

**USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM UMA EMPRESA DE GRANDE  
PORTE DO RAMO DE BENS INDUSTRIAIS****Débora Adriana Zwicker Kiefer***Universidade Do Estado De Santa Catarina/Centro Universitário Para Desenvolvimento Do Alto Vale Do Itajaí***Franciele Beck***Universidade Regional De Blumenau***Resumo**

O objetivo da pesquisa é identificar como o orçamento empresarial é utilizado em uma empresa de grande porte que atua no ramo de bens industriais. Para isso foram realizadas entrevistas semiestruturadas previamente agendadas com três gestores da organização. De acordo com as entrevistas realizadas foi possível identificar que a empresa utiliza o orçamento há muito tempo e este é considerado uma ferramenta essencial no processo decisório. A empresa usa como base o planejamento estratégico para projeção do orçamento do próximo período e faz uso da estimativa do faturamento para planejar os custos e despesas. O controle entre o orçado e o realizado é feito com frequência na organização, e base para a(i) identificação de medidas corretivas quando necessário para o cumprimento dos planos e (ii) revisões ao longo do período. No tocante as principais críticas ao uso do orçamento, os respondentes destacaram os desafios em lidar com a incerteza ambiental inerente ao processo de planejamento e controle.

Palavras-chave: Orçamento empresarial; planejamento estratégico; ferramenta de gestão

**USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM UMA EMPRESA DE GRANDE  
PORTE DO RAMO DE BENS INDUSTRIAIS****RESUMO**

O objetivo da pesquisa é identificar como o orçamento empresarial é utilizado em uma empresa de grande porte que atua no ramo de bens industriais. Para isso foram realizadas entrevistas semiestruturadas previamente agendadas com três gestores da organização. De acordo com as entrevistas realizadas foi possível identificar que a empresa utiliza o orçamento há muito tempo e este é considerado uma ferramenta essencial no processo decisório. A empresa usa como base o planejamento estratégico para projeção do orçamento do próximo período e faz uso da estimativa do faturamento para planejar os custos e despesas. O controle entre o orçado e o realizado é feito com frequência na organização, e base para a(i) identificação de medidas corretivas quando necessário para o cumprimento dos planos e (ii) revisões ao longo do período. No tocante as principais críticas ao uso do orçamento, os respondentes destacaram os desafios em lidar com a incerteza ambiental inerente ao processo de planejamento e controle.

**Palavras-chave:** Orçamento empresarial; planejamento estratégico; ferramenta de gestão.

**1 INTRODUÇÃO**

O orçamento empresarial é uma ferramenta muito utilizada por grandes organizações, sendo elas nacionais ou internacionais (ISHISAKI, 2003). Segundo Ishisaki (2003) o orçamento é considerado uma ferramenta bastante utilizada para planejar as ações que serão tomadas pelas organizações.

Após a elaboração do planejamento estratégico, comumente as empresas utilizam o orçamento empresarial, entre outras ferramentas, para organizar e quantificar os objetivos desejados (FREZATTI; BECK; SILVA, 2013). Ou seja, o orçamento empresarial servirá para colocar em execução as metas definidas no planejamento (SANTOS et al., 2008). Por isso o primeiro passo é elaborar um planejamento estratégico bastante cuidadoso e concreto, para que o orçamento empresarial tenha um bom embasamento (FLORES; LEAL, 2018).

Uma das funções do orçamento empresarial é ser utilizado como ferramenta de controle, onde a empresa pode comparar os números por ela planejados com os números efetivamente realizados em determinado período. (MELO et al, 2017). Essa comparação deve ser realizada com a maior periodicidade possível para que seja possível tomar ações corretivas durante a execução do orçamento, com o objetivo de chegar o mais próximo possível da projeção realizada (ISHISAKI, 2003). O orçamento, portanto, não apenas auxilia na função de direcionamentos dos planos da empresa, e o respectivo controle destes planos, como também auxilia quanto à destinação dos recursos da empresa, assumindo assim uma figura de função administrativa (SPONEM & LAMBERT, 2016). É por este motivo que a maioria dos gestores o vê como uma ferramenta tão importante para a tomada de decisão (MELO et al, 2017).

Enquanto algumas organizações utilizam essa ferramenta apenas para gerenciamento e formulação de estratégias (uso interativo do orçamento), outras o utilizam para atribuição de responsabilidades (uso coercitivo) (SPONEM; LAMBERT, 2016). Deste modo, a literatura indica que o orçamento empresarial pode desempenhar diferentes funções nas empresas, depende portanto, do uso que os gestores fazem deste artefato gerencial, bem como das necessidades e características de gestão da empresa (SPONEM; LAMBERT, 2016)..

