

## **A ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE GESTÃO INDUSTRIAL**

THE ANALYSIS OF USE BUSINESS BUDGET AS TOOL OF INDUSTRIAL MANAGEMENT

Eduardo Lenz<sup>1</sup>  
Alexandre André Feil<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O orçamento empresarial é uma ferramenta importante no processo de gestão das empresas, diante da necessidade de planejar suas receitas, seus gastos, seus investimentos e suas despesas, possibilitando assim projetar seus fluxos de caixa e antecipar-se nas tomadas de decisão. Este estudo tem como objetivo analisar a utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão, o tipo de orçamento mais utilizado, as principais técnicas de elaboração e a visão dos gestores. Quanto à metodologia, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pelo fato de buscar identificar quais situações, eventos, atitudes ou opiniões estão presentes em uma determinada população, e utiliza-se da técnica de pesquisa *survey* aplicada em 18 indústrias das cidades de Arroio do Meio, Estrela e Lajeado, no Estado do Rio Grande do Sul, por intermédio de um questionário fechado. A pesquisa revela que o orçamento empresarial é considerado pelas empresas uma ferramenta essencial para auxiliar na tomada de decisões e possibilita o estabelecimento de metas e responsabilidades a serem cumpridas. A maior parte das organizações o utiliza como ferramenta de controle de gastos, optando pelo tipo de orçamento flexível, e a grande maioria delas apresenta falhas na etapa do planejamento.

**Palavras-chave:** Orçamento. Planejamento. Gestão.

### **ABSTRACT**

The business budget is an important tool in the business management process, on the need to plan their incomes, expenditures, investments and expenses, allowing thus to design their cash flows and to anticipate in the decision-making. This study aims to analyze the use of the corporate budget as a management tool and which the most widely used type of budget, main techniques of preparation and what the vision of managers are. As for the methodology, the research is characterized as descriptive because it seeks to identify which situations, events, attitudes or opinions are present in a given population, and it uses the technical *survey* applied in 18 industries in the cities of Arroio do Meio, Estrela and Lajeado, in the State of Rio Grande do Sul, through a closed questionnaire. The research reveals that the corporate budget is considered by businesses an essential tool to assist in decision-making and enables the establishment of goals and responsibilities to be fulfilled. Most organizations use it as a tool to control spending, opting for the kind of flexible budget, and most of them have flaws in the planning stage.

**Keywords:** Budget. Planning. Management.

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis pela UNIVATES. Concluinte do Curso de Pós Graduação em Finanças e Controladoria. Contado

<sup>2</sup> Graduado em Ciências Contábeis (1998-2003), Pós-graduado em Cooperativismo e Gestão de Negócios (2005-2006), Mestre em Ambiente e Desenvolvimento (2008-2010) pelo Centro Universitário UNIVATES e Doutor em Qualidade Ambiental (2013-2016) pela Universidade Feevale. No mestrado a linha de pesquisa foi na área Espaço e Problemas Socioambientais, com ênfase em caracterização, modelagem matemática de Sistemas de Abastecimento de Água (SAA). No Doutorado a linha de pesquisa vinculou-se a área de tecnologias e intervenção ambiental, com ênfase no desenvolvimento de um índice de mensuração e avaliação rápida da sustentabilidade na indústria moveleira de micro e pequeno porte. Atuou como docente e pesquisador no Centro Universitário UNIVATES, alocado como docente permanente do Centro de Gestão Organizacional.

## 1 INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial é considerado atualmente, por muitas organizações, uma ferramenta essencial no processo de gestão e tomada de decisão. Sua utilização vem sendo difundida na medida em que as empresas detectam a necessidade de planejar suas receitas, gastos, investimentos e despesas, possibilitando projetar seus fluxos de caixa e antecipar-se nas tomadas de decisão.

A crescente profissionalização do mercado, a concorrência em alta e um cenário político e econômico instável provocam incertezas nos investidores e obrigam as empresas a adotarem ferramentas que possam torná-las mais competitivas. Sendo assim, surge a necessidade constante das organizações de profissionalização e utilização de recursos técnicos para projetar, controlar e mensurar resultados econômicos/financeiros. O orçamento empresarial vem ao encontro dessas necessidades, uma vez que possibilita ao gestor medir se o planejado de fato está ocorrendo, como está ocorrendo e se em conformidade com os padrões estabelecidos.

A definição e a clareza da finalidade do orçamento são cruciais e podem variar de uma empresa para outra. Por ser um instrumento de gestão, o orçamento necessita estar bem alinhado com a gestão geral (PADOVEZE, 2012). O planejamento na implantação do orçamento e a disseminação da ideia para todos os níveis hierárquicos da organização são essenciais, pois aumentam as chances de êxito no processo orçamentário. Bornia e Lunkes (2007) salientam que o orçamento pode contribuir na melhoria da gestão, proporcionando um maior alinhamento entre os indicadores estratégicos e as metas operacionais.

O orçamento pode ser entendido como um meio de quantificar econômica e financeiramente as operações da empresa em um determinado exercício, de acordo com as diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico (SOARES; NEVES JÚNIOR, 2004). Ademais, cabe destacar que a utilização do orçamento é difundida entre as grandes e médias empresas brasileiras, e a tendência de sua utilização é crescente como ferramenta de gestão.

Nesse contexto, este estudo possui como escopo central analisar a utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão nas indústrias de Arroio do Meio, Estrela e Lajeado, integrantes da região do Vale do Taquari, no Rio Grande do Sul (RS). Os objetivos específicos relacionam-se a verificar se essas indústrias se utilizam do orçamento como ferramenta de gestão, analisar o percentual de organizações que utilizam efetivamente essa ferramenta, avaliar qual o tipo de orçamento utilizado, verificar quais as técnicas de elaboração, demonstrar qual a visão dos gestores sobre o tema e evidenciar quais as principais dificuldades na implantação do orçamento.

A justificativa vem ao encontro da escassez de publicação científica que trata sobre a utilização e a implantação do orçamento empresarial. Portanto, torna-se prudente realizar este estudo a fim de colaborar com a produção científica regional, em especial, no Vale do Taquari/RS, buscando conhecer qual o nível de gestão e planejamento que as indústrias dessas três cidades possuem atualmente e se o orçamento empresarial lhes auxilia na tomada de decisão. Leite *et al* (2008) enfatizam que a abordagem mais frequente em pesquisas realizadas sobre orçamento empresarial está em sua aplicação, demonstrando a necessidade de conhecer efetivamente como as empresas utilizam e elaboram seu orçamento.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Os planos estratégicos são o ponto de partida para as metas orçamentárias que devem ser disseminados e entendidos pelos demais setores da empresa. Dessa forma, podem ser tomadas as ações para atingir os objetivos e as metas pretendidas (BORNIA; LUNKES, 2007). Werolin (1965) destaca que a organização que deseja manter uma posição competitiva deve planejar antecipadamente seu caminho e utilizar alguma técnica para acompanhar e controlar suas atividades. As medidas estratégicas geralmente são alinhadas e complementadas por medidas táticas e operacionais (LUNKES, 2003).

