguntou-se sobre as políticas e medidas que são adotadas caso o planejamento não esteja saindo conforme o previsto. A esse respeito obteve-se que os gerentes e o superintendente decidem os próximos passos da empresa com base nos relatórios gerenciais. Se os resultados não estiverem conforme o esperado, são elaborados planos de ações para recuperação de resultados, que podem ser cortes de despesas, ações de vendas para aumentar faturamento, postergar compras de imobilizados, ou qualquer outra medida cabível.

O Orçamento da empresa referente ao ano de seu exercício é ajustado semestralmente em uma reunião com o superintendente geral da empresa. Essa reunião tem como objetivo levantar questões sobre os gastos excedidos durante o semestre, realizando as adequações e ajustes no orçamento caso seja necessário. Quando existem gastos maiores do que o orçado, o gerente justifica e expõe os motivos dessa variação. A partir disso o superintendente avalia se serão feitos ajustes no orçamento, conforme solicitado pelo gestor do departamento.

Apesar das dificuldades encontradas para alcançar as metas traçadas, as estratégias e ações definidas para os departamentos atendem as necessidades de cada setor, para que possa ter uma boa gestão e tomar decisões concretas, tendo assim controle dos gastos e despesas que ocorrem mensalmente, utilizando para o acompanhamento o programa SAP. Os gastos que requerem maior investimento, tais como compra de ativo, reformas, entre outros, são revistos de forma minuciosa e detalhada para que não possa gerar um transtorno e preocupação quanto ao gasto imprevisto naquele momento.

O Planejamento Orçamentário da empresa é estruturado por departamentos (setor), cada um possuindo suas respectivas contas contábeis, para atender às necessidades de cada setor/departamento. O orçamento da empresa do ano seguinte é feito a partir dos dados do ano anterior, e muitas vezes algumas variáveis tendem a mudar no decorrer do ano, como: preço, variação do mercado, a demanda,

inflação, o poder de compra, processo produtivo, entre outros que se julgarem necessário para o momento.

O orçamento da unidade é composto de custos e despesas; trabalha com o orçado e realmente com os gastos incorridos. Os Coordenadores das unidades orçam o que necessitam para cada departamento distribuindo em suas respectivas contas contábeis. Feito isso manda para os Gerentes de cada área para análise e aprovação.

Para ilustrar, modelo do orçamento do departamento de Distribuição, referente ao ano de 2014, utilizado pela Distribuidora, para o acompanhamento anual de seus gastos/despesas é apresentado na Tabela 1.

Tabela 1: Modelo do Orçamento da Empresa

Centro custo/grupo	DISTRIBUIÇÃO – Unidade X			
Período apurado	Janeiro a Dezembro 20X4			
Centro custo/grupo	123456			
Responsável:	Maria de Jesus			
Classes de custo	Custos reais	Custos plan.	Desv.(abs)	Desvio (%)
411101SALÁRIOS E ORDENADO	488.626,17	499.661,90	-11.035,73	-2,21
411102HORAS EXTRAS	22.759,83	14.706,84	8.052,99	54,76
411103PREMIOS E GRATIF.	58.979,81	31.163,88	27.815,93	89,26
411104ABONO DE FÉRIAS	16.842,53		16.842,53	
411105ADICIONAL NOTURNO	141,28	363,84	-222,56	-61,17
411107INDENIZAÇÕES	3.402,16		3.402,16	
411108GRATIF. DE FUNÇÃO	1.486,28		1.486,28	
412100L.N.S.S.	130.379,12	130.408,28	-29,16	-0,02
412101F.G.T.S	54.885,59	52.163,31	2.722,28	5,22
412102FÉRIAS	52.635,35	60.653,63	-8.018,28	-13,22
41210313° SALÁRIO	63.987,33	45.491,35	18.495,98	40,66
412106SAT	4.242,86		4.242,86	
412107CONTRIB SESI/SENAI	27.189,55	25.451,12	1.738,43	6,83
412108CONTRIBUIÇÃO TERCEI	18.374,79	17.605,12	769,67	4,37
413100ASSISTÊNCIA MÉDICA	22.423,41	21.517,37	906,04	4,21
413101VIAGENS E ESTADIAS	102.706,50	102.719,62	-13,12	-0,01
413102LANCHES	56.477,70	18.726,74	37.750,96	201,59
413103VALE TRANSPORTE	7.817,95	5.158,90	2.659,05	51,54
413106REFEIÇÕES PAT	1.339,75	990,24	349,51	35,3
413108ASS. SOCIAL IBIPORÃ	-36		-36	
413109ASS. SOCIAL OUTRAS	109.734,88	139.732,00	-29.997,12	-21,47
413110IND. TRABALHISTAS	315,2	1.002,36	-687,16	-68,55
421100COMB. E LUBRIFICANT	3.613,68	3.609,61	4,07	0,11
421101PNEUS, CAM. PROTETO	1.745,63	1.200,00	545,63	45,47
421104PEÇAS E ACESSÓRIOS		8.801,10	-8.801,10	-100
422100UNIFORMES EQPTO.PRO	272.072,79	252.000,00	20.072,79	7,97
422108MAT. P/HIG. E LIMPE	2.039,68	1.200,00	839,68	69,97
431101SEGUROS		480	-480	-100
431103SERV.3° PESS.FÍSICA	5.004,37	4.788,00	216,37	4,52
431107FRETES E TRANSPORTE	18.199,97	22.000,00	-3.800,03	-17,27

