



Revista ADM.MADE

Revista do Mestrado em Administração e
Desenvolvimento Empresarial - Universidade
Estácio de Sá

Revista ADM.MADE, Rio de Janeiro, ano 13, v.17, n.2, p.1-12, maio/agosto, 2013

Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial da Universidade
Estácio de Sá – Rio de Janeiro (MADE/UNESA). ISSN: 2237-5139

Conteúdo publicado de acesso livre e irrestrito, sob licença Creative Commons 3.0.

Editores responsáveis: Marco Aurélio Carino Bouzada e Isabel de Sá Affonso da Costa

Implantação do Orçamento como Ferramenta de Controle Gerencial: um Estudo de Caso em uma Empresa de Médio Porte do Ramo de Rochas Ornamentais

Claudia Xavier Cavalcanti¹

Artigo recebido em 15/02/2013 e aprovado em 30/10/2013. Artigo avaliado em *double blind review*.

¹ Mestranda em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Espírito Santo (PPGAd/UFES). Especialista em Gestão Empresarial pelo Programa de Pós-Graduação da Escola Politécnica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço: Av. Fernando Ferrari, 514, CEP: 29075-910 - Vitória, ES. Email: cxcavalcanti@gmail.com.

Implantação do Orçamento como Ferramenta de Controle Gerencial: um Estudo de Caso em uma Empresa de Médio Porte do Ramo de Rochas Ornamentais

Neste trabalho, apresenta-se um estudo de caso de em uma empresa de médio porte do ramo de rochas ornamentais que implantou o orçamento como ferramenta de controle gerencial em 2011, já que a empresa necessitava de um instrumento eficaz de planejamento e controle de seus gastos e resultados. A plataforma teórica utilizada foi a perspectiva sociológica de Covaleski et al. (2003), que tem a teoria da contingência e a teoria institucional como arcabouços teóricos dessa plataforma. Os resultados mostraram que o processo de implantação foi realizado de acordo com o planejamento estratégico, ou seja, de “cima para baixo”, com forte envolvimento da diretoria e dos gestores da empresa. Os fatores contingenciais tecnologia e tamanho da empresa foram descritos neste artigo como fatores importantes e decisivos para o êxito da implantação do orçamento.

Palavras-chave: perspectiva sociológica; implantação do orçamento; teoria da contingência.

Keywords: sociological perspective; implementation of the budget; contingency theory.

Implementation Of The Budget As A Tool Of Management Control: A Case Study In A Medium-Sized Enterprise Of Ornamental Stones

This paper is a case study in a medium-sized brazilian company of ornamental stones, whose aim is to describe the process of implementation of the budget as a tool of management control, which occurred in 2011 due to the company's need to own an effective instrument of planning and control of their expenses and results. The theoretical platform used for this study was the sociological perspective of Covaleski et al. (2003), who has the Contingency Theory and Institutional Theory as a theoretical framework of this platform. The results showed that the implementation process was conducted in accordance with the strategic planning, following a "top-down" way, with strong involvement of the directors and managers of the company. The contingency factors like technology and company size were described in this article as important and decisive factors for the successful implementation of the company's budget.

1. Introdução

Segundo Covaleski et al. (2003), todos os aspectos relacionados ao controle gerencial acabam de uma certa maneira implicando orçamento. O processo orçamentário está relacionado ao controle de custos, à responsabilização, à mensuração de desempenho, e ao sistema de remuneração. O orçamento é utilizado para muitos propósitos, incluindo planejamento e coordenação das atividades da organização, alocação de recursos, motivação de empregados ou a mera expressão da conformidade com as normas sociais.