Em termos práticos, Ishisaki (2003) defende que antes de tudo, o primeiro passo da empresa ao elaborar o orçamento empresarial está na projeção de vendas para o período em questão. A partir de então se pode dar continuidade para as próximas etapas. Para fixação das metas de vendas, as empresas de grande porte em sua maioria utilizam-se de estudos e projeções a cerca do mercado em que estão inseridas. De acordo com Ishisaki (2003), as empresas de grande porte possuem uma percepção maior sobre a importância da utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão, diferente das médias e pequenas empresas, que por uma série de razões podem não ter a necessidade ou ainda não percebem a relevância dessa ferramenta. É importante dizer que o orçamento empresarial não deve ser visto como algo estático, sem possibilidade de alterações. Muito pelo contrário, ele deve ser dinâmico e interagir com as mudanças percebidas pela empresa ao longo do período (MUCCI, FREZATTI, DIENG, 2016).

Diante da constatação do quão importante é o orçamento empresarial para a gestão de uma empresa, o presente estudo busca entender: como o orçamento é utilizado em uma empresa de grande porte que atua no mercado de bens industriais? O objetivo dessa pesquisa é identificar como o orçamento é utilizado na prática, quais são as suas limitações, quais os desafios enfrentados na sua elaboração e entender qual a sua utilidade para a tomada de decisões em uma grande empresa que atua no mercado de bens industriais.

Esta pesquisa se justifica pelo fato de retratar a utilização do orçamento empresarial em uma empresa de grande porte. A discussão da prática do orçamento empresarial a partir da percepção de quem o utiliza no dia-a-dia é vista como uma oportunidade de estender a literatura prévia sobre o tema.

A presente pesquisa está dividida em cinco tópicos. Inicia-se com esta introdução, seguida pela fundamentação teórica que abarca o que já se tem de literatura sobre o assunto em questão. A seguir é demonstrada a metodologia da pesquisa, na sequência a análise das entrevistas realizadas e por fim a apresentação das considerações finais deste estudo.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico apresentam-se aspectos teóricos acerca do orçamento empresarial: qual a sua definição, sua origem e as suas variações. Além disto, destacam-se alguns aspectos práticos sobre a elaboração do orçamento e quais suas vantagens e limitações dentro de uma organização.

### 2.1 Orçamento Empresarial

O orçamento como ferramenta de gestão origina-se no setor público da Inglaterra, onde por volta de 1689 criou-se uma lei conde o poder executivo só poderia criar ou cobrar impostos mediante autorização do poder legislativo (FONTE, XXXX). Inicialmente, a palavra *budget* significava apenas “bolsa grande”, que era onde o primeiro-ministro levava os papéis do orçamento até o parlamento. Posteriormente essa palavra foi adicionada ao dicionário com o significado que tem hoje: orçamento (CARNEIRO, 2011). Para Lunkes (2010), a origem da palavra orçamento deriva do tempo dos antigos romanos, que se utilizavam de uma bolsa chamada “fiscus” para coletar os impostos. Mas antes disso, há vestígios de que práticas orçamentárias eram usadas antes mesmo da origem do dinheiro. Na esfera privada, o orçamento começou a ser utilizado inicialmente pela empresa Du Pont de Nemours, nos Estados Unidos por volta de 1919. No Brasil, sua utilização iniciou em 1940, mas com maior frequência a partir de 1970 (LUNKES, 2010).

O orçamento pode ser definido como o ato ou efeito de orçar. No âmbito empresarial, o ato ou efeito de orçar previamente as receitas e despesas de uma empresa (LUNKES, 2010). Ou seja, é uma ferramenta de gestão utilizada para fazer projeções financeiras para o período seguinte (CARNEIRO, 2011). O autor afirma que na maioria das vezes esse período seguinte é determinado como o ano seguinte, muitas vezes subdividido nos meses do ano para melhor projeção dos valores. Frezatti (2009) informa que o orçamento empresarial é resultado de um processo mais amplo, a montagem do planejamento estratégico da empresa. Enquanto o Planejamento Estratégico descreve o propósito da empresa para um futuro de longo prazo, o orçamento é a ferramenta para identificar as ações de curto prazo que devem ser tomadas para alcançar os propósitos de longo prazo. O autor acrescenta ainda que o planejamento estratégico elaborado de forma adequada, dá condições para que o orçamento empresarial seja elaborado com coerência e consistência (FREZATTI, 2009). Com a crescente concorrência de mercado e novos desafios sendo enfrentados pelas organizações, com constantes inovações em diversas

áreas, é de extrema importância que a organização faça a projeção de metas a longo prazo e esmiúce em objetivos menores (de curto prazo) para que os objetivos maiores sejam alcançados.

## **2.2 Funções E Aspectos Práticos Do Orçamento Empresarial**

Conforme Lunkes (2010), os objetivos do orçamento empresarial podem ser divididos em seis: Planejamento: organizar as atividades de modo que fiquem alinhadas com as metas da empresa a longo prazo; Coordenação: ajudar a coordenar as atividades e garantir a eficiência das ações; Comunicação: auxiliar na comunicação a cerca das metas da empresa para toda a equipe; Motivação: fornecer incentivos aos diversos níveis de colaboradores para que atinjam os objetivos propostos; Controle: verificar se as ações tomadas estão de acordo com os planos originais e fazer ajustes caso necessário; Avaliação: fornecer informações para a avaliação por parte dos gerentes.