O planejamento estratégico é uma ferramenta competitiva indispensável para empresas que buscam crescimento, aumento da lucratividade e desenvolvimento sustentável (LEMOS et al., 2004). Para que a empresa realize um planejamento eficaz, é necessário conhecer seus pontos fortes, fracos, suas ameaças e oportunidades. O conhecimento dos colaboradores, dos concorrentes e dos parceiros (clientes e fornecedores) é uma ação simples, porém necessária, para que a empresa tenha uma visão mais ampla de seu posicionamento perante o mercado (SILVA; LEON, 2013).

Silva e Leon (2013) afirmam que as ações estratégicas são ferramentas que possibilitam que a empresa se torne mais competitiva, fidelizando parceiros e mantendo-se com força no mercado. Alday (2000) destaca que o planejamento estratégico não deve ser visto como um documento estático, mas como um instrumento de gestão que possibilita ao gestor tomar decisões antecipadas sobre o rumo que deve ser seguido para alcançar a missão da empresa. Chiavenato (2009) frisa que planejar é a busca pela melhor maneira de alcançar os objetivos propostos.

O orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico no qual é estimada e determinada a melhor relação entre resultados e gastos para atender às necessidades, às características e aos objetivos da empresa em determinado período (TAVARES, 2000).

### 2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Orçar é uma necessidade desde os primórdios da existência do homem. A expressão “orçamento” originou-se da bolsa de tecidos dos romanos para coletar impostos, denominada de “*fiscus*” (LUNKES, 2003). O primeiro a utilizar a técnica orçamentária foi *Donaldson Brown*, gerente financeiro da empresa americana *Du Pont De Nemours*, em 1919, considerada importante para superar a crise de 1921, diferente de outras grandes empresas da época que sofreram as consequências por não possuírem esse planejamento. Uma delas foi a *General Motors*, que posteriormente contratou *Donaldson* para aplicar sua metodologia de trabalho (ZDANOWICZ, 1984).

A técnica orçamental foi introduzida no Brasil em 1950, mas foi a partir dos anos de 1970 que as empresas nacionais se conscientizaram da importância do planejamento e do controle de suas principais atividades. A globalização e a concorrência obrigaram as empresas dos países desenvolvidos a estabelecer rotinas para suas atividades, para que pudessem fazer uma previsão dos resultados a serem alcançados (ZDANOWICZ, 1984).

Padoveze e Taranto (2009) definem orçamento como um processo formal de planejamento para o curto prazo e pode ser considerado uma das mais importantes ferramentas de controladoria e contabilidade gerencial, para a qual o *controller* e os demais gestores da empresa devem despende tempo e foco para sua elaboração e seu acompanhamento. Welsch (2010) conceitua orçamento como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração. Lunkes (2003) salienta que o orçamento envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas e fixação de padrões definidos de atuação dos indivíduos com responsabilidades de gestão.

O orçamento abrange funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa com necessidade de alocação de algum tipo de recurso financeiro, para fazer face às despesas de suas ações (TAVARES, 2000).

Quanto à sua elaboração, o orçamento basicamente assume duas formas: *Bottom-Up* (de baixo para cima) ou *Top-Down* (de cima para baixo). Frezatti *et al* (2013) afirmam que o processo orçamentário pode ser estruturado a partir da perspectiva *top down*, ou seja, definido a partir das decisões da direção da empresa, ou *bottom up*, proposto pelas áreas, mas avaliado e validado pela alta administração. Werolin (1965) afirma que é regra fundamental das práticas orçamentárias que o orçamento seja elaborado pelos colaboradores que atuarão por ele regidos, ou seja, elaborado de baixo para cima. Nessa lógica, Frezatti *et al* (2014) defendem que o sistema *top down* inibe a participação dos gestores e dos demais colaboradores no processo orçamentário pelo fato de as metas serem impostas sem discussão ou negociação prévias.

Quanto aos tipos de orçamento, podem ser citados como principais o orçamento estático e o orçamento flexível. Também conhecido por *budget*, o orçamento estático é o mais utilizado pelas empresas. As peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação do volume de vendas e, através deste, determinados os volumes das atividades da empresa; não são permitidas alterações no orçado. A crítica é que esse não é um modelo dinâmico, apesar de ser muito aceito nas grandes organizações (PADOVEZE, 2012).

O orçamento flexível caracteriza-se por não fixar o volume de vendas e os gastos variáveis. São orçados apenas os gastos fixos, semifixos e semivariáveis, enquanto os gastos variáveis seguem o volume de vendas. Esse tipo de orçamento sofre críticas no sentido de que está em desacordo com o fundamento do orçamento, que é prever os acontecimentos (PADOVEZE, 2012).

O orçamento pode apresentar basicamente três modelos de elaboração: o orçamento base zero, o orçamento matricial e orçamento histórico. No orçamento base zero, os gestores estimam e justificam os valores projetados como se fosse o início da operação da empresa, da estaca zero (LUNKES, 2009). Costa, Moritz e Machado (2007) concluíram que o orçamento base zero não serve apenas para reduzir custos, mas como uma ferramenta de gestão que visa a proporcionar o desenvolvimento de melhores práticas para a elaboração de suas atividades e otimização de recursos financeiros.

Silva e Bezerra (2014) afirmam que a gestão matricial pode ser uma ferramenta de gestão e controle de gastos eficiente, contribuindo na melhoria do consumo de recursos de produção e otimizando os ganhos da empresa.

### 2.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ORÇAMENTO

As principais vantagens do orçamento empresarial vinculam-se à comunicação adequada de atitudes das políticas, das diretrizes pela alta administração, do estabelecimento de objetivos e das metas realistas (WELSCH, 2010). Segundo Padoveze (2009), o orçamento fornece expectativas para avaliar um desempenho subsequente e auxilia os administradores na coordenação de seus esforços, uma vez que os objetivos da organização são confrontados com os objetivos de suas partes, além disso, pode ser utilizado como um sistema de autorização de gastos. O orçamento, além de ser parâmetro para avaliação das estratégias, permite a apuração dos resultados por área/departamento, assumindo papel de controle por meio de sistemas de custos e da contabilidade.