O orçamento é considerado uma importante ferramenta dentro dos sistemas de controles gerenciais. Ele é utilizado pela gestão como meio de coordenação e de comunicação das prioridades estratégicas e, em conjunto com os sistemas de recompensa, é frequentemente utilizado para facilitar a adesão dos gestores de níveis hierárquicos inferiores a essas prioridades estratégicas (ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

Abernethy e Brownell (1999) afirmam, ainda, que a utilização dos orçamentos de forma interativa é processo de troca contínua entre o alto nível gerencial e os níveis gerenciais inferiores das organizações, bem como contribui para interações dentro dos diversos níveis gerenciais e ao longo das demais funções.

Essa interação envolve não somente a participação de subordinados e de superiores no estabelecimento do processo do orçamento, mas também promove o diálogo constante entre os demais membros das organizações, questionando por que as variações ocorrem, como o sistema ou os comportamentos podem ser adaptados, e, inclusive, se alguma ação deve ser feita como resposta a essas variações. Dessa forma, o sistema orçamentário se torna um verdadeiro “banco de dados” que facilita o aprendizado organizacional (ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

O processo de controle orçamentário é tradicionalmente considerado para representar um mecanismo de controle “baseado no erro”, em que a ênfase está no *feedback* periódico e na correção das variações (FROW; MARGINSON; OGDEN, 2010). Luft e Shields (2003) colocam que o orçamento é um dos assuntos mais pesquisados em controle gerencial, e tem sido investigado a partir de diferentes perspectivas, gerando diversas correntes de pesquisa. Nesse sentido, Covalski et al. (2003) ressaltam que as pesquisas existentes sobre orçamento no âmbito do controle gerencial têm seguido basicamente três perspectivas teóricas: a econômica, a psicológica e a sociológica.

2. Referencial Teórico: Perspectivas sobre Orçamento

2.1. Perspectivas econômica, psicológica e sociológica

A perspectiva econômica considera o orçamento um componente do sistema de controle gerencial, que desempenha importante papel para coordenar atividades e para prover incentivos nas organizações.

O orçamento enfoca o regime de equilíbrio, procurando maximizar os interesses combinados dos proprietários da organização e dos gestores. Essa perspectiva investiga a utilização das práticas orçamentárias como, por exemplo, medidas de desempenho, metas orçamentárias, remuneração baseada no orçamento e o orçamento participativo (COVALESKI et al., 2003).

Tais práticas são tratadas como resposta às características do mercado em termos de habilidades e de preferências por empregados com potencial, características da informação, como a incerteza no que diz respeito a fatores de custo e demanda e assimetria de informação entre os donos e os gestores (COVALESKI et al., 2003).

Essa perspectiva também analisa como as escolhas de práticas orçamentárias produzem resultados tais como o bem-estar individual e o desempenho organizacional. A perspectiva econômica visualiza o orçamento como facilitador para influenciar nas decisões da organização, facilitando, por exemplo, na coordenação das subunidades, e o contrário, quando empregados das subunidades possuem informações locais relevantes para melhorar

o processo decisório. Os empregados normalmente comunicam tais informações via orçamento participativo (COVALESKI et al., 2003).

De fato, o orçamento influencia no processo de decisão em razão do seu relevante papel de avaliação e de remuneração baseado em desempenho, pois o alcance do bônus se dá por meio do cumprimento das metas orçamentárias. Essas últimas vão influenciar no tocante ao esforço dos empregados em atividades específicas, tal como no controle de custos, no aumento de vendas e na melhoria da qualidade (COVALESKI et al., 2003).

A pesquisa na perspectiva psicológica do orçamento pode ser caracterizada pela característica distintiva da psicologia em relação a outras ciências sociais, já que seu foco está em saber como os estados mentais dos indivíduos são influenciados por estímulos e como influenciam os seus comportamentos (por exemplo, a comunicação e o esforço) e os seus desempenhos. Em suma, a pesquisa na perspectiva psicológica de orçamento tem se concentrado quase exclusivamente em responder à seguinte pergunta: quais são os efeitos de práticas orçamentárias sobre os estados mentais dos indivíduos, sobre seu comportamento e sobre seu desempenho? (COVALESKI et al., 2003).