433104MAN. VEÍCULOS	117,9		117,9	
434103CONSUMO INTERNO		360	-360	-100
451101LICENC. DE VEÍCULO	1.173,28	1.440,00	-266,72	-18,52
461100DEPREC. AMORT. CUST	513		513	
* Débito	2.056,40		2.056,40	
** Sobreab./subabsorção	2.246.970,65	2.165.351,86	81.618,79	3,77

Fonte: Elaborado pelo autor, com base no SAP da Empresa (2014).

O gestor do departamento de Controladoria ressalta que para alcançar as metas e os objetivos traçados com o planejamento orçamentário, o controle dos gestores de cada departamento é primordial para que consiga superar as dificuldades que surjam no decorrer do ano. Ou seja, estimula o comprometimento dos gestores com o controle de despesas e custos, sem manter relação com o ano anterior sendo responsável acompanhamento do orçamento do seu departamento.

Analisando as informações levantadas, verifica-se que o orçamento empresarial é tratado como importante ferramenta de gestão na empresa pesquisada, pois auxilia os gestores na tomada de decisões estratégicas para a retomada dos objetivos e metas determinados. A utilização de sistemas de informação para a coordenação, controle e avaliação das operações da empresa, reforçam esse ponto de vista devido à relevância atribuída aos orçamentos, sobretudo, na mensuração de resultados alcançados que, quando comparados às metas e percebidas distorções, são feitos ajustes e novos planos de recuperação de resultados e melhorias.

As teorias pesquisadas estão em conformidade com o que foi levantado na pesquisa de campo, quando falam da importância dos orçamentos na gestão empresarial. De acordo com estas teorias o planejamento é necessário para orientar a empresa nos rumos que deve seguir e nas ações que deve implementar para permitir o alcance de objetivos e metas. Serve também para a reconstrução de objetivos e redefinição de metas, quando da utilização de orçamentos flexíveis e variáveis, para a adequação da empresa nos diferentes cenários de mercado e de competitividade.

O objetivo é sempre o crescimento produtivo e de resultados financeiros. Nisso, o orçamento ajuda na previsão de receitas a partir de dados históricos acrescidos das metas de crescimento. É uma maneira de agir de forma orientada e planejada, aproveitando com a máxima eficiência os recursos disponíveis para a produção de resultados satisfatórios e em conformidade com as expectativas de crescimento do mercado.

Isso não quer dizer que a ausência de orçamentos represente fracasso do negócio, e sim que sua utilização facilita a tomada de decisões por se basear em informações relevantes para o planejamento estratégico. E sob esse ponto de vista, agir com visão de futuro é mais favorável do que agir sem direcionamento, e a elaboração de orçamentos é aliada que pode fazer a diferença entre metas e resultados efetivamente alcançados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização de orçamentos empresariais como ferramenta de gestão não é um fenômeno recente. No início do século XX foram desenvolvidos os primeiros conceitos e práticas para o planejamento e administração de negócios, incluindo o orçamento como forma de estruturar os objetivos com base nos custos envolvidos e nos resultados financeiros que poderiam ser alcançados com a adoção de determinadas ações estratégicas.