Welsch (2010) apresenta algumas desvantagens que devem ser levadas em consideração no uso do orçamento: a) os resultados podem apresentar variações por se tratarem de projeções ou estimativas; b) necessidade constante de aperfeiçoamento do processo e suas técnicas; c) a eficácia da execução depende dos esforços contínuos dos gestores; e d) o orçamento não pode ser analisado isoladamente para a gestão.

Souza (2007) defende que grande parte das empresas falha na utilização do orçamento para a melhoria do desempenho organizacional por não utilizar essa ferramenta para melhorar a comunicação e a coordenação entre os vários níveis funcionais da organização, e ainda no desalinhamento do orçamento com as estratégias organizacionais. Soares e Neves Júnior (2004) apontam como principais problemas a demora e o elevado custo para elaboração e avaliação de desempenho com base nos objetivos e nas metas propostas.

### 2.4 PROCESSO DE GESTÃO E A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

O estudo do orçamento requer o entendimento do funcionamento da gestão empresarial, conhecer o modelo de gestão adotado, ou seja, o conjunto de princípios que norteiam as atitudes e as ações dos gestores (PADOVEZE, 2012)

O processo de gestão pode ser dividido em três etapas: planejar, executar e controlar (PADOVEZE, 2012). No planejamento são projetados cenários, estudos preditivos para construir diferentes visões favoráveis ou desfavoráveis do ambiente de negócios (CHIAVENATO, 2007). A execução é a etapa na qual são realizadas as atividades projetadas e planejadas, ou seja, é quando de fato são executadas as tarefas para atingir os objetivos e as metas organizacionais (CHIAVENATO, 2009). O controlar consiste em medir e corrigir o desempenho da organização, das pessoas e dos recursos para garantir que os objetivos da empresa sejam atingidos (CHIAVENATO, 2009). É um conjunto de indicadores e metas que permite verificar se os objetivos estão sendo alcançados (LUNKES, 2003).

As empresas procuram utilizar o orçamento para a tomada de decisão, desenvolvendo controles internos de acordo com suas necessidades e realidades (FELTRIN; BUESA, 2013). Souza (2007) salienta que o orçamento deve ser um processo colaborativo para que os gerentes e os executivos possam utilizá-lo no sentido de ter um diálogo estruturado sobre a direção futura da organização.

A utilização do orçamento é relacionada ao contexto corporativo, ou seja, empresas maiores tendem a fazer uso da administração mais formal, em detrimento dos controles interpessoais (MERCHANT, 2007). O planejamento orçamentário deve proporcionar acuracidade, tornar a organização mais ágil e flexível e melhorar o conhecimento de todos os envolvidos no processo (SOUZA, 2007).

## 2.5 RESULTADOS DE ESTUDOS ANTERIORES

A produção científica sobre o tema orçamento empresarial é pouco difundida nas instituições de ensino superior no Brasil. Leite (2008) acredita que isso ocorra devido às dificuldades dos pesquisadores em obter os dados pelo fato de serem informações estratégicas das empresas. Gomes, Lavarda e Torrens (2012) afirmam que o tema é embrionário no Brasil se comparado à sua produção científica no exterior. Apesar disso, Moura, Dallabona e Lavarda (2012) enfatizam, no período de 2005 a 2009, houve um aumento significativo na publicação de artigos relacionados ao tema. Suave *et al* (2014) concluíram que a maioria dos artigos sobre orçamento publicados nas revistas de contabilidade do Brasil tiveram como método de pesquisa o estudo de caso, bem como não há predominância de autores sobre o tema.

Os estudos realizados sobre a utilização do orçamento empresarial nas empresas dos mais diversos portes e setores demonstram a importância dessa ferramenta para a gestão dos negócios no Brasil. Cordeiro Filho (2007) afirma que 88% das empresas situadas em Salvador utilizam o orçamento para o controle operacional e estratégico.

Castanheira (2008) concluiu, em seu estudo de caso múltiplo com cinco empresas farmacêuticas de médio porte, que elas utilizam o orçamento para dar suporte às decisões e ao controle gerencial. Lunkes (2003) destaca que o processo orçamentário auxilia na melhoria das informações à tomada de decisão e no atendimento das necessidades dos clientes.

Gonçalves *et al* (2010) afirmam que a maior parte dessas organizações não utiliza o orçamento para a gestão e a tomada de decisão, tampouco para o processo de previsão e captação de recursos financeiros. Leite (2008), em pesquisa realizada com indústrias no Estado do Paraná, constatou que o orçamento é utilizado por 90% das indústrias pesquisadas, sendo apontados como finalidade a estimativa dos lucros, o retorno do investimento e a situação financeira. Já na Europa, uma quantidade razoável de empresas de grande porte tem deixado de lado o orçamento como instrumento de controle e tem aderido ao *Beyond Budgeting* (CORDEIRO FILHO, 2007).

Lunkes, Feliu e Rosa (2011) revelam, em pesquisa sobre orçamento na Espanha, na qual analisaram 30 artigos publicados de 2001 a 2010 em oito revistas espanholas, que os estudos são realizados por meio da aplicação do orçamento em organizações, através de estudo de caso, e que é possível identificar grande presença de autores estrangeiros nas publicações de orçamento e a forte influência da literatura norte-americana nas citações.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Neste estudo utilizou-se a técnica de pesquisa *Survey*, que procura determinar práticas ou opiniões de uma população específica (THOMAS; NELSON; SILVERMAN, 2012). Freitas et al (2000) salientam que o interesse da *survey* é produzir informações quantitativas de uma população fazendo uso de um instrumento predefinido. Quanto ao propósito da pesquisa, é considerada como descritiva, pois identifica as situações, os eventos, as atitudes ou as opiniões que estão presentes em uma determinada população (FREITAS et al., 2000). O instrumento utilizado para a aplicação da pesquisa *survey* foi o questionário fechado, que força o entrevistado a situar suas respostas em uma ordem de classificação obedecendo a algum critério (THOMAS; NELSON; SILVERMAN, 2012).

Esse questionário fechado é composto por 27 questões fechadas (requerem respostas específicas), as quais assumiram basicamente três formas: (a) classificação, em que o entrevistado responde de acordo com algum critério; (b) itens em escala, requer que o participante indique seu grau de concordância ou discordância com alguma informação; e (c) resposta categórica, oferecendo ao participante apenas duas opções, como sim e não (THOMAS; NELSON; SILVERMAN, 2012). O questionário divide-se em duas partes, sendo a primeira com questões (1 a 7) ligadas ao perfil da indústria: setor de atuação, número de funcionários, faturamento e dados de seu principal gestor. A segunda com questões (8 a 27) ligadas ao planejamento estratégico e ao orçamento empresarial: utilização, elaboração, finalidade e tipos de orçamento, bem como questões ligadas à análise, a vantagens, desvantagens e importância para a tomada de decisão.