Porém, poucas pesquisas investigam as causas das diferenças nas práticas de orçamento, por exemplo, se a existência de diferenças no grau de orçamento participativo (ou alguma outra variável de orçamento, como, por exemplo, a remuneração baseada por orçamento).

Quase todas as pesquisas existentes sobre a perspectiva psicológica do orçamento são baseadas no nível individual de análise, por causa de seu foco em como os efeitos do orçamento variam entre os indivíduos. Normalmente há estado mental de subordinação com relação ao orçamento, no comportamento e no desempenho no contexto de uma díade de subordinação superior (COVALESKI et al., 2003).

Embora a relação de díade forneça o contexto orçamentário, não se costuma investigar as causas ou os efeitos de um estado mental de um superior, o seu comportamento ou o seu desempenho, incidindo apenas sobre o subordinado. Poucos estudos se concentram em orçamento no nível de subunidade com os subordinados múltiplos (COVALESKI et al., 2003).

A perspectiva sociológica sobre o orçamento, que será a perspectiva utilizada neste trabalho, refere-se geralmente às várias tradições de pesquisas sociológica e organizacional que têm se preocupado com questões orçamentárias dentro e entre organizações. Essa caracterização rica do orçamento implica múltiplas finalidades e usos do orçamento a ser considerado a partir da perspectiva sociológica (COVALESKI et al., 2003).

O vínculo entre orçamento e política sugere que o orçamento não serve apenas para facilitar a tomada de decisão para identificar as melhores soluções no planejamento e controle de recursos. Serve também para facilitar a organização de processos políticos embutidos nos valores competitivos e na pluralidade de interesses inerentes à vida organizacional complexa. Em suma, a perspectiva sociológica sobre o orçamento aborda explicitamente a tensão no alinhamento das metas individuais e do comportamento com

metas e objetivos organizacionais, bem como o papel dos indivíduos na formação de metas e de objetivos organizacionais, por meio do processo orçamentário (COVALESKI et al., 2003).

O nível de análise para a perspectiva sociológica é organizacional: o papel do orçamento em relações interorganizacionais (com outras organizações no ambiente social) e relações intraorganizacionais (entre subunidades dentro da organização). A pesquisa baseada na perspectiva sociológica abordou a seguinte questão de pesquisa primária: como o orçamento influencia a tomada de decisão e os processos de negociação entre uma pluralidade de interesses relativos ao planejamento e ao controle de recursos organizacionais e sociais? (COVALESKI et al., 2003).

2.2. Outras abordagens sobre orçamento

Duas correntes principais da pesquisa na perspectiva da sociologia estão incluídas neste trabalho: a teoria da contingência das organizações e a teoria institucional. Ambas partilham um espaço comum em se concentrar no nível organizacional, mas fazem suposições diferentes e usam diferentes variáveis e formas de modelo causal (COVALESKI et al., 2003).

O pressuposto da racionalidade da teoria da contingência, seguindo os conceitos de March e Simon (1958), assume que os indivíduos são limitadamente racionais. Por consequência, é difícil alinhar seu comportamento com os objetivos organizacionais. Se eles fossem perfeitamente racionais, então esse alinhamento poderia ser alcançado através de incentivos expressos no orçamento empresarial (COVALESKI et al., 2003).

Os *designers* de estrutura organizacional e de processos podem cometer erros, e o comportamento do empregado em resposta à estrutura organizacional e ao processo de escolha pode ser errôneo e imprevisível por consequência. A teoria da contingência não coloca ênfase na vontade individual e o comportamento estratégico é esperado para ser involuntário. (DONALDSON, 2001).

O conceito de equilíbrio da teoria da contingência é considerado para ser “adequado”. Para operar de forma eficaz, as organizações deverão adequar sua estrutura e seus processos aos três grupos de contingências: características do ambiente, tamanho organizacional e tecnologia. A adequação ocorre quando uma combinação de características organizacionais e contingentes produz maior desempenho organizacional do que combinações alternativas (COVALESKI et al., 2003).