Sponem e Lambert (2016) afirmam que existem cinco padrões de prática orçamentária: orçamento padrão: vincula explicitamente o seu orçamento à estratégia da empresa; orçamento coercitivo: usado para atribuir responsabilidades, incentivar; orçamento interativo: é uma ferramenta de gerenciamento; orçamento solto: não é usado para controle, apenas para formular estratégias; orçamento indicativo: não tem uso aparente para a empresa, apenas dá a ilusão de racionalidade.

Lunkes (2010) garante que cada empresa usa um processo orçamentário diferente, ou seja, próprio para aquele tipo de gestão. Não há nada que impeça a empresa de realizar um orçamento para um período que seja menor ou maior que um ano. Apenas é necessário tomar cuidado para que neste tempo seja possível prever uma meta atingível em condições normais. Além disto, Santos et al. (2008), afirma que todos os níveis hierárquicos da organização participem do planejamento orçamentário, viabilizando assim a participação de todos no controle e análise de desempenho dos objetivos propostos.

A montagem propriamente dita do orçamento empresarial deve começar com a separação em duas etapas: a etapa operacional e a etapa financeira (FREZATTI, 2009). Frezatti (2009) afirma que é na etapa operacional onde a empresa irá estruturar as atividades que darão andamento nos objetivos da empresa. A etapa financeira é a tradução dessas atividades para a linguagem monetária.

Em seu livro, Frezatti (2009) destaca que durante a etapa operacional são definidos os planos de marketing, plano de suprimentos, produção e estocagem, plano de investimentos, plano de recursos humanos, e então, na etapa financeira, o plano financeiro. Segundo o autor,

essas etapas representam respectivamente (i) plano de marketing: indicará qual será a movimentação comercial da empresa, qual a projeção de vendas, por período, por produto, por setor, por região, etc, bem como deve levar em consideração as condições comerciais das vendas, e prever gastos com comunicação e propaganda; (ii) plano de suprimentos: deverá tratar sobre os estoques de matéria-prima, produtos em processo e produtos acabados, de modo que a empresa consiga atender aos pedidos previstos pelo plano de marketing; (iii) plano de investimentos: fará a análise se é possível atender à demanda prevista pelo plano de marketing com o ativo permanente existente ou se será necessário realizar a aquisição de mais máquinas para a produção; (iv) plano de recursos humanos: tratará acerca da necessidade de pessoal para realizar toda a produção estimada; por fim, (v) planejamento financeiro: disponibilizará demonstrações financeiras projetadas para que seja possível analisar globalmente o resultado da empresa.

Para realizar as devidas projeções, Santos et al (2008) afirma que devem ser elaborados ao menos três tipos de orçamento: um otimista, um realista e outro pessimista. Para isso, a organização deve estar ciente de alguns fatores, entre eles: PIB (Produto Interno Bruto), que mede tudo que é produzido no país em determinado período; taxa de inflação: mede a perda de poder aquisitivo e a projeção de aumento de preços; taxas de juros: representa o custo de oportunidade de reter a moeda. Pode dar indícios de como será o consumo dos indivíduos. O mesmo afirma Carneiro (2011), quando este diz que os gestores devem ser conscientes de que para a elaboração do orçamento empresarial estes devem considerar os fatores ambientais, ou seja, externos à empresa: governo, concorrentes, clientes, fornecedores, etc.

### **2.3 Vantagens E Críticas Ao Orçamento**

Dentre as vantagens do uso do orçamento apontadas na literatura, destacam-se A necessidade da empresa definir previamente seus objetivos, promover a comunicação entre os colaboradores (que devem manter-se focados no objetivo comum a todos), dar maior responsabilidade aos gestores, promover uma visão sistêmica da empresa, dentre outras (LUNKES, 2010). Sanvicente e Santos (2014) acrescentam ainda que o orçamento empresarial faz com que a empresa utilize melhor e com mais consciência os recursos que estão disponíveis, sempre priorizando as atividades ditas essenciais para o cumprimento do objetivo maior.

No entanto, a literatura também indica que o orçamento também apresenta algumas críticas: inflexibilidade para alterações, tempo de elaboração muito longo, uso excessivo das bases históricas para estabelecimento dos novos objetivos, aplicação de percentuais gerais sem

análise prévia de cada departamento separadamente e a análise tardia dos resultados (LUNKES, 2010). Além disto, Sanvicente e Santos (2014) destacam que o orçamento é uma estimativa do que acontecerá no período seguinte, não estando livre de qualquer margem de erro. É claro que, conforme afirmado pelos autores, é melhor planejar o futuro tendo a consciência de possíveis erros, do que admitir o futuro como incerto e não estar preparado para enfrentá-lo.

