

Auditoria de Gestión

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE
GERENCIAL: ESTUDO DE CASO APLICADO AO SISTEMA FIEMG**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

Autores

Poueri do Carmo Mário, Dr.

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG
Associação Brasileira de Custos

Aline Matos Acácio

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG
Estudante

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL: ESTUDO DE
CASO APLICADO AO SISTEMA FIEMG**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

RESUMEN

Este artigo tem o intuito de descrever as técnicas de elaboração do Orçamento Gerencial aplicadas pelo SISTEMA FIEMG, assim como verificar, através de questionário, se os gerentes de suas unidades utilizam o instrumento de controle gerencial, o orçamento, para a tomada de decisão e se é mais eficiente a mesma. Sua elaboração se deu através da utilização de duas metodologias de pesquisa: a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, que possibilita o vínculo dos dados obtidos através do questionário, aplicado a uma amostra de gerentes, aos conceitos presentes na literatura sobre o assunto, após a revisão da literatura sobre sistema de controle gerencial, enfatizando o orçamento e alguns tipos de influências comportamentais a que estão sujeitos os responsáveis pela tomada de decisão. É utilizado um modelo tradicional de orçamento, em que as áreas fazem seus orçamentos, que é consolidado pela gerência responsável. A partir da análise dos resultados da aplicação do questionário e da confirmação de alguns pontos por meio de entrevista com alguns dos entrevistados, percebe-se que o orçamento, tido como instrumento de controle gerencial que auxilia a tomada de decisão, não é utilizado pelos gerentes como uma forma mais eficiente nesse processo, sendo mais um “instrumento burocrático”, do que de efetiva contribuição para a gestão.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Gerencial; Planejamento Estratégico; Orçamento; Tomada de Decisão.

1. Introdução

A contabilidade é um dos mais importantes sistemas de informação para as organizações. Estas organizações utilizam os dados fornecidos pela contabilidade como subsídios de seus instrumentos de controle de gerencial.

Cabe destacar, conforme consta na literatura, que os responsáveis pela gestão das empresas só passaram a ter uma visão da contabilidade como fundamental instrumento de apoio aos processos de tomada de decisão, e não mais apenas com intuito fiscal, a partir do início da globalização. Tal visão foi incentivada principalmente pela necessidade de uma gama de informações confiáveis e rápidas, disponibilizadas geralmente pelos sistemas de informação da contabilidade, que permitiriam que as atividades da empresa se sobressaíssem frente ao mercado altamente competitivo.

Diante da nova necessidade, as empresas precisaram sair de sua inércia e buscar instrumentos que fossem capazes de subsidiá-las nos processos de geração das informações de maneira mais acurada para a tomada de decisões.

Dentre os instrumentos de controle gerencial que auxiliam os processos de tomada de decisão destaca-se o Orçamento, já que é um instrumento importante de planejamento e controle das atividades da empresa no curto prazo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 461), além de refletir notavelmente as diretrizes, as políticas, os planos e as metas estabelecidos pela alta direção da organização (FERNANDES, 2005, p. 17).

Segundo Kaplan et al. (2000, p. 502), o processo orçamentário força as empresas a: identificarem seus objetivos a longo prazo e suas metas a curto prazo e ser específicas no estabelecimento de metas e na avaliação do desempenho relativo a elas; reconhecerem a necessidade de enxergar a empresa como um sistema de componentes interagindo, que devem estar coordenados; comunicar as metas da empresa a todos os seus sócios e colaboradores e envolvê-los no processo orçamentário; antecipar problemas e tratá-los pro ativamente em lugar de reativamente.

Considerando o Orçamento, não apenas como o registro de provisões de receitas e despesas, mas como um valioso instrumento para a tomada de decisão, pode-se enfatizar os dizeres de Kaplan e Norton (1997, p. 159): “Os processos de planejamento, estabelecimento de metas, alinhamento entre alocação de recursos, iniciativas estratégicas e orçamentação são fundamentais para que objetivos agressivos e ambiciosos sejam traduzidos em ações e realidade.”

Em função das proposições acima, a pesquisa a que se destina este artigo tem como objetivo descrever as técnicas de elaboração do Orçamento Gerencial aplicadas pelo SISTEMA FIEMG, bem como, verificar se as informações geradas por esse instrumento de controle gerencial que apóia a tomada de decisão são utilizadas de forma eficiente pelas gerências de suas unidades. Busca-se assim, identificar quais são os pontos críticos que podem ser melhorados e conseqüentemente apresentar sugestões que venham a contribuir para o aperfeiçoamento da utilização do orçamento como um importante instrumento de controle gerencial e apoio à tomada de decisão.

2. Referencial Teórico

2.1 Sistemas de Controle Gerencial

O controle gerencial para Anthony e Govindarajan apud Silva et al. (2002, p. 02) é conceituado como “o processo que os administradores usam para assegurar que os membros da organização implementem as estratégias.”

Já Gomes e Salas (2001) vêem o controle de gestão como um processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos e externos à organização que acabam exercendo influência no comportamento dos indivíduos que a compõe.