A teoria da contingência assume que, embora as organizações devam ter um “bom ajuste”, a fim de sobreviver, e que as pressões competitivas irão, portanto, movê-las em direção ao equilíbrio, o desequilíbrio ocorre muitas vezes por causa da racionalidade limitada individual. Nesse sentido, o desequilíbrio organizacional pode existir por períodos longos (por exemplo, dez anos), na medida em que os empregados aprendam lentamente, por meio de *feedbacks* e de tentativa e erro, a alinharem suas decisões com os objetivos da organização (DONALDSON, 2001).

No que diz respeito à racionalidade, a teoria institucional também assume racionalidade limitada; mas, em contraste com a teoria da contingência, assume que as

vontades individual e de escolha são importantes, e muitas vezes estão em conflito com os objetivos organizacionais.

Com relação ao equilíbrio, a teoria institucional assume tensão permanente e desequilíbrio em organizações, como resultado dos interesses potencialmente conflitantes adquiridos que indivíduos importam na vida organizacional. Além disso, já que as organizações diferem em suas propensões para estarem de acordo com pressões externas ambientais, o grau em que as organizações são capazes de cumprir com as demandas externas sociais (ou, no caso de subunidades, de cumprir com demandas organizacionais mais amplas), por meio de processos de orçamento, pode servir como importante fonte de variação na sua capacidade para atingir o equilíbrio (OLIVER, 1991).

Há, no entanto, uma corrente, discutida por Hope e Fraser (1997), que adota o conceito *Beyond Budgeting*, que faz o questionamento de o que é denominada abordagem “tradicional” do orçamento empresarial, avaliando se essa abordagem constitui uma inovação. Hope e Fraser (1997) afirmam que os sistemas de controle invariavelmente espelham a estrutura de gestão existente, e que essa estrutura envolve o modelo de controle. O problema é que as empresas tentam adotar uma abordagem de gestão mais flexível e mais responsiva para focar o cliente, e que elas frequentemente falham ante essas mudanças ao adaptar velhos sistemas de controle que foram desenhados para uma época de competição diferente.

De fato, muitas dessas empresas estão descobrindo, ainda que muito tarde, que o segundo modelo econômico, que se enfatizou em termos de volume, de escala e de recuperação dos custos fixos, não se adequa bem no clima competitivo da terceira onda, em que a inovação, os serviços, a qualidade, a velocidade e o conhecimento compartilhado são os fatores determinantes (HOPE; FRASER, 1997).

Frezatti et al. (2010), ao analisarem os diversos elementos referentes ao processo de planejamento, no qual o orçamento está incluso, verificam que eles são tratados na literatura de uma forma isolada, de maneira que apresentam algumas características que permitem classificá-los em estruturais, de gestão e comportamentais.

Os elementos estruturais são aqueles que decorrem da estrutura do próprio processo de gestão da entidade, em termos dos recursos que são disponibilizados para o processo. Os elementos de gestão são aqueles que decorrem do estilo e da política interna de gestão da entidade, ou seja, da maneira pela qual a entidade é gerenciada e que possui uma dimensão contingencial, podendo assumir formas distintas dependendo da entidade. Os elementos comportamentais são aqueles que, do ponto de vista do comportamento dos indivíduos e dos grupos de indivíduos, abrangem as atitudes e as ações que podem ser consideradas adequadas, ou não, no contexto da organização e em relação aos objetivos do processo de planejamento (FREZATTI et al., 2010).

Considerando as diversas abordagens sobre orçamento, o presente estudo tem, como objetivo, investigar como ocorreu o processo de implantação do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma empresa de médio porte do setor de rochas ornamentais. Embora Covaleski et al. (2003) defendam que as abordagens (econômica, psicológica e sociológica) devem ser analisadas de forma integrada, o presente estudo irá

enfocar apenas a abordagem sociológica para fins de análise do caso proposto. A justificativa para isso se deve ao fato de que o que será analisado é o processo de implantação do orçamento e não a descrição do processo em si, após a implantação.