#### 3.2 UNIDADE DE ANÁLISE E COLETA DOS DADOS

O universo de empresas para a pesquisa foi delimitado por uma amostragem de indústrias estabelecidas nas cidades de Arroio do Meio, Estrela e Lajeado, que são integrantes da região do Vale do Taquari - RS. Optou-se por esses três municípios por serem cidades com uma localização geográfica privilegiada (próximas à rodovia BR-386), que permite o fácil escoamento da produção e o desenvolvimento da indústria, bem como pela facilidade de acesso às informações e pela busca de um nível maior de participação entre os respondentes. Segundo FIRJAN (2014), Lajeado-RS consiste na cidade com maior desenvolvimento socioeconômico do RS, tendo grande representatividade para o desenvolvimento do Vale do Taquari/RS.

A seleção das indústrias ocorreu com base no *site* da Associação Comercial e Industrial de Lajeado (ACIL), da Câmara de Comércio, Indústria e Serviços de Estrela (CACIS), da Câmara de Indústria, Comércio e Serviços do Vale do Taquari (CIC VT). O rol de indústrias apresentadas foi analisado, e sua classificação e/ou seleção ocorreu por meio da utilização do planejamento estratégico e do orçamento empresarial para a gestão de seus negócios. A quantidade de indústrias que foram selecionadas, ou seja, que utilizam o orçamento empresarial, considerando-se as três cidades, foi 33. Dessa forma, após definir a quantidade de indústrias, houve um contato inicial, solicitando-se o *e-mail*

corporativo para aplicação de pesquisa. A predominância da atividade das indústrias pesquisadas centra-se na produção de bens de consumo (alimentos, roupas, calçados, bebidas), metalúrgicas, máquinas e equipamentos e madeireiras.

O questionário, antes da aplicação definitiva, foi aplicado em cinco indústrias, como forma de pré-teste. Essas indústrias integram o rol total da população, mas já estão excluídas das 33 selecionadas para a aplicação final do questionário. Esse pré-teste apontou alguns ajustes quanto à clareza de três perguntas, as quais foram ajustadas com base no *feedback* desses respondentes.

O questionário foi enviado por *e-mail* para as 33 indústrias, das quais 20 retornaram a pesquisa. Destas, 18 empresas (55%) responderam ao questionário, e duas delas (6%) optaram por não responder, por entenderem que o questionário poderia revelar informações estratégicas. As demais (39%), apesar de realizados novos contatos por meio de *e-mail* e telefone, não retornaram a pesquisa.

### 3.3 TABULAÇÃO, ANÁLISE DOS DADOS E LIMITAÇÕES

Após o recebimento e a validação dos 18 questionários, as respostas foram compiladas e tabuladas por meio de planilha eletrônica do *Software Microsoft Office Excel 2007*, possibilitando a análise, a comparabilidade e o cruzamento dos dados apurados.

Primeiramente, foram analisados dados gerais das indústrias participantes, tais como: faturamento, número de funcionários, dados da gestão, setor de atuação. Em uma segunda etapa, foram analisadas as questões diretamente ligadas ao planejamento e ao orçamento. Em um terceiro momento, procedeu-se a uma análise objetivando a comparação e o cruzamento das informações apuradas.

As limitações deste estudo vinculam-se à inviabilidade de explicar o comportamento referente à utilização do orçamento empresarial da população de indústrias existentes no país, no RS, ou da região do Vale do Taquari, pois abrange uma amostra de indústrias que se situam nas cidades de Lajeado, Estrela e Arroio do Meio. Sendo assim, nota-se também que a amostra é não probabilística.

## 4 RESULTADOS E ANÁLISES

### 4.1 PERFIL DAS INDÚSTRIAS PESQUISADAS

O faturamento das indústrias participantes revela que 28% são consideradas de médio porte, com um faturamento entre R\$ 101 e R\$ 200 milhões de reais/ano (GRÁFICO 1).

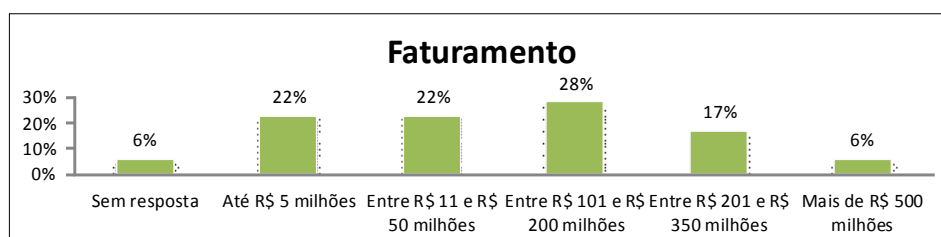


Gráfico 1 - Faturamento das indústrias  
 Fonte: Elaboração própria.



O quadro funcional destaca que 28% das organizações possuem até 50 colaboradores, 22% possuem entre 51 e 100, e os outros 22% têm mais de 500 funcionários (GRÁFICO 2).

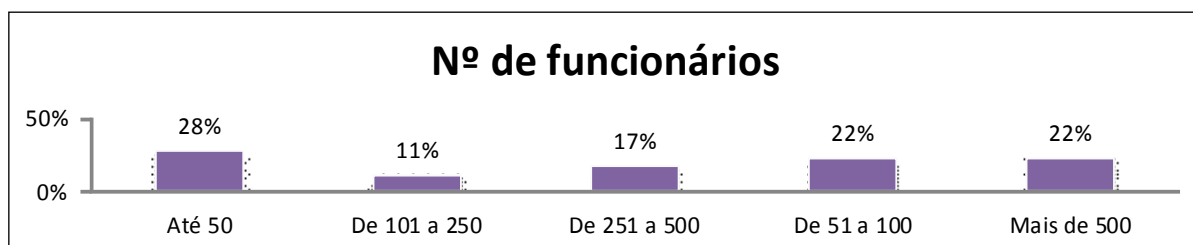


Gráfico 2 - Número de funcionários  
 Fonte: Elaboração própria.

As indústrias participantes destacam-se como produtoras de bens de consumo em 61%, seguidas pela indústria de base, com 22% (GRÁFICO 3).