O sistema de controle gerencial é conceituado por Maciariello e Kirby citado por Silva et al. (2002, p. 02) como um conjunto de sistemas formais e informais elaborados para auxiliar a administração na condução da organização rumo a consecução do seu propósito.

Gomes et al. (2001, p. 22-24) ressalta que em função das características pessoais de seus administradores, do contexto social e organizacional as organizações podem utilizar-se de meios de controle diferentes. Destaca que em decorrência dessas diferentes características, o controle de gestão pode ser distinguido por duas perspectivas, onde a primeira se refere ao controle da organização baseado normalmente em aspectos financeiros, e a segunda, um pouco mais ampla, considera o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e ao contexto social e competitivo. No entanto, enfatiza que o controle de gestão mais utilizado pelas organizações tem sido o baseado em resultados financeiros, com orçamentos e cálculos de desvios de centros de responsabilidade financeira.

Davila e Wouters apud Frezatti et al. (2008, p. 01) reforçam a idéia anterior de que o orçamento é, provavelmente, o instrumento gerencial mais utilizado nas organizações.

Assim como para Horngren, Foster e Datar apud Lunkes (2007, p. 36), os orçamentos são as partes principais da maioria dos sistemas de controle gerencial, uma vez que se administrados de forma inteligente, podem fornecer critérios de desempenho, contribuindo para a implementação de planos, além de promover a comunicação e coordenação dentro da empresa.

Um ponto que merece destaque quando se refere a sistemas de controle gerencial é a influência do aspecto comportamental das pessoas que estão envolvidas no processo, pois se as pessoas percebem que podem ter influência nas atividades que são realizadas e em seu resultado, sentem-se conseqüentemente mais motivadas, contribuindo assim para que os objetivos individuais se tornem compatíveis aos objetivos organizacionais.

Argyris e Searfoss citados por Gomes et al. (2001, p. 33) reforçam essa importância das pessoas no processo de controle: “A participação no processo de decisão e controle contribui para aumentar a motivação e é fundamental para se alcançar a congruência entre os objetivos individuais e organizacionais.”

Gomes et al. (2001, p.113) listaram alguns aspectos que merecem ser considerados para que os sistemas de controle forneçam informações úteis ao processo

de controle estratégico. Para eles os sistemas de controle devem reduzir a burocracia e a formalização em excesso e estimular a flexibilidade para adequar a informação a cada tipo de necessidade de decisão, devem apresentar informação referente ao mercado, ao meio ambiente competitivo do país e do exterior ou ao meio ambiente global, assim como apresentar informação interna não financeira, quantitativa e qualitativa sobre os aspectos estratégicos mais relevantes, bem como serem orientados a longo prazo, facilitando as decisões estratégicas e seu controle a *posteriori*, sendo necessário portanto, separar a informação estratégica da informação contábil de curto prazo.

Em decorrência da existência de vários sistemas formais e informais que permitem o controle gerencial, destaca-se a seguir o orçamento e alguns aspectos comportamentais que o influênciam.

2.2 Orçamento

Orçamento é definido por Anthony e Govindarajan (2006, p. 461) como um importante instrumento para o planejamento e controle das empresas a curto prazo. Este geralmente cobre um ano e inclui as despesas e receitas previstas.

Para Cardoso et al. (2007, p. 249) o orçamento é visto como um instrumento de gestão capaz de sinalizar os objetivos da entidade direcionar o comportamento dos agentes e oferecer mecanismos para a avaliação do desempenho desses agentes. Ressalta ainda, que o orçamento é uma das principais peças elaboradas pela Contabilidade Gerencial, uma vez que traduz a estratégia da organização em métricas qualitativas, quantitativas não monetárias e monetárias, e é relevante tanto para o planejamento das ações futuras, quanto para o controle das ações correntes e pretéritas.

Em Lunkes (2007, p. 27-28) são encontrados conceitos de diversos autores sobre orçamento, conforme destacado no quadro:

QUADRO Nº 1 - CONCEITOS DE ORÇAMENTO

Autor	Ano	Conceito
Catelli	1972	o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.
Welsch	1973	define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido.
Tung	1994	assevera que o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano.
Boisvert	1999	aduz que o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e dos planos. Ele é composto por dados financeiros e não financeiros; os últimos são expressos em função da unidade
Brookson	2000	vê o orçamento como uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que está por vir, normalmente de um ano.

Adaptado de Lunkes (2007).

Já para Fernandes (2005, p. 18) o orçamento visa, através de um planejamento adequado, prever ou projetar, para um período pré-determinado, as receitas e despesas dentro de uma visão realista, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa, apurando seu fluxo de caixa, definindo os recursos e projetando o resultado do exercício e seu balanço patrimonial.

A necessidade de integração entre o planejamento e controle, consideradas como duas funções administrativas, é colocada por Zdanowics apud Lunkes (2007, p. 26) como o objetivo principal do orçamento. Já Brookson, citado pelo mesmo autor, ordena de forma diferente os objetivos quando afirma que os orçamentos são essenciais para o planejamento e controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita.