Acontece que, no decurso da história, surgiram pontos de vistas favoráveis e contrários à utilização do orçamento como ferramenta de gestão. Enquanto alguns defendiam sua eficácia para

atingir objetivos, outros acreditavam que se perderia muito tempo planejando algo que poderia não acontecer na realidade, e que este tempo deveria ser utilizado em ações táticas e operacionais efetivas.

Apesar disso, o orçamento empresarial continua sendo amplamente utilizado pela empresa pesquisada que, sequer, cogita a possibilidade de abandonar esta ferramenta. Acreditam os gestores que o orçamento auxilia na projeção de cenários e determinam as principais ações para atingir os objetivos, dando validade a esta ferramenta nas decisões tomadas. Nota-se, com isso, que a proposta é legitimar as práticas de elaboração de orçamentos empresariais de modo a contribuir com esta ferramenta e melhorar sua eficácia no que diz respeito à utilização dos recursos da empresa para o alcance de seus objetivos e metas.

Obteve-se da empresa estudada que o planejamento orçamentário favorece o controle de custos e despesas, ajuda na alocação adequada dos recursos com base nos objetivos e estratégias e permite uma comparação entre o projetado e o realizado, de modo a subsidiar decisões da equipe gestora no intuito de manter o crescimento ou, se for o caso, propor ações de retomada deste crescimento.

Portanto, conclui-se que o orçamento pode, de fato, ser uma ferramenta útil para os gestores, desde que aplicada com eficácia, tanto que na literatura contrária ao seu uso, verifica-se como proposta, não a eliminação deste recurso, mas sim a mudança de postura dos gestores frente às decisões de planejamento e controle, inclusive com a utilização do orçamento empresarial numa configuração contemporânea, por exemplo, o *beyond budgeting*.

Como maneira para comprovar, com resultados contábeis, a utilização e eficiência do planejamento orçamentário nas empresas, a sugestão é que futuras pesquisas busquem apresentar dados financeiros do tipo previsão e resultados, de modo a favorecer uma discussão mais ampla sobre o orçamento empresarial na prática e, com isso, discutir as decisões que são tomadas no sentido de alcançar o previsto nestes orçamentos.

As limitações identificadas no desenvolvimento deste estudo, referem-se às dificuldades de acesso às informações financeiras da empresa, o que poderia ter mudado o curso da pesquisa para um aprofundamento sobre a eficiência desta ferramenta, desta vez com dados que permitissem a comparação entre o planejado e o alcançado.

REFERÊNCIAS

- BETHLEN, A. (2004): *Estratégia empresarial: Conceitos, processos e administração estratégica*. São Paulo: Atlas.
- BOURMISTROV, A.; KAARBOE, K. (2013): From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas, *Management Accounting Research*.
- DIEHL, C.A. (2004): *Controle estratégico de custos: Um modelo referencial avançado*. [Tese–Doutorado em Engenharia da Produção]. Florianópolis: UFSC.
- FERNANDES, B.H.R.; BERTON, L.H. (2005): *Administração estratégica: Da competência empreendedora à avaliação de desempenho*. São Paulo: Saraiva.
- FREZATTI, F. (2009): *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- FROWA, N.; MARGINSON, D.; ORGDEN, S. (2010): Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control, *Accounting, Organizations and Society*, V. 35.
- GIL, A.C. (2008): *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª ed. São Paulo: Atlas.
- HANSEN, S.; STEDE DER STEDE, W.A. (2004): Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis, *Management Accounting Research*, V. 15.
- HOPE, J.; FRASER, R. (2003): Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap. *Harvard Business Review*.

