



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

**Orçamento empresarial como ferramenta
de planejamento e controle**

Estudo de caso da empresa Scafom-Rux Brasil

Fernanda David de Carvalho

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS - CCS

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO

Graduação em Administração de Empresas

Rio de Janeiro, novembro de 2021.



Fernanda David de Carvalho

**Orçamento empresarial como ferramenta
de planejamento e controle**
Estudo de caso da empresa Scafom-Rux Brasil)

Trabalho de Conclusão de Curso

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao programa de graduação em Administração da PUC-Rio como requisito parcial para a obtenção do título de graduação em Administração.

Orientador: Marcos Lopez Rego

Rio de Janeiro, novembro de 2021.

Agradecimentos

Gostaria de agradecer primeiramente a minha família que me deu todo o apoio necessário e sempre acreditaram no meu potencial. Agradeço aos meus pais Valéria e Claudio por toda a estrutura, educação e valores que proporcionaram, agradeço também, ao meu irmão Felipe. Sem eles não teria chegado onde estou hoje. Todo carinho, atenção, cuidado, dedicação e amor foram fundamentais para me tornar a pessoa que sou hoje.

Agradeço aos meus professores da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, responsáveis por grande parte do conhecimento profissional que disponho hoje.

Em especial, ao professor Marcos Lopez Rego por ter sido um orientador excepcional e ter desempenhado tal função com dedicação e amizade. Toda orientação foi fundamental para o meu aprendizado e amadurecimento acadêmico.

Aos meus amigos, tanto da escola, quanto da faculdade, que sempre me apoiaram e me deram força, que sempre compreenderam os momentos em que eu não pude estar presente ao longo dos quatro anos e meio do curso.

A todos que participaram, direta ou indiretamente na minha graduação e no desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, enriquecendo o meu processo de aprendizado. Agradeço imensamente aos entrevistados Marcelo e Junior que disponibilizaram uma parte do seu tempo para participarem da minha pesquisa.

Resumo

CARVALHO, Fernanda. O orçamento empresarial como ferramenta de planejamento e controle (Estudo de caso da empresa Scafom-Rux Brasil). Rio de Janeiro, 2021. 41 p. Trabalho de Conclusão de Curso – Departamento de Administração. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

Através da metodologia do estudo de caso, este trabalho tem como objetivo analisar as vantagens e desvantagens do uso do orçamento empresarial como uma ferramenta de planejamento e controle na Scafom-Rux Brasil, uma empresa que atua no mercado de andaimes e escoramento. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa com dois sócios diretores da empresa. Os resultados obtidos evidenciaram impactos positivos e limitadores.

Palavras-chave: orçamento empresarial; planejamento estratégico.

Abstract

CARVALHO, Fernanda. The business budget as a tool of planning and control (Business case of the company Scafom-Rux Brasil). Rio de Janeiro, 2021. 41 p. Trabalho de Conclusão de Curso – Departamento de Administração. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

Through the methodology of the business case, this study aims to analyze the advantages and disadvantages of using the business budget as a planning and control tool at Scafom-Rux Brasil, a company that operates in the scaffolding and sanding market. For this, qualitative research was carried out with two managing partners of the company. The results showed positive and limiting impacts.

Keywords: business budget; strategic planning

Sumário

1 O tema e o problema de estudo	7
1.1. Introdução	7
1.2. Objetivo do estudo	8
1.3. Delimitação e foco do estudo	8
1.4. Justificativa e relevância do estudo	9
2 Referencial teórico	10
2.1. Visão geral do planejamento	10
2.1.1. Tipos de planejamento	11
2.2. Origens do orçamento	12
2.3. Conceitos e técnicas orçamentárias	12
2.3.1. Evolução dos conceitos de orçamento	13
2.3.1.1. Orçamento estático ou <i>budget</i>	14
2.3.1.2. Orçamento ajustado ou <i>forecast</i>	14
2.3.1.2. Orçamento flexível	15
2.3.1.3. Orçamento contínuo ou rolling	15
2.3.1.3. Orçamento base zero	16
2.3.1.4. <i>Balance scorecard</i> e gestão /custo por atividade	17
2.3.1.5. <i>Beyond budgeting</i> e controle matricial	19
2.4. Orçamentário Empresarial	22
2.5. Funções do orçamento empresarial	23
2.6. Vantagens e limitações do orçamentário empresarial	24
2.7. Interação do orçamento com a controladoria	25
2.7.1. Comitê orçamentário	26
3 Metodologia da pesquisa	29
3.1. Tipos de pesquisa	29
3.2. Etapas da coleta de dados	29
3.3. Análise de dados	30
4. Pesquisa qualitativa Scafom-Rux Brasil	31
4.1. Introdução	31
4.2. Questões aplicadas na entrevista	31
4.3. Respostas pesquisa	32
4.4. Análise dos dados da pesquisa qualitativa	35
5. Conclusões e recomendações para novos estudos	38
5.1 Sugestões e recomendações para novos estudos	40
6. Referências Bibliográficas	41