Nesse sentido, o pressuposto da racionalidade da teoria da contingência ajuda a explicar como a empresa pesquisada, considerando a racionalidade limitada de seu quadro de empregados, adequou a sua estrutura e os seus processos ao novo processo de elaboração do orçamento, principalmente em termos de tecnologia. Do ponto de vista da teoria institucional, que aceita a vontade individual coletiva no processo, de fato, na descrição do processo dentro da organização, se pôde observar que houve uma participação ativa dos gestores; no entanto, suas opiniões e decisões sempre são revistas pela direção da organização.

3. O Orçamento em Pequenas e Médias Empresas

A prática do orçamento empresarial é uma das ferramentas administrativas mais utilizadas pelas grandes instituições empresariais, nacionais e multinacionais. No entanto, quando se trabalha sem o orçamento, trabalha-se pensando somente no faturamento do mês, não sendo muito raro as equipes de gerentes e de supervisores não conhecerem os objetivos e as metas da empresa.

Esse fato tem acontecido muito com as pequenas e médias empresas, pois elas têm relutado em utilizar o orçamento empresarial como ferramenta de gestão e para previsão de resultados futuros, dizendo que isso não faz parte da sua realidade. Nos últimos tempos, essa posição tem sido revista, pois as pequenas e médias empresas têm ficado muito vulneráveis às mudanças do ambiente. Por essa razão, precisam desenvolver ferramentas de planejamento que possibilitem agilizar as decisões.

De acordo com Cragg, Caldeira e Ward (2011), as pequenas e médias empresas desempenham papel importante na economia da maior parte dos países e, quando comparadas com grandes empresas, normalmente apresentam estrutura mais simples, com menos tarefas especializadas, e com recursos humanos, financeiros e materiais mais limitados. A maioria dessas empresas têm níveis de *expertise* mais baixos em termos de sistemas de informação, e muitas vezes nem possuem empregados da área de TI.

O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 1992) considera, por definição, que as indústrias médias têm entre 100 e 499 empregados; acima disso, ela é considerada grande. Ainda segundo esse órgão, há 59,6 mil empresas médias e grandes registradas no Brasil. No caso da empresa pesquisada, ela possui 255 empregados; logo, se enquadra como média empresa.

4. Contexto Econômico da Pesquisa: o Setor de Rochas Ornamentais

De acordo com a Revista Rochas (ABIROCHAS, 2012), revista especializada da Associação Brasileira da Indústria de Rochas Ornamentais - Abirochas, o Brasil é um grande produtor de rochas ornamentais, sendo o estado do Espírito Santo o maior exportador

brasileiro, sendo responsável por 65% das exportações do País, tendo encerrado o ano de 2011 com receita de exportações em torno de R\$ 1,3 bilhão.

As primeiras unidades produtivas do setor de mármore e de granito no Espírito Santo tiveram início na década de 1930. Apesar de tradicionalmente concentrada na região de Cachoeiro de Itapemirim, hoje a produção de rochas se encontra disseminada por todo o estado, sobretudo na porção sul, que possui grande concentração de empresas de beneficiamento, e na porção norte, com forte concentração da atividade extrativa.

O estado concentra mais da metade do parque industrial brasileiro do setor, tanto em número de teares (equipamentos utilizados para a serragem dos blocos de rocha, transformando-os em chapas) como em número de empresas.

O setor brasileiro de rochas ornamentais movimenta cerca de US\$ 2,1 bilhões/ano, incluindo-se a comercialização nos mercados interno e externo e as transações com máquinas, com equipamentos, com insumos, com materiais de consumo e com serviços. O mercado interno é responsável por quase 90% das transações comerciais, e as marmorarias representam 65% do universo das empresas do setor. O setor gera cerca de 110 mil empregos diretos em aproximadamente 10 mil empresas.