O orçamento é elaborado após a finalização do plano estratégico, permitindo assim um maior direcionamento das ações mais importante para um horizonte menor de tempo. Este é fundamental para implementar as decisões do plano estratégico (FREZATTI, 2007, p. 47).

Para Anthony e Govindarajan (2006, p. 463) a elaboração de um orçamento operacional tem quatro finalidades principais: (1) dar forma pormenorizada ao plano estratégico; (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização; (3) definir responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera; (4) obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

Segundo Lunkes (2007, p. 32-33) o orçamento é elaborado por departamento conforme a estrutura organizacional da empresa. Reforça, que seu período de duração não necessariamente é de um ano, devendo ser o tempo necessário para prover uma meta atingível em condições normais. Por outro lado, o período de orçamento não deve ser longo demais que inviabiliza estimativas realistas.

Para Boisvert apud Lunkes (2007, p. 34) as condições prévias necessárias à implementação do orçamento são as seguintes: estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoal e sistema de informação. O sucesso do processo orçamentário depende diretamente da sua aceitação por todos os níveis da empresa.

Lunkes (2007, p. 21) também reforça a idéia de que o orçamento geral é elaborado de acordo com as diretrizes e os objetivos fixados no planejamento estratégico e tático. Ressalta ainda que após elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário deve desenvolver-se analogamente ao orçamento, o controle orçamentário. Sendo esse último necessário para monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato. Servindo assim para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento.

Esse controle operacional é conceituado por Welsch (1983, p. 35) como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos.

Anthony (1970, p. 273) afirma que o orçamento está intimamente associado com o controle, pois através desse processo é possível assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos da empresa.

Segundo Watts apud Lunkes (2007, p. 21) para a obtenção de um controle orçamentário efetivo são necessárias quatro condições: determinação prévia dos objetivos, caso contrário não há meta para atingir, medidas de causa e efeito devem existir, os fatores devem ser mensuráveis e a ação corretiva deve ser possível.

Chapman, Davila e Wouters e Yuen, dentre outros citados por Frezatti (2007, p. 06) destacam a relevância do sistema de informações para o processo orçamentário e destacam que ele pode afetar o desenvolvimento do planejamento da organização, e conseqüentemente, o orçamento. Isso decorre tanto pela forma como as informações históricas são disponibilizadas durante o processo, como pelos modelos desenvolvidos para a projeção dos resultados da entidade em termos de integração, formatação, detalhe e tempestividade, frente às necessidades dos usuários na elaboração do orçamento e no controle orçamentário.

Cardoso et al. (2007, p. 250) também enfatiza a importância dos sistemas de informação na elaboração e análise orçamentária, conforme trecho: “Dada a diversidade e a complexidade de informações necessárias à elaboração e análise orçamentária, o gestor carece de um sistema de informação que lhe permita processar esses dados e lhe proporcione informações estruturadas a qualquer momento.”

Lunkes (2007, p. 35-37), juntamente com algumas contribuições de Boisvert, expôs algumas vantagens e limitações para o orçamento.

QUADRO Nº 2 - VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

VANTAGENS
<p>Exige a definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidade; Força a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização; Obriga os colaboradores a focar o futuro, e não se ater a problemas diários da organização; Formação de uma estrutura com atribuição de responsabilidade; Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia as operações; Aumenta a coordenação e o controle das atividades organizacionais e auxilia atingir as metas; Define objetivos e metas específicas que podem se tornar benchmarks ou padrões de desempenho e quando essas medidas vão ser atingidas; Motiva os colaboradores ao longo da organização e as metas podem ser a base para a remuneração variável;</p>
LIMITAÇÕES
<p>Inflexibilidade do processo orçamentário, uma vez aprovado não permite alterações no decorrer do período; Desmotivação dos colaboradores; Condicionado as forças de poder da organização, pois permite que os colaboradores digladiem-se por recursos; Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro; Ações e reações indesejadas, levando inclusive colaboradores a atitudes antiéticas; Tempo de execução e elaboração muito longo, levando em algumas organizações uma média de 110 dias; A aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada área ou setor; A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando assim a correção imediata da anomalia; A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento; A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e à modificação das metas orçamentárias, conseqüentemente.</p>

Adaptado de Lunkes (2007).

Logo, o orçamento é considerado um dos pilares da gestão e um dos instrumentos fundamentais para que a *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrada. Ao planejar e acompanhar tais resultados, ele se constitui no instrumento que permite que exista *accountability* na organização, de maneira estruturada. (FREZATTI, 2007, p. 46)

2.3 Influência dos aspectos comportamentais no controle gerencial orçamentário das organizações

A organização para Presthus apud Coradi (1985, p. 217) é conceituada como um sistema estruturado de relações interpessoais, em termos de autoridade, “status” e papéis.