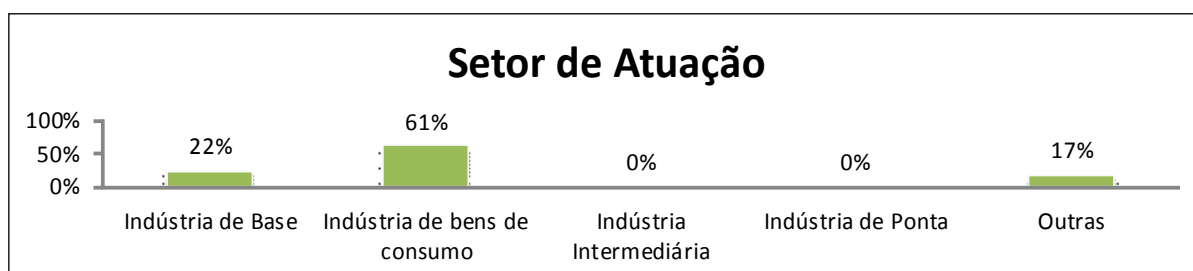


Gráfico 3 - Setor de atuação  
 Fonte: Elaboração própria.

A maior parte dos principais gestores das indústrias pesquisadas tem entre 51 e 60 anos, representando 44% (GRÁFICO 4).

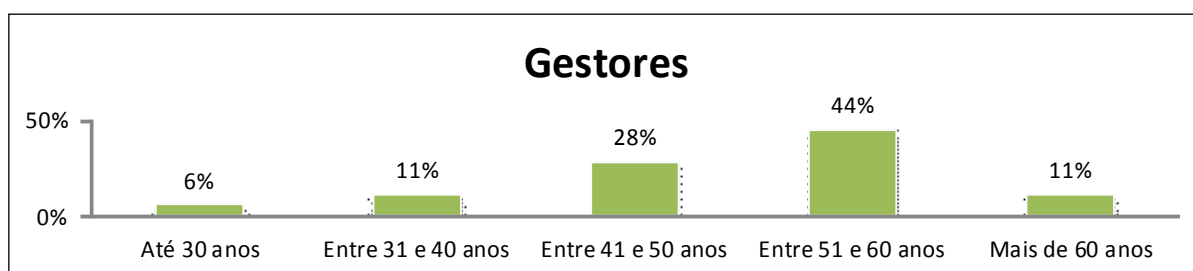


Gráfico 4 - Idade dos principais gestores  
 Fonte: Elaboração própria.

#### 4.2 O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO

A análise das premissas do planejamento estratégico revelam que 44% das indústrias seguem rigorosamente o que foi planejado, demonstrando grande comprometimento e seriedade no seu cumprimento (GRÁFICO 5).

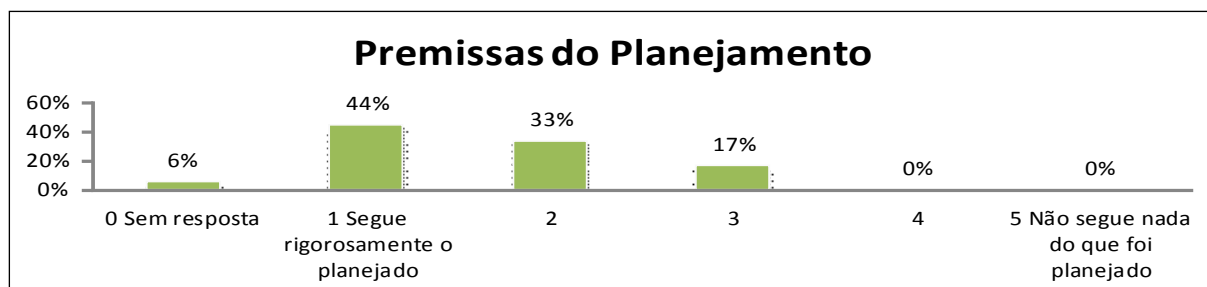


Gráfico 5 - Premissas do Planejamento Estratégico  
 Fonte: Elaboração própria.

Na maioria das indústrias pesquisadas, a missão, a visão e os valores são parcialmente disseminados entre os funcionários, ou seja, 56% dos respondentes revelam que os colaboradores conhecem em parte, e 44% afirmam que a missão, a visão e os valores são difundidos a todos os seus colaboradores (GRÁFICO 6).

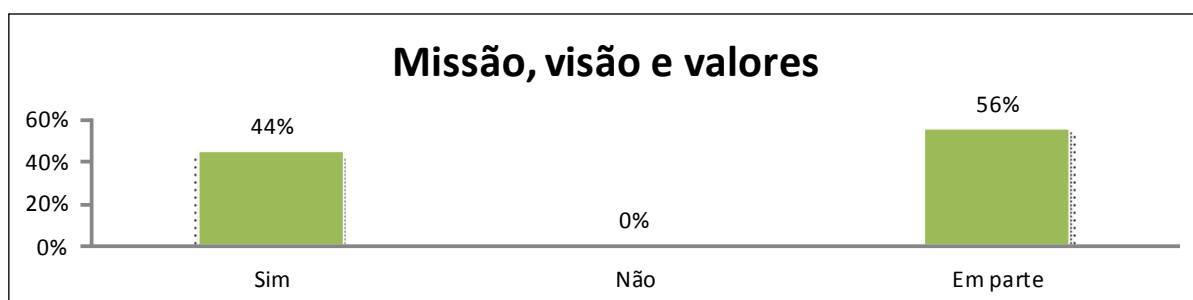


Gráfico 6 - Missão, visão e valores da empresa  
 Fonte: Elaboração própria.

Analisando-se essas informações, é notório que a maior parte das empresas falha no momento de executar, de fazer conhecer e aplicar no dia a dia em cada atividade a missão, a visão e os valores da organização. Porto (1997) salienta que a maioria das organizações não entende a real importância que esses elementos possuem em seu sucesso, sendo poucas as organizações que incorporam tais elementos às suas práticas diárias, assumindo-os como instrumentos de orientação da prática empresarial.

Sobre o orçamento empresarial, foram investigados vários pontos ligados à sua aplicação, sua principal finalidade nas indústrias, a percepção dos gestores em relação a essa ferramenta e a sua utilidade na gestão de uma organização.

Na elaboração e na implantação do orçamento na indústria, é essencial que se tenha definido qual seu papel, a principal finalidade do negócio. Nesse contexto, Frezatti *et al* (2013) enfatizam que é necessário entender o papel do orçamento em uma visão global, qual seu grau de importância. A pesquisa revela que 33% das organizações utilizam o orçamento para o controle de gastos; 28% utilizam-no para o acompanhamento das metas; 22%, para auxílio na tomada de decisão e 17% utilizam com outra finalidade, além das supracitadas (GRÁFICO 7).