Mucci e Frezatti (2017) afirmam que apesar incipientes, ainda existem outras críticas ao orçamento, que estão muito relacionadas à maneira como as pessoas enxergam essa ferramenta. Algumas empresas não estão habituadas a planejarem números mais arrojados ou então sentem dificuldade em trabalhar em equipe, o que é essencial para o bom planejamento do orçamento (MUCCI; FREZATTI, 2017). Há também variações quanto à percepção dos gestores e sua área de formação ou setor em que atuam dentro da organização. É possível afirmar que existem menos críticas ao orçamento empresarial quando o nível de participação e envolvimento dos gerentes é alto e estão engajados na realização dos planos de ação definidos (SPONEM; LAMBERT, 2016).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A presente pesquisa é definida como pesquisa qualitativa, pois trata da análise de conteúdos que não podem ser mensurados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), por meio de um estudo de caso com entrevistas semiestruturadas. O estudo de caso tem como objetivo coletar informações de um ou vários casos particulares com o objetivo de extrair informações para posterior elaboração de relatórios críticos sobre a mesma (BARROS; LEHFELD, 2000). Marconi e Lakatos (2013) definem a entrevista como um encontro entre dois indivíduos em que por meio de uma conversa formal se pretende realizar coleta de dados.

A entrevista semiestruturada é aquela onde o entrevistador segue um roteiro de perguntas previamente estabelecido a um grupo de respondentes previamente selecionados. O motivo pelo qual se faz as mesmas perguntas à diferentes pessoas é poder fazer futura comparações acerca de diferentes respostas para o mesmo questionamento (MARCONI; LAKATOS, 2013). É importante destacar que foi apresentado um protocolo de ética da pesquisa, que foi acordado entre pesquisadores e empresa. Esse protocolo tratava do escopo da pesquisa, dos procedimentos de coleta e de tratamento de dados, bem como assegurava o anonimato da empresa e dos funcionários entrevistados.

A empresa em que se realizou a pesquisa é uma empresa de grande porte situada no sul do país. A organização está há décadas no mercado de bens industriais e negocia ações na B3. Conta com aproximadamente 700 funcionários, de acordo com informação divulgada em 30 de setembro de 2019. A empresa fornece peças automotivas para algumas das principais montadoras do mundo e abastece o mercado de reposição nacional e internacional. Está presente em vários países da América Latina, América do Norte, Ásia, Europa e Oceania. Devido ao grande volume de negócios movimentados pela empresa, foi percebido que seria um bom campo para a realização da pesquisa.

Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com três gestores da organização. O entrevistado 1 está há 5 anos na empresa, possui graduação em Ciências Contábeis e especialização em Gestão Estratégica de Custos, Finanças e Controladoria. Dos 5 anos em que trabalha na empresa, há 3 anos é responsável da área de orçamento da organização. O entrevistado 2 está há 30 anos na empresa, possui graduação em Administração de Empresas e MBA em Gestão Industrial. Após exercer funções técnicas e de supervisão, há 4 anos passou a gerenciar a produção da empresa. O entrevistado 3 está há 1 ano e 8 meses na empresa, é formado em Sistemas de Informação e é pós-graduado em Gestão de E-commerce. Desde janeiro de 2019 exerce a função de diretor de inteligência organizacional.

O roteiro das entrevistas semiestruturadas foi baseado em estudos anteriores que forneceram suporte literário para esta pesquisa, podendo citar as pesquisas de Ishisaki (2003), Castanheira (2008) e Mucci (2014). Foi perguntado aos entrevistados questões acerca do processo de utilização do orçamento em suas diversas fases: desde a sua elaboração até o seu efetivo uso e acompanhamento. Em cada uma das perguntas os entrevistados foram estimulados a argumentar de acordo com a sua realidade. Para a realização das entrevistas, foi realizado contato prévio com a administração da empresa, a qual após aceitar o convite para a entrevista, possibilitou algumas horas para a realização da mesma, que aconteceu no mês de setembro de 2019. Com a ciência e aprovação dos entrevistados, a entrevista foi gravada. Cada entrevista teve duração de cerca de uma hora. Após a realização da entrevista presencial, a entrevistadora transcreveu as respostas, que foram analisadas pelas pesquisadoras e na sequência, o relato das entrevistas foram retornadas aos entrevistados para possíveis correções e ajustes. Os entrevistados não solicitaram alterações.

O objetivo com a realização das entrevistas semiestruturadas era identificar a percepção de cada um dos entrevistados sobre a utilização do orçamento na empresa. Para isso, na análise

das respostas, faz-se a comparação das respostas fornecidas pelos três respondentes para a mesma pergunta.

Para Bardin (1977) a análise de conteúdo das entrevistas deve ser realizada com muito rigor pelo entrevistador, uma vez que este precisa certificar-se de que a sua interpretação das respostas reflete a realidade da organização. Além disto, o entrevistador precisa realizar o enriquecimento da leitura, onde se busca repetir o processo de análise das respostas por mais vezes. Essa releitura poderá trazer significados diferentes dos descobertos na primeira interpretação.

Por fim, é necessário dizer que a análise de conteúdo apresenta duas funções básicas, sendo elas: i) função exploratória, onde a intenção é realizar descobertas e enriquecer a pesquisa; ii) função de administração da prova, onde a intenção do pesquisador é que o conteúdo analisado sirva de prova para confirmar diretrizes provisórias (BARDIN, 1977). Entende-se que para a presente pesquisa a análise do conteúdo foi utilizada como função exploratória do conteúdo apresentado.