Estas relações interpessoais, ou seja, o comportamento dos indivíduos é visto por Simon (1979, p. 04) como algo orientado para as metas e objetivos das organizações. A justificativa para esta colocação é decorrente de sua percepção da administração: “ *Se a administração consiste em realizar coisas por parte de grupos de pessoas, a existência de objetivos se torna, portanto, o principal critério para determinar que coisas serão feitas*”.

No entanto, Simon apud Albuquerque (2005, p. 05) ressalta que o comportamento real nem sempre alcança a racionalidade objetiva (a melhor escolha), pois o indivíduo é limitado e influenciado, muitas vezes, por sua capacidade física, pelos seus valores e pela extensão de seus conhecimentos.

Estas influências de comportamento sofridas pelos indivíduos no âmbito organizacional também são visíveis no processo orçamentário, sendo algumas destas destacadas abaixo.

Covaleski et al., bem como Shields e Shields revisaram os estudos de orçamento sob as perspectivas econômica, psicológica e sociológica (FREZATTI et al., 2008, p. 3-4). Estes procurando complementar e consolidar o conhecimento sobre essas perspectivas estabeleceram:

QUADRO Nº 3 - ORÇAMENTO SOB PERSPECTIVAS

ORÇAMENTO SOB 3 PERSPECTIVAS	
Econômica	estuda o valor das práticas orçamentárias para acionistas e empregados fundamentada na teoria da agência, sob a premissa da racionalidade econômica. Os esforços para desenvolver trabalhos voltados para o aperfeiçoamento de modelos e otimização de resultados são claramente enquadrados nesta abordagem.
Psicológica	estuda os efeitos das práticas orçamentárias nos indivíduos, bem como o impacto do comportamento humano nas mesmas. Fundamenta-se na relação precípua entre o superior e seus subordinados, sob a premissa da racionalidade limitada.
Sociológica	estuda a prática orçamentária em um contexto social de troca e barganha de poder, predominantemente, sob as premissas das teorias da contingência, da configuração e institucional. Alguns temas compreendem a competição e colaboração entre os indivíduos e grupos, bem como o efeito do ambiente nas práticas orçamentárias.

Adaptado de Frezatti et al. (2008)

A perspectiva psicológica, citada acima, que se fundamenta na relação entre o superior e seu subordinado, sob a premissa da racionalidade limitada¹¹³, reforça ainda mais a crítica feita por Neely et al. e citada por Frezatti et al. (2008, p. 07), onde expõe que o orçamento fortalece o comando e o controle vertical, em detrimento da comunicação e da participação dos gestores.

¹¹³ Segundo Simon (1979), a racionalidade do indivíduo é considerada limitada pelo fato deste não ter acesso a todas as informações necessárias, não sendo possível saber qual a melhor alternativa de comportamento ou estratégia a ser relacionada ou implementada.

Em contraposição ao comando vertical exercido pelo superior em relação ao subordinado, a participação dos gestores no processo orçamentário é defendida como positiva por alguns autores, por considerarem que quando o indivíduo participa da elaboração e ainda percebe sua influência em seu próprio orçamento, este tende a estar mais motivado, e conseqüentemente mais comprometido com a organização. Para certificar a hipótese de relacionamento entre as variáveis: participação no orçamento e o comprometimento organizacional, Chong e Chong apud Frezatti et al. (2008, p.07) fizeram testes e apresentaram como conclusão a correlação destas duas variáveis.

Outra forma de se verificar a correlação entre as variáveis descritas anteriormente é quando percebe-se a presença de reservas orçamentárias, sendo a ocorrência destas visíveis quando os responsáveis diretos pela sua elaboração, por terem a percepção de um menor “domínio” dos números que serão posteriormente aprovados pelos seus superiores, encontram como alternativa para terem a quantidade de recursos suficientes para a realização de seus projetos superestimarem suas despesas. Estas reservas orçamentárias são definidas por Dunk e Nouri apud Frezatti (2008, p. 8) como sendo a subestimação intencional, no processo orçamentário, de receitas e/ou capacidades produtivas e/ou a superestimação dos custos e despesas.

É importante mencionar que as influências comportamentais nos processos orçamentários não se resumem apenas às expostas neste tópico.

3. Estudo de caso: SISTEMA FIEMG

3.1 História

O Sistema Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais - SISTEMA FIEMG é formado pelas entidades: Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Instituto Euvaldo Lodi (IEL) e Centro Industrial e Empresarial de Minas Gerais (CIEMG).

Em fevereiro de 2008, mês de comemoração de 75 anos da FIEMG, o Jornal Indústria de Minas (p. 06 e 07) publicou a história da formação do SISTEMA FIEMG, descrevendo o surgimento de cada entidade: FIEMG (1933), SENAI (1942), SESI (1946), CIEMG (1955) e IEL (1969).

Cabe destacar que maiores informações sobre o SISTEMA FIEMG encontram-se disponibilizadas em seu site (www.fiemg.com.br).

3.2 Orçamento¹¹⁴

O SISTEMA FIEMG apresenta a quase totalidade de sua receita proveniente de contribuições compulsórias do SESI e do SENAI, sendo o restante desta receita obtida através dos serviços prestados a sociedade.