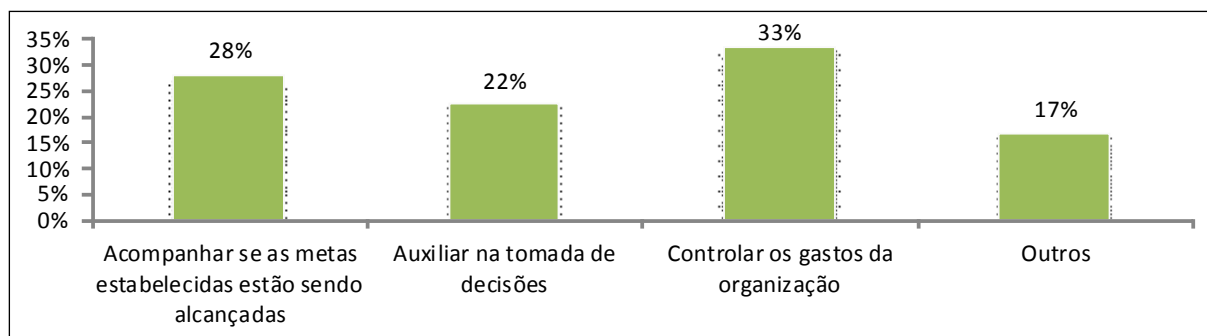


Gráfico 7 - Principal finalidade do Orçamento  
 Fonte: Elaboração própria.

A análise referente ao tipos de orçamento revela que os mais comuns são o flexível e o estático (GRÁFICO 8).

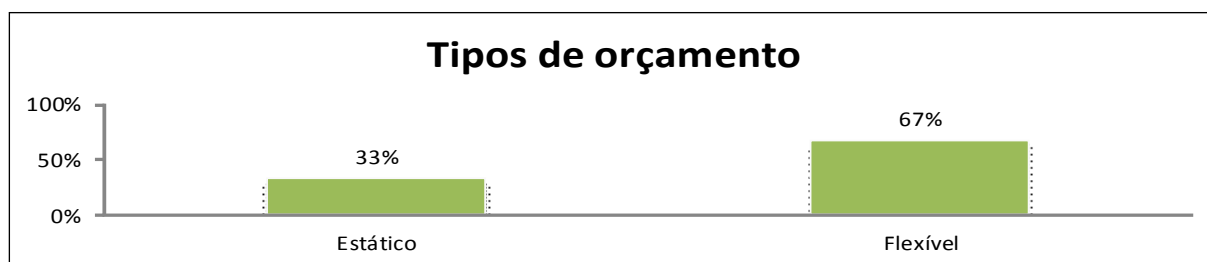


Gráfico 8 - Tipos de Orçamento  
 Fonte: Elaboração própria.

Como resultado, 67% das indústrias optam pelo orçamento flexível, e apenas 33% utilizam o modelo estático. Na elaboração do orçamento, 56% das indústrias utilizam planilhas eletrônicas. Outras 28% já dispõem de um *software* específico de controle orçamentário, e as outras 17% utilizam-se de algum ERP para controle e acompanhamento do orçamento (GRÁFICO 9). Segundo Noreen e Garri-son (2001), com o advento das planilhas eletrônicas, qualquer organização, independentemente de seu porte, pode implantar e manter, com custo mínimo, um programa de elaboração do orçamento.

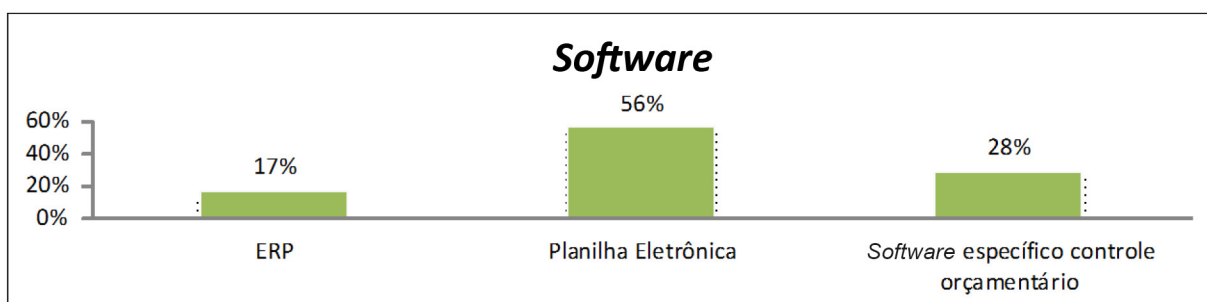


Gráfico 9 - Softwares para elaboração do Orçamento  
 Fonte: Elaboração própria.

Os respondentes, ainda quanto à elaboração orçamentária, destacam que o orçamento é projetado com um horizonte de um ano (50%); 22% fazem suas projeções a cada semestre e projetam os dois anos seguintes (17%) (GRÁFICO 10).

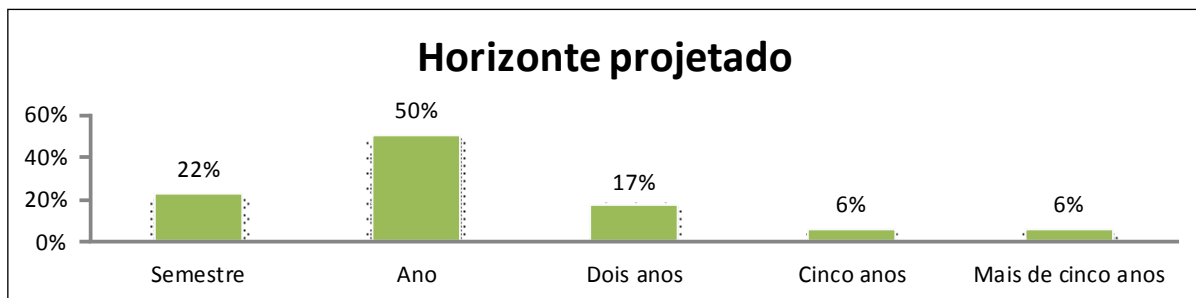


Gráfico 10 - Horizonte de projeção do orçamento  
 Fonte: Elaboração própria.

Apenas 12% fazem o orçamento para horizontes mais longos (6% para cinco anos e 6% para mais de cinco anos). A maioria das indústrias (83%) utiliza-se dos dados históricos para elaborar o orçamento, e os outros 17% utilizam a base matricial.

As indústrias da amostra foram questionadas também sobre a existência de falhas durante o processo orçamentário. A pesquisa revela que cerca de 39% das falhas apontadas estão no planejamento, seguidas da execução, com 33%, além disso, 11% apontam ter problemas no controle, e 17% afirmam não existir qualquer falha no processo (GRÁFICO 11).