## **4 RESULTADOS**

Neste tópico são apresentadas as análises a partir das entrevistas realizadas com os gestores envolvidos no processo orçamentário da empresa estudada. Primeiramente, destacam-se os procedimentos e funcionalidades do orçamento dentro da organização e posteriormente são levantados as críticas e limitações dessa ferramenta de gestão.

### **4.1 Utilização Do Orçamento: Do Processo À Função**

As entrevistas indicam que o orçamento é uma ferramenta de gestão utilizada pela empresa há muitos anos e é considerado como um norteador das medidas que devem ser tomadas diariamente dentro da organização, o mesmo que define Ishisaki (2003). Conforme apontado nas entrevistas realizadas, o processo de elaboração do orçamento é preparado de acordo com o planejamento estratégico da empresa investigada, o que está alinhado com a literatura por Santos et al., 2008.

Os entrevistados apontam que o processo orçamentário inicia em outubro com a análise do setor comercial, que faz as projeções de vendas para o próximo período, que neste caso, é o próximo ano civil. O comercial avalia qual o percentual de crescimento de vendas desejado (conforme planejamento estratégico) para as áreas em que já atua, mas também estuda a

possibilidade de abertura de novos mercados geográficos e expansão da linha de produtos. A partir do momento que o orçamento de vendas está concluído, todo o restante do orçamento da empresa é elaborado considerando a projeção elaborada pela equipe comercial. Ischisaki (2003) defende o mesmo procedimento, dizendo que o primeiro passo é elaborar o orçamento de vendas para a seguir dar continuidade para as próximas etapas. A meta da empresa é que até a primeira semana de dezembro o orçamento esteja totalmente concluído.

O entrevistado 2, que é gerente de produção, dá maiores detalhes de como é realizado o orçamento da área que está sob sua responsabilidade:

Para a maioria dos produtos, já existe um cadastro na engenharia, uma espécie de ficha técnica do produto que diz quanto de insumo, de matéria-prima, embalagem será necessário para produzi-lo. Ou seja, para compor o orçamento da produção, são utilizadas as informações daquilo que já está cadastrado na engenharia. Todo produto quando é desenvolvido, já é criado um cadastro que especifica quais recursos são necessários para a sua produção. Esse cadastro também é utilizado para fazer a baixa dos produtos que foram consumidos no processo produtivo. Ou seja, em uma espécie de metodologia *Kanban*, não é necessário fazer a requisição dos materiais utilizados, pois o sistema reconhece tudo que foi usado de acordo com a ordem de fabricação.

O entrevistado 1 complementa a resposta do entrevistado 2 quando dá o exemplo do setor de recursos humanos “de acordo com o número estabelecido pelo comercial, o RH precisará calcular se a equipe atual comporta a produção projetada, ou se será necessário contratar mais pessoal, talvez até abrir um novo turno”. Por isso o entrevistado esclarece que é essencial o diálogo entre todos os setores.

Sobre o papel exercido pelo orçamento dentro da empresa, os três entrevistados responderam que o orçamento é o norteador das decisões a serem tomadas pela empresa, ou seja, é por meio deste mecanismo que todos conhecem qual é o objetivo da empresa para aquele período, tanto em números de faturamento quanto de despesa. Este objetivo é definido por Lunkes (2010) como planejamento. O entrevistado 3 dá um exemplo:

O papel do orçamento é informar a possibilidade ou não de uma despesa. Exemplo: existe um colaborador interessado em fazer um curso em São Paulo. O papel do gerente/diretor é analisar se o curso é interessante para a empresa, se faz sentido daquele momento e se tem orçamento. Se a resposta dessas perguntas for sim, o funcionário poderá fazer o curso.

O entrevistado 1 destaca que até o ano de 2016 muitos gestores tinham acesso ao orçamento mas poucos acompanhavam de fato. Atualmente, com o aumento no grau de exigência pelo atingimento dos resultados, todos os gerentes são atuantes e fazem o monitoramento contínuo dos números a partir do orçamento. Os gerentes, por sua vez passam as metas e indicadores aos supervisores de área que irão planejar aquilo que podem ou não gastar

dentro daquele período. Para o entrevistado 2, o acompanhamento do orçamento é de interesse de todos. Já o entrevistado 3 diz que esse hábito está intrínseco na cultura da empresa. Lunkes (2010) define essa função do orçamento como coordenação, onde o orçamento ajuda a coordenar as atividades e garantir a eficiência das ações.

O acompanhamento do orçado versus o realizado difere de um setor para o outro quanto a sua frequência. Enquanto o entrevistado 1, responsável pelo orçamento da empresa e gestão de custos responde que a verificação é realizada diariamente e até mais de uma vez ao dia ao final do mês. O entrevistado 2, gerente da produção, responde que analisa as variações do orçamento a cada dois dias e com mais frequência ao final do mês quando boa parte do faturamento e baixa de ordens de fabricação já aconteceram. Por fim o entrevistado 3 respondeu que faz esse controle semanalmente. Aqui fica evidente que pelas diferentes respostas percebidas, que cada setor possui uma necessidade específica quanto ao controle do orçado versus o realizado.