A contribuição compulsória proveniente do SESI está regulamentada no artigo 3º do Decreto Lei 9.403, de 25 de junho de 1946. As indústrias contribuem com 1,5% da folha de pagamento para custeio dos serviços oferecidos à sociedade.

¹¹⁴ As informações de como acontece o processo de elaboração e acompanhamento do orçamento no âmbito do SISTEMA FIEMG foram fornecidas pela Gerência de Planejamento e Orçamento.

Já a contribuição do SENAI, está regulamentada no Decreto-Lei 6.246, de 05 de fevereiro de 1944, artigo 1º. O percentual de contribuição para o SENAI é de 1,0% da folha de pagamento.

Em função dessa receita compulsória, as entidades SESI e SENAI necessitam prestar contas ao Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União. E para atender as demandas desses órgãos é elaborado o Orçamento Oficial que segue a estrutura de plano de contas de caráter público e obedecem regulamentos distintos, conforme consta no art.183 do Decreto-Lei nº 200: *“as entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições parafiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização o Estado, nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma”*.

Em contrapartida, o SISTEMA FIEMG elabora outro orçamento que atende as demandas internas da casa, o Orçamento Gerencial, que apresenta um plano de contas que é uma readequação das contas contábeis em pacotes de receitas e despesas. A seguir, detalha-se esse orçamento, uma vez que é o foco deste artigo.

3.2.1 Orçamento Gerencial

O orçamento gerencial é um modelo de controle que avalia e demonstra, sob um formato contábil, as projeções e desempenhos financeiros periódicos do SISTEMA FIEMG, como um todo e de cada uma de suas Filiais.

O SISTEMA FIEMG utiliza como instrumento gerencial de planejamento e controle orçamentário anual o Orçamento Matricial. Este instrumento, segundo a Gerência de Planejamento e Orçamento, está fundamentado em três princípios: Controle cruzado (todas as despesas e receitas orçadas devem ser acompanhadas por 2 pessoas); Desdobramento das receitas e despesas (devem ser detalhadas no nível de unidades orçamentárias e elementos contábeis); Acompanhamento Sistemático (acompanhamento dos resultados, comparando-se com as metas e definindo-se ações corretivas para os desvios).

A elaboração deste orçamento inicia-se logo após a definição das Iniciativas Estratégicas. Desta forma, além da manutenção e atualização da operação, o orçamento das Entidades deve contemplar também os recursos necessários para viabilizar os projetos e programas estratégicos.

Seguindo o modelo matricial, a elaboração é feita de forma integrada, através da formação de equipe multifuncional, composta por funcionários, gerentes de unidade, assessores e superintendentes, que irão participar da Gestão de Orçamento tanto no nível das Unidades Orçamentárias, quanto no nível das Superintendências e Assessorias.

Todas as Filiais (Unidades Orçamentárias) elaboram seu Orçamento para o próximo ano, através do Planejamento Financeiro, Memória de Cálculo e Detalhamento de Investimento.

As previsões orçamentárias deverão ser feitas nos pacotes de receita e despesas definidos pela Gerência de Planejamento e Orçamento.

Após a aprovação do orçamento e o início do exercício ao qual esse se refere é iniciado seu acompanhamento, que é realizado através da elaboração do Relatório de Anomalia e Reunião de Acompanhamento.

O Relatório de Anomalia consiste em um relatório de controle elaborado pelos gerentes, superintendentes, ou responsável hierárquico pela unidade, quando da ocorrência de desvios em relação à meta acumulada. Além de identificar os desvios ocorridos nas contas contábeis em relação ao previsto, este relatório permite que os envolvidos no processo reflitam sobre as possíveis causas do não cumprimento da meta orçada, para então agir corretivamente nesses desvios, evitando que não se repitam.

Cada pacote e conta contábil deverão ser acompanhados e analisados através de um gráfico de farol, onde as contas de despesas e receitas são interpretadas de maneira distintas.

FIGURA Nº 1 – FAROL DE DESPESAS

FAROL DE DESPESA		
COR	META	OBSERVAÇÃO
VERMELHO	Acima de 103% da meta	Elaborar Relatório de Anomalia
LARANJA	Entre 98% e 103% da meta	Alerta
VERDE	Gasto até 98% da meta	ok

Fonte: Gerência de Planejamento e Orçamento – SISTEMA FIEMG

FIGURA Nº2 – FAROL DE RECEITAS

FAROL DE RECEITA		
COR	META	OBSERVAÇÃO
VERMELHO	Abaixo de 100% da meta	Elaborar Relatório de Anomalia
LARANJA	Não existe	
VERDE	Acima ou igual a 100% da meta	ok

Fonte: Gerência de Planejamento e Orçamento – SISTEMA FIEMG

Quando a meta de Receita e/ou Despesa acumulada do pacote ou unidade não for atendida, o gerente de unidade e/ou monitores de pacote deverão elaborar os relatórios de anomalia.