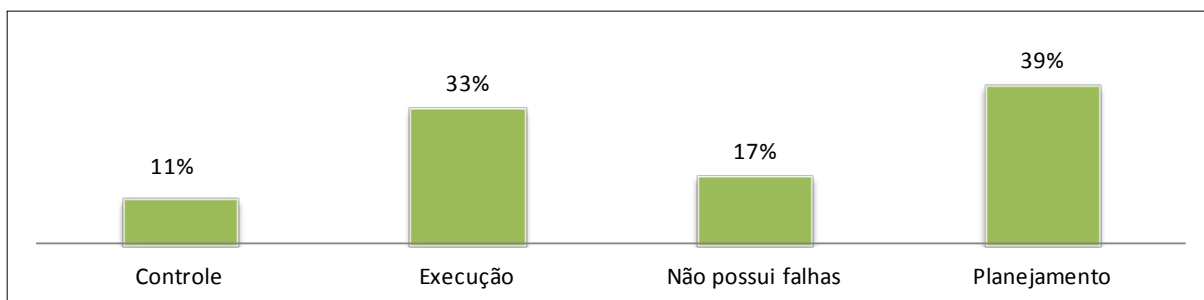


Gráfico 11 - Falhas no processo orçamentário  
 Fonte: Elaboração própria.

Sobre o controle orçamentário, foram elaboradas questões buscando identificar qual a profundidade da análise dos números apurados, bem como atitudes tomadas em relação à ocorrência de desvios do orçamento. Com relação à análise do orçamento, 50% realizam um comparativo entre o previsto *versus* realizado, apurando os desvios (favoráveis ou desfavoráveis) e apresentam justificativas. Outros 33% realizam apenas um comparativo entre previsto *versus* realizado e justificativa dos desvios; 11% fazem apenas um comparativo, e 6% não fazem qualquer análise dos resultados apurados. Quando detectados desvios significativos, 72% propõem planos de ação para correção dos rumos de acordo com o planejado; 11% realizam uma revisão detalhada do planejamento original, e 17% não fazem qualquer mudança ou revisão.

A principal vantagem do orçamento frente aos respondentes é a de servir como uma ferramenta utilizada pelos gestores para acompanhamento e tomada de decisões, além da possibilidade de estabelecer metas e responsabilidades a serem cumpridas. Wanzuit (2009) defende que o orçamento tem sido uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas para planejar e controlar os gastos,

razão pela qual deve traduzir sua estratégia em termos operacionais e possibilitar efetivamente o controle, além de alavancar a inovação e a melhoria contínua.

A principal desvantagem entendida pelos respondentes em relação ao orçamento é a burocratização dos processos e o alto dispêndio de tempo para sua elaboração, seguidos pelas elevadas distorções entre previsto *versus* realizado, bem como o aumento de gastos para a organização. Segundo Fank, Angonese e Lavarda (2011), em pesquisa realizada com gestores acadêmicos de uma instituição de ensino superior, o orçamento não apresenta grandes desvantagens, exceto às que fazem menção que o orçamento tem foco na redução de custos e não na criação de valor, sua revisão é lenta e a instituição não o gerencia com agilidade.

Quanto à qualidade das informações prestadas pelo orçamento, 39% das indústrias afirmam ser extremamente confiável, outros 44% consideram confiável a informação gerada, e os 17% restantes consideram a informação regular (GRÁFICO 12).

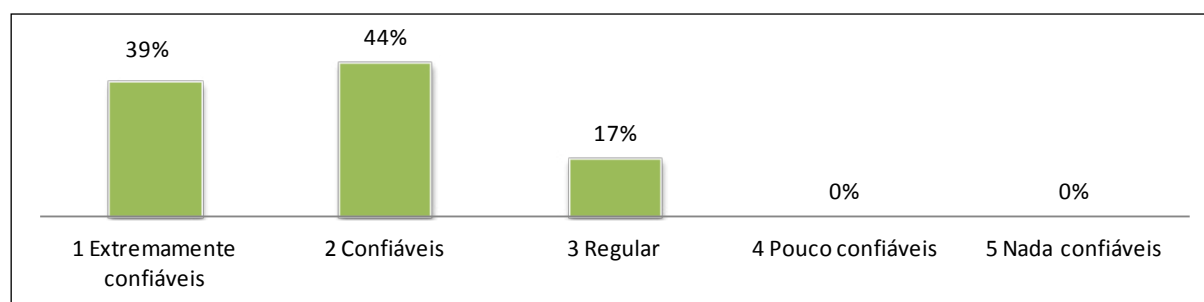


Gráfico 12 - Qualidade das informações do orçamento  
 Fonte: Elaboração própria.

O questionamento referente à existência de alguma remuneração variável vinculada ao orçamento revela que apenas 28% das empresas possuem algum tipo de benefício, tais como a participação nos resultados, as premiações bimestral e anual e a bonificações aos gestores. Apenas 50% dos respondentes afirmam que o orçamento está de acordo com as diretrizes e os objetivos estratégicos da indústria. E, quanto ao grau de importância do orçamento para a tomada de decisão, 47% das indústrias consideram essencial, extremamente importante a ferramenta para a gestão; 35% consideram importante, e outros 18% consideram regular a importância do orçamento. É necessário destacar que as funções e o grau de importância a serem atribuídas ao orçamento são definições não limitadas à intenção dos gestores, mas pelos recursos e pelas condições disponíveis para sua consecução, bem como pelos usos e pelas funções que efetivamente o orçamento assume na organização (FREZATTI et al, 2013).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo revela que a maior parte das indústrias pesquisadas com faturamento anual de até cinco milhões utilizam o orçamento com a finalidade de controlar gastos. A elaboração desse orçamento é realizada por meio da utilização de planilhas eletrônicas, tendo como premissa o ho-

rizonte de dois anos, e a principal vantagem é o estabelecimento de metas e responsabilidades a serem cumpridas. Já as indústrias com faturamento entre R\$ 101 e R\$ 200 milhões entendem, em sua maioria, que a finalidade do orçamento é o acompanhamento de metas e controle dos gastos, utilizam-se de *software* específico para a elaboração das peças orçamentárias, com um horizonte de um ano, e têm como principal vantagem a utilização da ferramenta pelos gestores para o acompanhamento e a tomada de decisão. As indústrias acima de R\$ 200 milhões de faturamento têm como principal finalidade auxiliar na tomada de decisão, utilizando alternadamente *softwares* e planilhas eletrônicas para elaboração, com projeção de um ano e vantagens principais ligadas à gestão.

É relevante considerar que a maioria das indústrias pesquisadas relata que há falhas em seu processo orçamentário, e a maior parte delas ocorre na fase de planejamento. Frezatti *et al* (2013) salientam que isso se justifica pelo fato de que planejamento, esforço e tempo nem sempre são disponibilizados, podendo interferir diretamente na qualidade das informações geradas.