A extração brasileira de rochas totaliza 5,2 milhões de toneladas/ano. Os estados do Espírito Santo, de Minas Gerais e da Bahia respondem por 80% da produção nacional. O estado do Espírito Santo é o principal produtor, seguido de Minas Gerais, que possui a maior diversidade de rochas extraídas.

A matriz da empresa pesquisada é localizada no distrito industrial CIVIT no município capixaba de Serra, contando com duas subunidades localizadas no norte deste estado e outras duas em Minas Gerais. A empresa está entre as 10 maiores empresas do ramo no estado do Espírito Santo e possui um faturamento anual aproximado de R\$ 66 milhões.

7. Metodologia

A pesquisa realizada é um estudo de caso qualitativo. Segundo Yin (2001), os estudos de caso representam a estratégia preferida quando: (1) se colocam questões do tipo “como” e “por que”; (2) o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos; (3) o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. De acordo com o autor, a clara necessidade pelos estudos de caso surge do desejo de se compreenderem fenômenos sociais complexos; ou seja, o estudo de caso permite uma investigação para se preservarem as características holísticas e significativas dos eventos da vida real.

Foi realizada entrevista semiestruturada com um dos dois sócios-diretores da empresa e com um dos quatro responsáveis pelos grandes centros de custos da empresa. As entrevistas tiveram duração média de duas horas com cada entrevistado; além desse tempo, os entrevistados se dispuseram a mostrar o sistema orçamentário da empresa.

Houve também observação participante, cujo autor teve acesso aos diversos relatórios orçamentários da Empresa, inclusive do manuseio desses relatórios por parte de alguns empregados.

8. O Estudo de Caso – Descrição dos Achados

No ano de 2011, a empresa pesquisada implantou sistema de orçamento como ferramenta de controle gerencial, no intuito de obter maior controle sobre os seus gastos, pois antes as despesas eram realizadas sem o devido critério, centralizando a autorização para a execução dessas despesas na figura do diretor e no setor contábil. Em suma, a motivação para a implantação do orçamento teve, como objetivo central, o planejamento e o controle dos gastos, além de alavancar o *market share* da empresa por meio do orçamento de vendas.

Alinhando ao conceito de Covaleski et al. (2003), que considera que, para se atingir a eficácia das operações na empresa, as organizações deverão adequar sua estrutura e os seus processos aos três grupos de contingências (ambiente, tamanho organizacional e tecnologia), no que tange ao ambiente a empresa concentrou-se no ambiente da tarefa, que é ambiente mais próximo de cada organização. No caso da empresa pesquisa, o ambiente da tarefa considera o conceito de sistemas de informação, com entradas, usuários e concorrentes. A empresa buscou adequar o seu sistema orçamentário para se tornar mais eficiente em seus processos e, conseqüentemente, ter vantagem competitiva.

Com relação ao fator contingencial tamanho/estrutura organizacional, a empresa procurou adequar sua estrutura ao novo sistema orçamentário, trazendo o conceito de *accountability*, que é a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, cujo responsável pode ser encontrado (FREZATTI, 2009)

Na entrevista com o sócio-diretor da empresa, o respondente fez breve descrição do processo de implantação, mostrando como ele foi desenhado inicialmente e, em seguida, passou a responder o roteiro de entrevista programado. O sócio-diretor narrou que, primeiramente, foram estabelecidas as premissas básicas do orçamento e os centros e subcentro de custos, dentro do conceito do fator contingencial estrutura.

No que tange ao fator contingencial tecnologia, a partir da estrutura de custos, a direção, em parceria com TI, projetou o sistema existente para receber o sistema de orçamento, fazendo a ligação desse sistema a todas as saídas de caixa. Os pontos que foram ligados se referem à autorização de fornecimento (AF), que engloba praticamente tudo, inclusive salário e adiantamentos, que representa o montante autorizado, quando ainda não foi gerada a despesa efetivamente.