Nas reuniões de acompanhamento os Relatórios de Anomalias são apresentados pelos gerentes, que deverão propor ações corretivas aos desvios identificados, expor as boas práticas realizadas nas correções de anomalias anteriores e as informações sobre o desempenho do SISTEMA FIEMG.

4. Utilização do orçamento para a tomada de decisão – SISTEMA FIEMG

Este capítulo tem como objetivo demonstrar e analisar os resultados obtidos a partir da aplicação de um questionário a alguns gerentes do SISTEMA FIEMG.

4.1 Resultados

A partir da aplicação do questionário¹¹⁵ a uma amostra intencional de 68 gerentes do SISTEMA FIEMG obteve-se retorno de 25, ou seja, a análise das respostas está baseada em 37% da amostra total.

De acordo com 47% dos gerentes, o orçamento é visto como um instrumento de planejamento e controle de atividades, sendo considerado como importante para a tomada de decisão por 39%. Este é elaborado principalmente pelos gerentes e supervisores das áreas (73%), com o apoio de seus Superintendentes.

A equipe da Gerência de Planejamento e Orçamento é responsável por subsidiar através de orientações e instruções o processo de elaboração, acompanhamento e controle do orçamento. A forma como tal função vem sendo executada, atende a necessidade de 87% da amostra.

É notável a distinção de dois grupos de opiniões entre as áreas quanto ao conhecimento ou não de toda a equipe sobre os valores orçados para o período, onde 52% acreditam que informações inerentes ao processo de gestão devem ser de conhecimento apenas das principais lideranças dos processos, já 48% defendem a importância do envolvimento de toda a equipe como co-responsáveis pela sua execução, comprometendo-se dessa forma a realizarem o previsto.

A elaboração do orçamento para o exercício seguinte feita por 48% é baseada nos dados históricos encontrados em seus sistemas de informação. No entanto, 92% reconhecem a necessidade de vincular seu orçamento as diretrizes, políticas, planos e metas estabelecidos durante o planejamento estratégico, mesmo sabendo da existência de algumas dificuldades, como por exemplo, a falta de nivelamento do conhecimento sobre Planejamento Estratégico e Gestão Estratégica entre todos.

No momento de elaboração do orçamento são identificadas algumas dificuldades como, por exemplo, a necessidade de alguns relatórios que o aplicativo de orçamento não fornece (13%); falta de realização de treinamentos principalmente para as pessoas novatas (17%); o estabelecimento de redução dos valores previstos em relação ao ano anterior, que acabam obrigando a criação de uma “margem de segurança” no estabelecimento.

Para o acompanhamento do orçamento são utilizados os relatórios disponíveis no aplicativo de orçamento (40%), os relatórios de anomalias preenchidos quando identificadas situações de não cumprimento de metas (23%), as planilhas eletrônicas (17%) e reuniões envolvendo a equipe e a gerência (13%). No entanto, durante esse acompanhamento também são identificadas algumas dificuldades, dentre elas, o não atendimento do aplicativo na geração de relatórios necessários (24%), a realização de lançamentos contábeis em contas indevidas (23%), que acabam aumentando o realizado

¹¹⁵ É importante ressaltar que as questões estavam suscetíveis a mais de uma resposta.

de contas que não se relacionam com a despesa, a falta de diretrizes e orientações de como realizá-lo (13%), a falta de treinamentos (10%) e o desconhecimento por parte de alguns do plano de contas.

Cabe destacar que 80% dos responsáveis pela elaboração do orçamento também são responsáveis por acompanhá-lo no decorrer do exercício, a fim de facilitar a identificação de possíveis falhas que venham a surgir.

No decorrer do exercício são identificadas situações indispensáveis a correção de rumo (56%) e novos projetos (31%) que tornam necessária a transposição orçamentária de valores. Esta é realizada pela equipe da Gerência de Planejamento e Orçamento através da transação de valores entre pacotes que apresentem saldo suficiente e aqueles pacotes que contemplarão essas correções de rumo e novos projetos. Os gerentes reconhecem que tal necessidade de transposição orçamentária não deve ser solicitada com frequência, porque a ocorrência de realização de várias transposições estaria demonstrando ineficiência na elaboração do próprio orçamento. No entanto, reforçam que o orçamento não deve ser totalmente rígido, a fim de terem a possibilidade de flexibilização na aplicação de recursos.

Consideraram como pontos positivos proporcionados pelo instrumento de orçamento, o fato deste permitir definições de padrões de avaliação e controle (27%), maior clareza em relação as responsabilidades de aplicação de recursos (26%), o aprimoramento do planejamento (26%) e uma melhor compreensão das metas organizacionais (19%).

Já como pontos negativos destacaram o descasamento entre a ocorrência de um determinado fato e a liberação das informações que demonstrem sua ocorrência, o que pode dificultar a tomada de decisão em tempo hábil; o estabelecimento de “cortes” em determinados pacotes de despesas sem uma análise minuciosa sobre sua real necessidade; a falta de relatórios que atendam as necessidades das unidades no momento de elaboração e acompanhamento do orçamento; e a falta de um processo que permita que os lançamentos contábeis sejam realizados nas contas em que efetivamente determinada despesa foi orçada.