Lista de Figuras

Figura 1 - Níveis de decisão e tipos de planejamento	11
Figura 2 –Desenvolvimento de planejamentos táticos	11
Figura 3 –Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento	14
Figura 4 – As quatro etapas da elaboração e difusão do BSC	18
Figura 5 – Contrato fixo de desempenho	20
Figura 6 – Comparativo de elementos na gestão das empresas	21
Figura 7 – Estrutura sequencial do orçamento operacional	22
Figura 8 – Estrutura da controladoria	26
Figura 9 – Primeiro modelo de processo orçamentário	27
Figura 10 – Segundo modelo de processo orçamentário	27

1. O tema e o problema de estudo

1.1. Introdução

No século XXI, na chamada era da informação e do conhecimento, a gestão empresarial é marcada pela instabilidade e a incerteza, devido à alta volatilidade dos mercados e dos ambientes de negócio. Assim, diante desses desafios, as organizações buscam formas de antecipar os aspectos sociais, políticos, econômicos e culturais, que impactam nos seus negócios, exigindo capacidades de empenhar recursos da melhor maneira para garantir a vantagem competitiva.

Nos meados dos anos 1990, com a implementação da internet no ambiente de negócio, ocorreu uma rápida globalização dos mercados, impulsionando o desaparecimento das barreiras econômicas e o aumento da competitividade. Mercados antes não explorados, puderam agora ser alcançados. Porém, em contrapartida, empresas que não eram concorrentes passaram a ser. Desse modo, para as organizações potencializarem as suas participações nessas novas demandas, é necessário desenvolver novos planos e ações estratégicas condizentes com o ambiente altamente dinâmico e ambíguo.

Diante desse cenário globalizado, as organizações precisam de sistemas de planejamento e controles gerenciais que possam ser ágeis, úteis e dinâmicos. Com o intuito de acompanhar os resultados desejados e apontar as possíveis divergências. O sistema gerencial mais usado é o orçamento empresarial, que vem de encontro a ideia de trabalhar preventivamente de acordo com as estratégias adotadas. O orçamento pode ser compreendido como uma demonstração dos eventos do planejamento estratégico em valores ao longo de um período, que possibilita a definição quantitativa de metas e objetivos organizacionais.

O orçamento empresarial, como uma ferramenta de gestão, possibilita aos gestores planejarem e controlarem as finanças por grupo empresarial, por companhia e por centro de custo, projeta fluxo de caixa afim de assegurar os compromissos futuros e permite tomar decisões econômico-financeiras de acordo com os objetivos de curto, médio e longo prazo.

Historicamente, o orçamento vem evoluindo ao longo do tempo. Um dos marcos principais ocorreu na cidade de Nova York em 1907, como sendo a primeira cidade a implementar o orçamento público (Lunkes, 2003, p. 36). Segundo Lunkes (2003) no Brasil, a implementação do orçamento aconteceu nos anos 1940, mas foi disseminada mais amplamente entre as empresas na década de 1970, principalmente sobre influência das multinacionais que se instalavam no país.

Diante do exposto, torna-se interessante que as empresas usem ferramentas gerenciais eficientes para se diferenciarem e destacarem no mercado. Dessa forma, cabe a seguinte indagação: Quais são as principais vantagens e desvantagens do uso do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento e controle?

1.2. Objetivo do estudo

Uma das premissas do planejamento e controle é que o orçamento empresarial deve agregar valores às organizações, analisando e vislumbrando as melhores oportunidades e os melhores caminhos em direção ao alcance dos seus objetivos.

1.2.1 Objetivo geral:

- Investigar a importância do orçamento empresarial como um sistema relevante na gestão empresarial para tomadas de decisões.

1.2.2 Objetivos específicos:

- Apresentar as diversas técnicas e conceitos de orçamento empresarial ao longo do tempo;
- Analisar as principais vantagens e desvantagens do orçamento empresarial em uma empresa.

1.3 Delimitação e foco do estudo

Essa pesquisa foi um estudo de caso sobre a empresa multinacional Scafom-Rux, que atua no mercado global de andaimes e escoramento. A Scafom-Rux foi estabelecida no ano de 1978 e é uma empresa familiar. Sua sede fica na Holanda, porém tem escritórios e engenheiros em 16 países e 5

lugares de produção espalhados pelo mundo. Todos são posicionados estrategicamente para atender aos mercados-chave da América do Sul, América do Norte, África, Ásia e Médio Oriente.