Todos os dois tipos de pontos de ligação, seja a autorização de fornecimento, seja os adiantamentos, necessitam de autenticação eletrônica, que são autorizadas pelos responsáveis pelos centros de custos com escala de valores. Essa autenticação só ocorre se o centro de custo tiver o valor previsto no orçamento; caso contrário, é necessário solicitar adiantamento à diretoria. A princípio foi programado que seis gestores autorizam as despesas que variam na escala de R\$ 5 mil, R\$ 50 mil, e R\$ 100 mil, enquanto valores acima de R\$ 200 mil só podem ser autenticados pela diretoria. Isso é definido no perfil do usuário para qual empresa e qual o limite.

A partir da estrutura de custos foi criado o orçamento anual, que é validado trimestralmente e que teve a participação de todos os gestores na sua elaboração. Diante

dessa estrutura pronta, foi realizada uma reunião geral explicando aos gestores da empresa os detalhes de como essa nova ferramenta iria funcionar. No primeiro trimestre de funcionamento após a implantação, que foi considerado como período de teste, não ocorreu bloqueio algum de despesas, que ocorreria caso houvesse uma extrapolação do realizado em relação ao orçado. Já a partir do segundo trimestre de uso, o sistema passou a travar no limite orçado.

Para a execução do sistema orçamentário, foi chamado um programador da empresa prestadora de serviços de *software*, a quem foi entregue um *script* contendo todo o mecanismo de funcionamento desejado. A partir daí, o programador fez as modificações técnicas para enquadrar o *script* dentro do banco de dados. Após esse processo, o programador retornou à empresa, e apresentou as interfaces e o mecanismo final de funcionamento. Após aprovação da diretoria, foi concluída a programação, que durou aproximadamente seis meses .

No que se refere à elaboração dos valores orçados, a princípio estes partiram da escolha de um mês bem típico, cujo processo foi elaborado com os diretores e com os gestores responsáveis pelos centros de custo, o que gerou finalmente a primeira projeção para o primeiro trimestre de 2012. Ao início o sistema ficou aberto por dez dias para que os gestores pudessem adequar as projeções, fazendo todos os ajustes necessários nas contas. Após esse processo, o sistema foi fechado e analisado pela diretoria. As alterações somente poderiam ser operacionalizadas pela assessoria da diretoria).

Esse processo de análise foi realizado pela diretoria, por meio do gestor administrativo da empresa em conjunto com o sócio-diretor entrevistado, que teve papel muito ativo nesse processo, o que bem caracteriza o funcionamento de empresas menores.

A entrevista com a gestora de um dos centros de custos, que também é a gestora administrativa da empresa, seguiu uma sequência muito similar à que foi narrada pelo sócio-diretor da empresa. No entanto, a entrevistada caracterizou a “cartilha” que a empresa seguiu para a elaboração do orçamento. Os pontos que ela listou, segundo ela, foram importantes para o que considerou como de implantação bem sucedida: comprometimento da diretoria, desenvolvimento de um programa de execução e de acompanhamento orçamentários, adaptação do sistema existente à nova realidade orçamentária, preparação de uma “árvore de custos”, definição dos centros de custos, e preparação de um plano de contas orçamentário. Ela também considerou importante a criação de um setor de orçamentos, mas, segundo ela, em função do porte da empresa, não convém a “geração de mais custos” para a empresa. Nesse sentido, o setor contábil e o setor administrativo são os encarregados de fazer o acompanhamento.

Com relação às filiais fora da matriz, os gestores dessas unidades foram incluídos na elaboração do orçamento e tiveram sua participação garantida no processo de implantação, não havendo, portanto, distanciamento desses na discussão sobre as metas estabelecidas.