É notável que 68% consideram o orçamento como sendo alta importância e 87 % utilizam-no como um instrumento de controle gerencial que favorece a tomada de decisão. Enfatizaram que através desse instrumento encontram-se aptos a acompanhar a assertividade do planejamento e o conhecimento da realidade local; a verificação de disponibilidade orçamentária para a execução de determinadas atividades, aquisição de novos ativos, contratação de treinamentos, a assinatura de novos convênios e a realizarem as correções de rumo necessárias. No entanto, apesar de ser extremamente útil na tomada de decisão, ressaltam que a forma como vem sendo disponibilizadas as informações sobre possíveis desvios de planejamento, fazem com que as ações realizadas acabem surtindo efeito meses depois, sendo que o ideal seria que esses desvios fossem vistos e tratados o quanto antes.

4.2 Análise Crítica dos Resultados

A utilização do orçamento, apontada pela maioria dos gerentes, como instrumento de planejamento e controle de atividades é reforçada e complementada por Frezatti et al. (2008, p. 02) quando este cita os vários propósitos de sua utilização exposto por Covaleski et al.: planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, além de expressar a conformidade com as normas sociais.

Quanto à identificação de dois grupos de opiniões distintos, no que se refere ao conhecimento dos valores orçados por toda a equipe, onde um grupo acredita que só as principais lideranças devam ter acesso a essas informações e o outro defende a participação da equipe no processo de execução do orçamento, percebe-se na literatura comportamental que quando as pessoas encontram-se envolvidas no processo de elaboração do orçamento de sua área tendem a sentir-se mais motivadas e conseqüentemente trabalham de forma a vincularem seus objetivos individuais aos objetivos organizacionais, proporcionando dessa forma o sucesso da organização.

Conforme mencionado por alguns gerentes, no momento da elaboração da projeção orçamentária estes acabam superestimando valores, ou seja, criando reservas para determinadas despesas a fim de minimizar possíveis impactos ocasionados pelos “cortes”, que às vezes acontecem sem o consentimento das unidades, no momento de aprovação do orçamento. Este comportamento de constituição de reserva orçamentária está relacionado, por Merchant apud Frezatti et al. (2008, p. 03), com a elaboração e execução do orçamento como uma das variáveis que exercem um impacto significativo sobre a atitude, o comportamento e o desempenho dos gestores. Para Yuen, citado pelo mesmo autor (2008, p. 09), quanto mais difícil atingir a meta, maior a propensão em desenvolver reservas orçamentárias.

Quando reconhecem que a transposição orçamentária se faz necessária em momentos onde são identificados correções de rumo e realização de novos projetos, reforçam que o orçamento não deve ser rígido, permitindo desta forma a sua readequação em função de efemeridades que possam ocorrer durante o exercício. Glautier e Underdown citado por Frezatti et al. (2008, p. 09) reafirmam o exposto anteriormente ao colocar que o orçamento deve ser visto como um guia para a ação futura, em vez de um rígido plano que deve ser seguido a despeito das mudanças de cenário.

São perceptíveis algumas opiniões controversas nas respostas dos questionários, como por exemplo:

- É colocado que a Gerência de Planejamento e Orçamento atende as necessidades das gerências quanto à elaboração, acompanhamento e controle orçamentário, mas o que percebeu-se em várias respostas, principalmente quanto às dificuldades encontradas no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento, é a explanação de falta de treinamento, de desconhecimento de diretrizes e orientações de como realizá-lo, de falta de relatórios que atendam as suas necessidades.

- Atribuem à importância do orçamento como sendo de média a alta, mas, no entanto, o que se vê na prática, é a criação de reservas orçamentárias e várias versões do orçamento até a sua aprovação;

- Defendem a utilização deste como instrumento para o auxílio à tomada de decisão, mas esbarram na disponibilização das informações referentes a desvios de planejamento, que só acontecem depois da ocorrência, dificultando desta forma a ação corretiva em tempo hábil;

Estas controvérsias podem ser fundamentadas pela revisão de Shields e Shields e Covaleski et al., feita do orçamento sob perspectiva psicológica, que estuda os efeitos das práticas orçamentárias nos indivíduos, bem como o impacto do comportamento humano nas mesmas. Fundamentando-se na relação precípua entre o superior e seus subordinados, sob a premissa da racionalidade limitada (FREZATTI et al., 2008, p. 3-4).

Diante do exposto anteriormente, o que se pode perceber é que pessoas responsáveis pela tomada de decisão nas organizações, mesmo possuindo o conhecimento de como os processos deveriam acontecer, muitas vezes são influenciadas por um conjunto de incentivos e por consequência acabam tomando decisões que não são a mais adequada.