- JORDAN, H.; NEVES, J.C. das; RODRIGUES, J.A. (2011): *O Controle de gestão: Ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa, Áreas Editora.
- KILFOYLE, E.; RICHARDSON, A.J. (2011): Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis, *Critical Perspectives on Accounting*.
- LUNKES, R.J. (2003): *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. [Tese – Doutorado]. Florianópolis: UFSC.
- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. (2008): *Fundamentos de metodologia científica*. 6ª ed. São Paulo: Atlas.
- MOLL, E.; HOQUE, S. (2011): Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university, *Accounting, Organizations and Society*.
- MORALES, P.P.G. (2009): *Importância do Orçamento para as Empresas*. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/21283/1/AImportancia-do-Orcamento-para-as-Empresas/pagina1.html>>. Acesso em 15 de dezembro de 2014.
- MOREIRA, J.C. (2008): *Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração*. 5ª ed. São Paulo:Atlas.
- OLIVEIRA, C.E. de; CATANEO, A.; CAVENAGHI, V. (2008): *Modelo de mensuração orçamentária dos custos de produção para uma indústria de manufatura de madeira*. Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión (RICG), V. 16. Disponível em <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_16/Carlos_de_Oliveira,_Angelo_Cataneo_y_Vagner_Cavenaghi.pdf>. Acesso em 31 de janeiro de 2015.
- PETER, J.P.; CERTO, S.C. (1993): *Administração estratégica: Planejamento e implantação da estratégia*. São Paulo: Makron Books.
- SCHWARTZ, P. (2000): *A arte da visão de longo prazo: Planejando o futuro em um mundo de incertezas*. São Paulo: Best Seller.
- UYAR, A.; BILGIN, N. (2011): Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, V. 30, nº 2.
- WARREN, C.S.; REEVE, J.M.; FESS, P.E. (2008): *Contabilidade Gerencial*. 2ª ed. São Paulo: Tomson Learning.
- WELSH, G.A. (1983): *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas.

Carlos Eduardo de Oliveira



Doutor em Economia (UFU), Mestre em Engenharia de Produção (UNESP), MBA em Gestão Empresarial com Ênfase em Finanças (FECAP) e Graduação em Ciências Contábeis (ITE). Atualmente é Professor Adjunto (DE) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), lotado na Faculdade de Ciências Integradas do Pontal (FACIP), atuando nos cursos de graduação em Administração, Ciências Contábeis e Engenharia de Produção. Trabalhou durante 12 anos em empresas ligadas à VW, Ford e na gerência financeira de indústria de artefatos de madeira. Atua na docência do ensino superior desde o ano de 2002. Atua também como revisor ad hoc de periódicos científicos e de eventos científicos. Principais áreas de atuação: Contabilidade Gerencial, especificamente na gestão de custos, instrumentos de planejamento e controle empresarial, orçamento empresarial e Inovação Organizacional.

Érika Monteiro de Souza e Savi



Professora adjunta na Universidade Federal de Uberlândia (UFU), na Faculdade de Ciências Integradas do Pontal (FACIP). Doutora (2011) e mestre (2007) em Engenharia de Produção na Escola de Engenharia de São Carlos - Universidade de São Paulo. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (2002), graduação em Ciências Jurídicas (Direito) pela Universidade de Ribeirão Preto (1999). Atuou como coordenadora nos cursos de Ciências Contábeis no Centro Universitário Hermínio Ometto - UNIARARAS (2009) e no curso de Administração das Faculdades COC (2010). Ministrou aulas em disciplinas nas áreas de contabilidade e direito em diversas universidades. Prestou assessoria jurídica na Agência USP de Inovação - Pólo Ribeirão Preto na área de propriedade intelectual. Já atuou nas áreas de auditoria contábil (Trevisan Auditores Independentes), consultoria tributária (PriceWaterhouseCoopers); propriedade intelectual (FAI.UFSCar) e em Arranjos Produtivos Locais (FIESP).

Josilene da Silva Barbosa



Professora na Faculdade de Ciências Integradas do Pontal da Universidade Federal de Uberlândia FACIP-UFU. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Integradas do Pontal da Universidade Federal de Uberlândia - UFU/FACIP. Mestre em Ciências Contábeis na área de Contabilidade para Usuários Externos e Finanças pela Universidade Federal do Paraná. Doutoranda em Ciências Contábeis na área de Contabilidade Financeira pela Universidade Federal de Uberlândia - UFU. É pesquisadora nas Linhas de Pesquisa: Contabilidade para usuários externos: investigação de práticas contemporâneas; Temas Contemporâneos em Ciências Sociais Aplicadas; Pesquisa em Finanças para Médios e Pequenos Empreendedores e Empreendedorismo. Participa do grupo de pesquisa: Laboratório de Contabilidade Financeira e Finanças da UFPR.

Naiana de Fátima Souza Santos



Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU, Faculdade de Ciências Integradas do Pontal (FACIP/UFU).