9. Conclusão

Respondendo à pergunta de Covaleski et al. (2003) sobre quais são os efeitos de práticas orçamentárias sobre os estados mentais, sobre o comportamento e sobre o desempenho dos indivíduos, observou-se um fator de subordinação dos funcionários e dos gestores responsáveis por seus centros de custos, no processo orçamentário desenhado pela administração da organização.

O estudo concluiu que, nesse ambiente organizacional em que a empresa pesquisada se encontra, a implantação do orçamento se fez necessária, pois, no período que antecedeu à implantação, não se tinha um planejamento efetivo dos gastos da empresa. Com o planejamento orçamentário, foi possível conhecer antecipadamente os resultados, mesmo que com uma margem de erro. Também serviu como um guia para ações a serem executadas pela empresa e por suas unidades, em que foram definidas as responsabilidades pela gestão dos recursos e pela geração dos resultados.

Observou-se forte presença da diretoria da empresa em todas as etapas da implantação, o que é bem característico de uma média empresa. Os gestores puderam opinar sobre a elaboração dos orçados, porém sob a supervisão da diretoria. Ocorreram algumas divergências nessa elaboração no que se refere aos valores orçados, mas foram devidamente ajustadas após algumas reuniões realizadas. Não foi observada qualquer resistência por parte dos gestores participantes do processo; de fato, a equipe considerou a implantação do orçamento como de extrema importância, em função de se ter uma maior previsibilidade dos gastos.

Com relação ao fator contingencial tecnologia, de acordo com os gestores da organização, o fornecedor de sistemas atendeu satisfatoriamente no tocante a prazo e ao *script* previamente elaborado. No que se refere ao fator contingencial tamanho da organização, não foram realizados aumentos nem reduções de quadro em função do orçamento, mas apenas mobilização dos recursos humanos para reuniões com seus respectivos gestores.

Os gestores foram os recursos mais mobilizados nesse processo, não somente no que se refere à elaboração dos orçados, mas também na comunicação com os seus empregados. No que diz respeito a esses últimos, eles não participaram do processo de implantação, somente foram acionados para esclarecimento de dúvidas por parte dos gestores, o que demonstra que o processo foi realizado “de cima para baixo”.

Como limitação do estudo, faltou entrevistar outros gestores da empresa e até mesmo empregados, o que pode ser complementado em uma pesquisa futura.

Como a teoria da contingência assume que as organizações devem ter um bom ajuste a fim de sobreviver, esse foi o objetivo perseguido pela empresa com a implantação do seu orçamento empresarial. O foco nas prioridades e na direção da empresa para a o orçamento, proporcionará condições de avaliação de desempenho da organização, nas suas áreas internas e de seus gestores.

Referências

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ROCHAS ORNAMENTAIS – Abirochas. **Revista Rochas**, edição 225, p. 30-35, 2012.
- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n.3, p. 189-204, 1999.
- COVALESKI, M. A. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n.1, p. 3-49, 2003.
- CRAGG, P.; CALDEIRA, M.; WARD, J. Organizational information systems competences in small and medium-sized enterprises. **Information & Management**, v. 48, n.8, p. 353-363, 2011.
- DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2001.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. Editora Atlas, São Paulo, 2009.
- _____. et al. 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, 2010.
- FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S. “Continuous” budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n.4, p. 444–461, 2010.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting...breaking through the barrier to 'the third wave'. **Management Accounting**, v. 75, n. 11, 20-23, 1997.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. Mapping management accounting graphics and guidelines, **Accounting, Organization and Society**, v. 28, n.2-3,p. 169-249, 2003.
- MARCH, J. G.; SIMON, H. **Organizations**. New York, NY: Wiley, 1958.
- OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145–179, 1991.
- YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- SEBRAE. **Como abrir seu próprio negócio**. Manual prático de iniciação empresarial. Brasília: SEBRAE, 1992, p. 2-12.