5. Considerações Finais

Neste artigo descreveu-se o processo de elaboração de Orçamento pelo SISTEMA FIEMG e as respostas dos gerentes obtidas através do questionário. Essas respostas contribuíram para que se pudesse verificar se as informações geradas pelo Orçamento, instrumento de controle gerencial que apóia a tomada de decisão, têm sido utilizadas por essas gerências de forma eficiente. Além de permitir o levantamento de alguns pontos considerados críticos e possibilitou a apresentação de sugestões que venham a contribuir para uma utilização mais eficiente deste orçamento.

A partir das respostas do questionário foram identificados alguns pontos críticos como: a presença de constituição de reservas orçamentárias, a falta de relatórios fornecidos pelo aplicativo (*software*) de orçamento que atendam as necessidades de seus usuários para realizarem seus controles, a falta de treinamentos, o descasamento entre a ocorrência de determinado fato e a liberação de informações para o seu acompanhamento e a falta de um processo que permita que os lançamentos contábeis sejam realizados nas contas em que efetivamente determinada despesa foi orçada.

Abaixo estão listadas algumas sugestões para o aperfeiçoamento da utilização do orçamento enquanto instrumento de apoio à tomada de decisão no contexto:

- Como forma de minimizar a constituição de reserva orçamentária seria interessante que ocorressem *feedbacks* orçamentários a fim de avaliar o desempenho de maneira construtiva, objetiva e imparcial, para que assim gerasse um efeito motivador para a construção de estimativas mais confiáveis (FREZATTI et al., 2008, p. 13).
- Otimizar os relatórios disponíveis no aplicativo de orçamento com intuito de atender as necessidades de seus usuários.
- Alinhar através de cursos todos os funcionários, e não apenas aqueles envolvidos diretamente nos processos, no que se referem à gestão estratégica e planejamento estratégico. Este alinhamento permitirá uma melhor compreensão do processo que antecede a elaboração do orçamento.
- Proporcionar treinamentos periódicos para as áreas, de forma que todos apresentem conhecimento sobre o orçamento e sua utilização no processo de controle gerencial para auxiliar na tomada de decisão.
- Permitir um maior envolvimento dos responsáveis diretos pela elaboração do orçamento nos momentos de negociações para a sua aprovação, a fim de evitar que ocorram “cortes” que venham a prejudicar as operações da unidade. Tal sugestão é fundamentada por Wentzel apud Frezatti et al. (2008, p. 07-08) que identificou uma relação entre a percepção de justiça do processo orçamentário e o comprometimento organizacional, ao incentivar o envolvimento dos colaboradores, durante cortes orçamentários, como sendo essencial para a manutenção do desempenho.

- Permitir que toda a equipe tenha conhecimento dos valores orçados para sua unidade, uma vez que possuindo esse conhecimento a tendência a trabalharem com o intuito de cumprir as metas estabelecidas poderia ser maior.

Logo, após a descrição do processo orçamentário do SISTEMA FIEMG, juntamente com os conhecimentos fundamentados na literatura, o que fica perceptível é que o orçamento enquanto um instrumento de controle gerencial, que apóia a tomada de decisão, não é utilizado de forma mais eficiente, restando ainda como rotina burocrática. No entanto, uma justificativa plausível para essa não utilização eficiente do orçamento no SISTEMA FIEMG são as influências de comportamento sofridas pelos indivíduos no âmbito organizacional.

6. Bibliografia

ALBUQUERQUE, Alexandre Farias; FILHO, Edmundo Escrivão. *Administrar é decidir: A Visão de Herbert A. Simon*. Disponível em: <http://www.ceul.ufms.br/dcs/dconline/artigos/artigo_01.pdf>. Acesso em: 10 set. 2008.

ANTHONY, Robert New. *Contabilidade Gerencial: uma Introdução a Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1970.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. *Decreto Lei nº 200*, de 25 de fevereiro de 1967.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. *Contabilidade Gerencial – Mensuração, Monitoramento e Incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.

CORADI, Carlos Daniel. *O Comportamento Humano em Administração de Empresas*. São Paulo: Pioneira, 1985.

FERNANDES, Rogério Mário; *Orçamento Empresarial – Uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador*. 1ª ed. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de; BORGES, Stella Maris et al. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 7ª ed. Belo Horizonte: UFMG, 2004.

FREZZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial – Planejamento e Controle Gerencial*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZZATI, Fábio; RELVAS, Tânia Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel; NASCIMENTO, Artur Roberto do. *Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?* Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/download.asp>>. Acesso em: 04 set. 2008.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat Salas. *Controle de Gestão – Uma abordagem contextual e organizacional*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. *Manual de Orçamento*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; PESSANHA, Diogo Santiago da Silva; FERREIRA, Paulo Roberto Gonçalves; GOMES, Josir Simeone. *Controle Gerencial em Empresas Internacionalizadas: o Caso da Embraer*. Anais do Enanpad. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2002/dwn/enanpad2002-qin-659.pdf>>. Acesso em 11 out 2008.

SIMON, Herbert Alexander. *Comportamento Administrativo – Estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. Tradução: Aluízio Loureiro Pinto. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

WELSCH, Glenn Albert. *Orçamento Empresarial*. 4ªed. São Paulo: Atlas, 1983.