Como desvantagens, as indústrias de menor porte, com faturamento de até R\$ 5 milhões, juntamente com as que faturam entre R\$ 101 e 200 milhões, em sua maioria, apontam a burocratização dos processos e o alto dispêndio de tempo para a implantação do orçamento. As indústrias com faturamento entre R\$ 11 e 50 milhões entendem que o orçamento causa o engessamento das verbas e, conseqüentemente, das atividades. As organizações de maior porte, com faturamento entre R\$ 201 e 350 milhões, em sua maioria, entendem não haver nenhuma desvantagem na utilização do orçamento.

Um fator a ser destacado é a relação entre o orçamento e os objetivos estratégicos da empresa. Esta pesquisa demonstrou que o orçamento de metade das organizações está apenas parcialmente em conformidade com as diretrizes estratégicas e, destes 50%, 78% apresentam falhas no processo orçamentário, bem como a sua missão, a visão e os valores não são de total conhecimento de seus colaboradores. Ou seja, é possível combinar esses resultados com o fato de que as indústrias pesquisadas, em sua maioria, possuem falhas no planejamento.

Em suma, destaca-se, frente aos resultados deste estudo, que é possível perceber a importância do orçamento e do planejamento estratégico dentro das organizações que se utilizam dessas ferramentas para auxiliar na tomada de decisão e, conseqüentemente, apresentar uma gestão mais sólida e eficiente. Além disso, o orçamento empresarial é considerado pelas indústrias uma ferramenta essencial para auxiliar na tomada de decisões e possibilita o estabelecimento de metas e responsabilidades a serem cumpridas. A maior parte das organizações o utiliza como ferramenta de controle de gastos, optando pelo tipo de orçamento flexível, e a grande maioria delas apresenta falhas na etapa do planejamento. Apesar de apresentarem falhas no processo, é possível notar um interesse na melhoria constante do planejamento, da execução e do controle, apresentando planos de ação para correção dos rumos e melhorias, na busca de integrar as diretrizes estratégicas ao orçamento e disseminar a missão, a visão e os valores para todos os colaboradores e parceiros.

Estudos futuros podem utilizar-se dessas/desses questões/resultados para ampliar a unidade amostral probabilística abrangendo as empresas da região do Vale do Taquari RS, ou até em nível de estado e/ou país. Além dessas análises, seria interessante a aplicação da estatística multivariada para identificar as variáveis intervenientes que interferem na utilização do orçamento empresarial.

## REFERÊNCIAS

- ALDAY, H. E. C. O Planejamento Estratégico dentro do conceito de administração estratégica. **Revista FAE**. Curitiba, v. 3, n. 2, p. 9-16, 2000.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 18, n. 4, p. 37-59, out/dez, 2007.
- CASTANHEIRA, D. R. F. **O uso do Orçamento Empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. 2008. 103 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 4 ed. Elsevier Brasil, 2007.
- CHIAVENATO, I. **Iniciação à Administração geral**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Manole, 2009.
- CORDEIRO FILHO, J. B. Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.
- COSTA, A. M.; MORITZ, G. O.; MACHADO, F. M. V. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 4, n. 8, p. 85-98, 2008.
- FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, 2011.
- FIRJAN. Federação das Indústrias do Rio de Janeiro. Lajeado tem maior desenvolvimento socioeconômico do RS 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2014/06/lajeado-tem-maior-desenvolvimento-socioeconomico-do-rs-diz-firjan.html>>. Acesso em: 30 nov. 2015.
- FELTRIN, D.; BUESA, N. Y. Orçamento Empresarial. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 4, n. 1, p. 1-27, 2013.
- FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A. Z.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. **Revista de administração**, v. 35, n. 3, p. 105-112, 2000.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R.; OYADOMARI, J. C. Críticas ao Orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2013.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S. Processo Orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. **Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, 2014.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª Edição, LTC Editora. Rio de Janeiro. 2001.
- GOMES, G.; LAVARDA, C. E. F.; TORRENS, E. W. Revisão da literatura sobre Orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. **REGE Revista de Gestão**, v. 19, n. 1, p. 107-123, 2012.
- GONÇALVES, L. S.; ALBUQUERQUE, L. S.; LIMA, D. H. S.; MARTINS, J. D. M. Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas OSCIP do semi-árido da paraíba. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTIFICA EM CONTABILIDADE, 6., 2010. **Anais...** São Paulo. 2010. Disponível em<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/135.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2015.
- LEITE, R. M. **Orçamento empresarial: um estudo exploratório em indústria do Estado do Paraná**. 2008. 237 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná - UFPR, Curitiba-PR.
- LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. D. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.
- LEMO, A. C. F. V.; LIMA, S. R.; DESCONTI, T.; EHLERS, E. P.; O Planejamento Estratégico como Ferramenta Competitiva. In: Seminário em Administração – FEA/USP. 7. 2004. **Anais...** VII SEMEAD – FEA/USP, São Paulo, 2004.

- LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003. 214 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - Florianópolis. 2003.
- LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.
- LUNKES, R. J.; FELIU, V. M. R.; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o Orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.
- MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de Orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 1, n. 1, p. 104-121, 2007.
- MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; LAVARDA, C. E. F. Perfil dos estudos sobre o tema Orçamento publicados em congressos brasileiros, de 2005 a 2009. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 1, p. 97-125, 2012.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento Empresarial: Novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- PADOVEZE, C. L. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.
- PORTO, M. A. Missão e visão organizacional: orientações para a sua concepção. In: CONGRESSO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP, 1998, Niterói – RJ. **Anais ...** Piracicaba, ENEGEP, 1997.
- SILVA, M. S.; BEZERRA, F. A. Impactos do Controle orçamentário: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose. In: VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro – RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, Anpcont, 2014.
- SILVA, E. C. B.; LEON, M. C.S. A importância do Planejamento para o sucesso empresarial. **Revista Conexão Eletrônica**, v. 3, n. 5, p. 408-416, 2013.
- SOARES, O. J.; NEVES JÚNIOR, I. J. Beyond Budgeting: Como otimizar o processo de gestão sem orçamentos. In: Congresso USP, 2004. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.
- SOUZA, C. P. **Um estudo exploratório sobre o planejamento e orçamento empresarial**. 2007. 167 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- SUAVE, R.; LUNKES, R. J.; ROSA, E. C. G.; SOARES, S. V. Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 12, n. 2, p. 641-676, 2014.
- TAVARES, M. C. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- THOMAS, J. R.; NELSON, J.; SILVERMAN, S. J. **Métodos de pesquisa em atividade física**. Artmed, 2012.
- WANZUIT, D. R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento matricial: o caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 87 f. Dissertação (Mestrado profissional em Engenharia da Produção). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2009.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- WEROLIN, A. E. A elaboração de um Orçamento variável. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 5, n. 16, p. 127-144, 1965.
- ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento Operacional: uma abordagem prática**. 2 ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.