Os entrevistados também foram questionados sobre como as variações no orçamento são tratadas pela empresa. Enquanto o entrevistado 3 respondeu que “não há variações consideradas normais”, o entrevistado 2 explicou que elas acontecem sim, mas com muito menos frequência atualmente, pois a empresa está muito mais assertiva nas suas projeções. O entrevistado 1 complementou a resposta quando disse que quando acontecerá um gasto extraordinário, os próprios gerentes já antecipam a situação para a diretoria, explicando a necessidade da despesa extra. Além disso, o sistema atual com que trabalham não bloqueia possíveis variações que possam acontecer no orçamento. Para Lunkes (2010) essa análise é chamada por ele de função de controle, que é um dos objetivos do orçamento empresarial responsável por verificar se as ações tomadas estão de acordo com os planos originais e fazer ajustes caso necessário.

Quando questionados se a empresa busca conhecer a causa das variações no orçamento e tomar ações corretivas, as respostas dos três entrevistados foram coerentes. O entrevistado 2 disse que sim, a causa de possíveis variações já é conhecida antes mesmo de elas acontecerem, visto que os gerentes já antecipam a explicação de despesa extraordinária. O entrevistado 2 ainda exemplificou dizendo que pode acontecer de uma máquina da produção quebrar e necessitar conserto, o qual não estava projetado no orçamento. E segundo a resposta do entrevistado 3, a empresa tem a consciência de que não se pode parar as operações da empresa por causa de uma despesa que não estava prevista. No entanto, o entrevistado 1 explica que a empresa está estudando a aquisição de um novo software para gestão do orçamento, o qual não

irá permitir gastos além dos provisionados e fara um bloqueio no sistema. Quando isso acontecer, os gerentes precisarão conversar entre si, realizar prestação de contas e realocar os recursos que dispõe em seus setores para conseguir cobrir a despesa extraordinária. Essa prática é defendida por Santos et al. (2008) quando este afirma que todos os níveis hierárquicos precisam participar do planejamento e execução do orçamento.

Era intenção da pesquisa também saber se, e como as informações do orçamento são repassadas aos demais colaboradores da empresa ou se ficam restritas apenas aos gestores. Os entrevistados 2 e 3 explicaram que os gerentes fazem reuniões frequentes com os supervisores durante o mês e mostram os indicadores de como está a projeção de gastos comparado com o orçado, o que é definido como um dos objetivos do orçamento empresarial por Lunkes (2010): comunicação. Os supervisores, por sua vez, organizam as demandas dos seus setores para não requisitarem mais material do que o necessário para utilizar dentro daquele mês e planejam o que pode ser solicitado para o mês seguinte, fazendo a gestão dos estoques para que não haja estouro na projeção de matéria-prima, por exemplo.

Ainda sobre o envolvimento dos demais colaboradores no orçamento, o entrevistado 1 faz alusão ao orçamento familiar: “É muito similar ao orçamento familiar, onde cada supervisor precisa saber até onde pode gastar naquele mês e o que ele vai precisar deixar para o mês seguinte”. Ao final de cada mês, o gerente faz uma reunião com a sua equipe onde todos os números são mostrados a todos os colaboradores. Além disso, a cada três meses o CEO da empresa faz uma apresentação geral para a fábrica de como foi o trimestre.

A cada três ou seis meses há uma reunião da diretoria onde são revistos os números do orçamento e se necessário, são realizadas alterações e começa-se a trabalhar com o novo cenário, deixando salvo a primeira versão do orçamento, assim explica o entrevistado 1. Essas alterações no orçamento acontecem porque no decorrer do ano podem ocorrer situações que não estavam previstas no momento em que a projeção para o período atual foi criada, como a disponibilidade de uma nova fatia do mercado que antes não estava disponível, exemplo dado pelo entrevistado 2, ou ao contrário, falência de algum cliente importante que fará com que a projeção de vendas programada não seja possível de ser realizada, exemplifica o entrevistado 3. Sponem e Lambert (2016) defendem exatamente isto, que o orçamento não pode ser um mecanismo estático.

Os três entrevistados explicam que há uma cobrança mútua entre os gerentes e supervisores para a realização do orçamento. Todos se avaliam e se cobram pelo atingimento dos números. No entanto, não há nenhuma recompensa financeira ou não financeira pelo

atingimento do resultado, assim explica o entrevistado 1, até porque o resultado se positivo, é colhido por todos ao final do período, ou seja, é percebido como mérito de todos da empresa. Lunkes (2010) define esse papel do orçamento como avaliação, que é basicamente fornecer informações para a avaliação por parte dos gerentes.

Aos entrevistados foi questionado se o orçamento empresarial é considerado por eles uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. O entrevistado 3 responde que “ele (o orçamento) é muito importante, é o norte da empresa. É até onde a empresa pode “acelerar sem ficar sem gasolina” até o término do período”. O entrevistado 2 diz que “Sem dúvida. O orçamento é o norteador, é a bússola da empresa. Sem ele a empresa não saberia quais passos dar para chegar no seu objetivo”. O entrevistado 1 define assim:

O orçamento empresarial é fundamental para o processo decisório. A empresa que quer saber onde vai estar no final de determinado período precisa ter o orçamento como ferramenta diária de trabalho para controle, monitoramento, cobrança e parabenização da equipe, para que todos permaneçam engajados no objetivo geral da empresa.

Quando o entrevistado 1 fala em parabenização, este está descrevendo um dos objetivos do orçamento empresarial descrito por Lunkes (2010), a motivação. Ela é definida como a maneira de fornecer incentivos aos diversos níveis de colaboradores para que atinjam os objetivos propostos.

A seguir é apresentado um quadro que foi elaborado com o objetivo de resumir as funções do orçamento empresarial definidas por Lunkes (2010) e como essas funções se aplicam na empresa pesquisada de acordo com as respostas dos entrevistados.

Quadro 1 – Funções do orçamento empresarial

Função	Citação entrevistado
Planejamento	“O orçamento é um direcionador de como a empresa quer chegar no final do período do qual se está projetando, ou seja, ele é um norte, balizador das informações para chegar no objetivo final desejado pela empresa.” Entrevistado 1
Coordenação	“Atualmente, com o aumento no grau de exigência pelo atingimento dos resultados, todos os gerentes são atuantes e fazem o monitoramento contínuo dos números.” Entrevistado 1
Comunicação	“Os gerentes fazem reuniões frequentes durante o mês e mostram os indicadores de como está a projeção de gastos comparado com o orçado”. Entrevistado 2 e 3
Motivação	“A empresa que quer saber onde vai estar no final de determinado período precisa ter o orçamento como ferramenta diária de trabalho para controle, monitoramento, cobrança e parabenização da equipe, para que todos permaneçam engajados no objetivo geral da empresa”. Entrevistado 1
Controle	“Quando acontecerá um gasto extraordinário, os próprios gerentes já antecipam a situação para a diretoria, explicando a necessidade da despesa extra.” Entrevistado 1
Avaliação	“Todos se avaliam e se cobram pelo atingimento dos números. No entanto, não há nenhuma recompensa financeira ou não financeira pelo atingimento do resultado”. Entrevistado 1

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no quadro 1, é possível perceber que todas as funções definidas por Lunkes como funções do orçamento empresarial são percebidas em maior ou menor nível na prática dessa ferramenta dentro da empresa pesquisada.

#### 4.2 Críticas E Limitações Do Orçamento

A seguir, os entrevistados foram questionados se eles identificam críticas ou limitações acerca do orçamento. O entrevistado 2 vê como limitações as alterações que acontecem no cenário econômico e que não são possíveis de se prever e situações atípicas como a quebra de uma máquina que demanda grande desembolso financeiro para conserto, e que por ser muito difícil acontecer, não estava previsto. O entrevistado 3 não vê como limitações, mas sim processos que podem ser facilitados como o acompanhamento em tempo real da execução do orçamento, empecilho este que não acontecerá mais no ano seguinte em função da aquisição de um novo software de gestão.

O entrevistado 1 explica que o atual software usado pela empresa para gestão do orçamento não atende mais as necessidades da empresa, pois não permite alterações no orçamento ao longo do ano, apontando o uso estático do orçamento atualmente como uma limitação. Os entrevistados ressaltaram também que a empresa está buscando formas de lidar com esse desafio do processo orçamentário, em específico, por meio da implantação do novo software de gestão. O novo sistema será mais dinâmico e permitirá que ao serem feitas alterações na projeção de faturamento, pelos mais diversos motivos, como mencionados anteriormente, o próprio sistema fará a readequação das despesas de acordo com o novo número de faturamento projetado. Além disto, o novo sistema proporcionará a possibilidade de criação de três cenários de orçamento: um cenário ruim, um cenário ideal e um cenário ótimo, o que é altamente recomendado por Santos et al (2008), quando este afirma que devem ser elaborados ao menos três tipos de orçamento: um otimista, um realista e outro pessimista.

A seguir é apresentado um quadro resumo com as limitações ao orçamento que foram encontradas na literatura e de que forma elas são vistas na prática pelos entrevistados na empresa pesquisada.

Quadro 2 – Limitações ao orçamento

Limitação	Citação entrevistado
Inflexibilidade para alterações Lunkes (2010)	“O atual software usado pela empresa para gestão do orçamento não atende mais as necessidades da empresa, pois não permite alterações no orçamento ao longo do ano”. Entrevistado 1

O orçamento é uma estimativa Sanvicente e Santos (2014)	“As alterações que acontecem no cenário econômico e que não são possíveis de se prever e situações atípicas como a quebra de uma máquina que demanda grande desembolso financeiro para conserto, e que por ser muito difícil acontecer, não estava previsto.” Entrevistado 2
---	--

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o quadro 2, é possível perceber que as limitações ao orçamento citadas pelos autores na literatura também existem na rotina da empresa pesquisada, que utiliza o orçamento como ferramenta de gestão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa era identificar como o orçamento empresarial é utilizado por uma empresa de grande porte no mercado de bens industriais por meio de entrevistas semiestruturadas aos gestores diretamente envolvidos no processo orçamentário. De acordo com as respostas fornecidas foi possível identificar que na empresa estudada o orçamento empresarial é uma ferramenta essencial de apoio ao processo decisório, assim como afirma Melo et al (2017).

Para a elaboração do orçamento empresarial a empresa usa como norteador as metas definidas no Planejamento Estratégico, posição defendida por Frezatti (2009). E, assim como Carneiro (2011) escreve, este orçamento é elaborado para o ano seguinte.

Quanto às funções e objetivos do orçamento empresarial, percebeu-se na empresa investigada que o orçamento exerce, mesmo que em níveis diferentes, todas as funções destacadas na literatura (LUNKES, 2010). Por exemplo, em relação a função de controle, evidenciou-se que a prática de avaliação do orçado e realizado é feita periodicamente, divergindo apenas na frequência de acordo com o setor em que atuam. Essa verificação pode ser diária, no setor responsável pelos custos da empresa, a cada dois dias, no setor de produção, com ênfase dada ao final do mês ou semanal, no setor de inteligência organizacional.

Foi possível identificar também percepções diferentes acerca da possibilidade de variações na execução do orçamento. Enquanto um entrevistado respondeu que não existem variações consideradas normais, outro respondeu que elas existem, mas são previamente explicadas pelos gerentes antes mesmo de acontecerem, justificando que as operações da empresa não podem parar em função do não conserto de uma máquina, cuja despesa não estava prevista. Situações atípicas como esta são definidas como uma limitação ao orçamento por Sanvicente e Santos (2014), quando dizem que o orçamento nada mais é do que uma

estimativa do que acontecerá no período seguinte, não estando livre de qualquer margem de erro.

Quanto às críticas, a mais significativa apontada pelos entrevistados foi a dificuldade da empresa atualizar seus planos orçamentários de acordo com as necessidades e incertezas trazidas pelo ambiente externo, e a motivação dessa crítica de acordo com os entrevistados tem cunho tecnológico. O atual software não traz a informação com a velocidade necessária e não possibilita a criação de diferentes cenários, assim como defende Santos et al (2008). Deste modo, a empresa vem estudando a implementação de um novo software capaz de sanar esses problemas.

Por meio das entrevistas ficou evidente também, que há grande engajamento de todos os setores da empresa no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento empresarial, e talvez por isso não se tenham destacado maiores limitações ou críticas ao orçamento empresarial, assim como já foi afirmado por Sponem e Lambert (2016). É nítida a importância que esta ferramenta exerce para a gestão desta organização e, embora não se encaixe perfeitamente em nenhum dos cinco padrões de prática orçamentária definidos por Sponem e Lambert (2016), pois faz uso de mais de um deles, a empresa se organiza de maneira a atender às suas necessidades específicas, o que é defendido por Lunkes (2010) quando este garante que cada empresa usa um processo orçamentário diferente, ou seja, próprio para aquele tipo de gestão.

## **REFERÊNCIAS**

Bardin, L. (1977). Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70.

Barros, A. J. S.; Lehfeld, N. A. S. (2000). Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Pearson Makron Books.

Carneiro, M. (2015). Orçamento empresarial. Rio de Janeiro: SESES.

De Melo, H. P. A.; Silva, G. R.; Nicolau, A. M., Lima, A. C. (2017). O uso do orçamento como instrumento de gestão à formulação de estratégia e controle: Um estudo de caso em empresa do setor agroindustrial da paraíba. Revista Ambiente Contábil, 9 (1), p. 290-305.

Flores, C.; Leal, R. (2018). Orçamento E Controle Orçamentário Das Despesas Diretas e Indiretas Com Pessoal Em Uma Empresa Varejista De Calçados. ConTexto, 18 (39), p. 85-101.

Frezatti, F. (2009). Orçamento empresarial. São Paulo: Atlas.

Ishisaki, N. (2003). A utilização do orçamento empresarial: Um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba-SP. Dissertação de Mestrado em Administração de Empresas, Universidade de Taubaté, Taubaté, SP, Brasil.

Lunkes, R.J. (2010). Manual de orçamento. São Paulo: Atlas.

Mucci, D. M.; Frezatti, F.; Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. RAC-Revista de Administração Contemporânea, 20 (3), p. 283-304.

Mucci, D. M.; Frezatti, F. (2017) De que forma os gestores percebem as críticas ao orçamento empresarial? Revista Universo Contábil, 13 (4), p. 127-154.

Santos, J. L.; Schmidt, P.; Pinheiro, P.R.; Martins, M. A. (2008). Fundamentos de orçamento empresarial. São Paulo: Atlas.

Sanvicente, A. Z.; Santos, C. C. (2014). Orçamento na administração de empresas. São Paulo: Atlas.

Sponem, S.; Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. Management Accounting Research, 30 (1), p. 47-61.

Martins, G. A.; Theófilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para as ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.

Marconi, M. A.; Lakatos, E.M. (2013). Técnicas de pesquisa. São Paulo: Atlas.