A prioridade na Scafom-Rux é a segurança dos usuários, por isso, estabelece um rigoroso sistema de controle de qualidade e de matérias primas dos seus produtos. A segurança é primordial para o sucesso da empresa, seu objetivo é tornar todos os locais de trabalho seguros, estáveis e de fácil acesso.

Assim, a pesquisa evidenciou quais são as principais vantagens e desvantagens que a empresa apresenta com o uso do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento e controle, como ele é confeccionado, o tempo dispendido por cada área e a importância do levantamento de dados usados como base orçamentária. Esse estudo foi limitado a análise temporal do ano de 2020, da filial Brasil.

1.4 Justificativa e relevância do estudo

Os dados a serem levantados tem relevância e podem ser interessantes para empresas do mesmo setor da Scafom-Rux, ou até mesmo para empresas de outros setores produtivos, que desejam utilizar o orçamento empresarial como uma ferramenta de planejamento e controle, visando uma gestão mais eficaz com diferencial competitivo.

Para o meio acadêmico podemos ressaltar a importância dos estudos voltados para a área de estratégia corporativa e o melhor uso de ferramentas gerenciais com foco na eficiência dos processos administrativos. Além disso, os resultados a serem alcançados têm relevância e poderão ser utilizados para a realização de pesquisas e outros trabalhos acadêmicos voltados para a área de administração e planejamento estratégico.

2. Referencial teórico

Neste tópico são demonstrados os principais conceitos e estudos que fazem a argamassa do referencial teórico do trabalho proposto. O referencial será dividido em conceitos de planejamento e controle e orçamento empresarial.

2.1 Visão geral do planejamento

O planejamento tem como conceito, segundo Rezende (2008, p.18), ser um “processo dinâmico, sistêmico, coletivo, participativo e contínuo para determinação dos objetivos, estratégias e ações da organização.” Assim, o processo de planejamento está atrelado basicamente aos desafios e problemas encontrados nas empresas. Deste modo, o autor ainda afirma que o planejamento se refere a antecipar as ações para que as organizações consigam se preparar da melhor maneira. Segundo Robbins (1981, p.73), “Planejamento é a decisão por antecipação do que, como, quando e quem deve fazer algo. Trata-se da especificação de finalidades a serem atingidas”.

Dados os desafios da gestão na era da informação, as organizações, para atingir resultados e criar perenidade, precisam antecipar-se, planejando e controlando meios para a redução dos vários riscos em que estão expostos. Não existe planejamento sem controle. Assim, a avaliação do desempenho pode ser utilizada em qualquer área do conhecimento, tanto para a pesquisa quanto para o planejamento e a implantação de políticas públicas, planos, programas e projetos.

Segundo Welsch (2007), o planejamento e controle dinâmico de resultados é um enfoque amplo para a execução da função de administrar, seu desenvolvimento e sua utilidade tem aumentado significativamente. Ainda Welsch, afirma que o planejamento e o controle de resultados, podem ser definidos em termos amplos, como um enfoque sistêmico e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

2.1.1. Tipos de planejamento

Segundo Oliveira (2018) existem três grandes níveis hierárquicos de planejamento, conforme figura 1:



Figura 1 –Níveis de decisão e tipos de planejamento. Fonte: Oliveira (2018, p.45)

De acordo com Oliveira (2018), o planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada. Ainda Oliveira, descreve o planejamento tático que tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a empresa por um todo. Conforme figura 2:

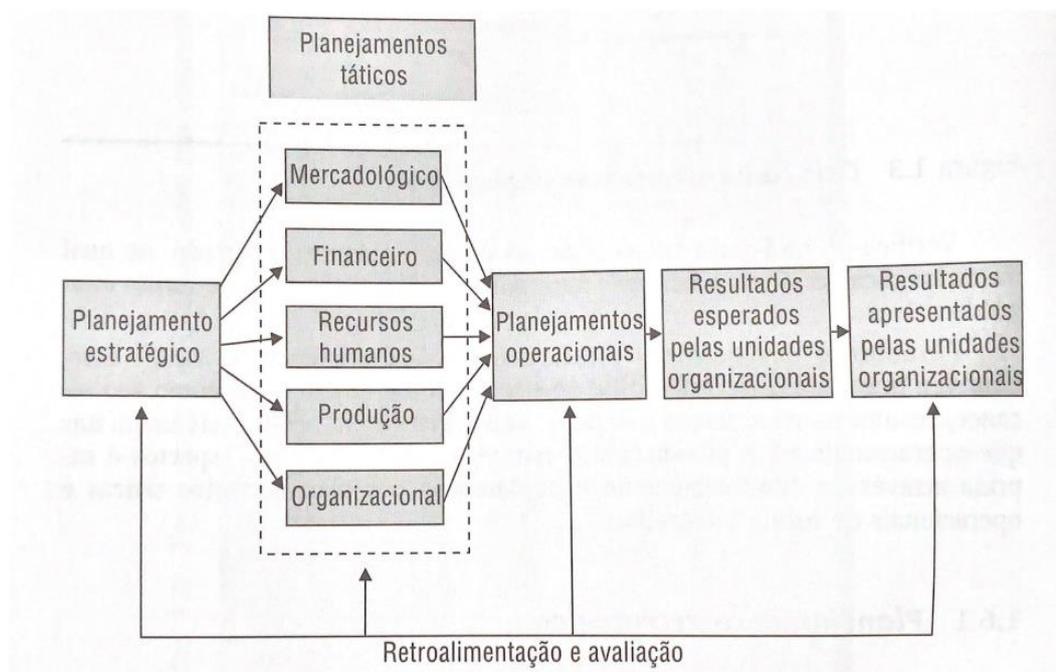


Figura 2 –Desenvolvimento de planejamentos táticos. Fonte: Oliveira (2018, p.48)

Oliveira (2018), relata algumas considerações na dimensão temporal entre o planejamento estratégico e tático. A visão do planejamento estratégico é sempre maior que a do planejamento tático, assim, também chamado de planejamento de longo prazo, ele é oriundo do trabalho do *board* da empresa, na qual se define os objetivos e metas de sobrevivência, em função da análise conjunta de produtos, serviços e da variância do ambiente em que a empresa atua.

Oliveira (2018) considera como planejamento operacional a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas.

2.2. Origens do orçamento

O nascimento do orçamento data da idade moderna, principalmente da origem da constituição britânica de 1689, onde o poder de gastar do primeiro-ministro e do rei era limitado pela autorização do legislativo. Toda a cobrança de impostos e os gastos do governo, obrigatoriamente deveriam ser aprovados para futuras aplicações de recursos das rubricas orçamentárias. (SILVA, 2009)

Lunkes (2009) descreve que a palavra *budget* tem origem na grande bolsa de couro em que o primeiro-ministro inglês carregava os planos de gastos para a apreciação do parlamento. Assim, em 1800, a palavra *budget* ficou incorporada no vocabulário britânico como espelho de orçamento.

No mundo empresarial, o orçamento, foi primeiramente utilizado em 1919, pela empresa Du Pont Norte Americana. O executivo Brown que era responsável pela área financeira, o implementou com sucesso. A partir dos anos de 1970, empresas multinacionais e nacionais, passaram a utilizar essa técnica como uma ferramenta de gestão. (ZDANOWICZ, 1983).

2.3. Conceitos e fundamentos do sistema orçamentário

Segundo Padoveze (2008), o orçamento é um instrumento de controle e desempenho individual dos gestores, assim serve para identificar falhas no processo orçamentário visando minimizar os efeitos não desejados. O orçamento também é um sistema de informação gerencial que necessita de recursos financeiros e operacionais para atingir seus objetivos.

Padoveze (2008, p.11) conceitua os fundamentos do sistema orçamentário como tendo os seguintes aspectos:

- “Envolvimento dos gerentes: estes profissionais devem participar ativamente dos processos de planejamento e de controle, para se obter o comprometimento desses.
- Orientação para objetivos: o orçamento deve ser direcionado para que os objetivos da empresa sejam atingidos eficiente e eficazmente.
- Comunicação integral: é necessário haver compatibilidade entre o sistema de informação, o processo de tomada de decisão e a estrutura organizacional.
- Expectativas realistas: para que o sistema seja motivador, ele deve apresentar objetivos que sejam desafiadores e, ao mesmo tempo, possíveis de serem alcançados.
- Aplicação flexível: o sistema orçamentário não é um instrumento de dominação. O valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções e ajustes, bem como revisões de valores e de planos.
- Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho e sistema variável de recompensas.”

O envolvimento do *board* é fundamental, haja vista que, a grande maioria dos sistemas orçamentários segue um modelo de metas *top down*, ou seja, de cima para baixo. Porém, nunca deve ser visto como um modelo ditatorial. Cabe ressaltar que os objetivos estratégicos a serem alcançados nunca devem ser impossíveis ou inviáveis, e sim, desafiadores e realistas, para que não ocorra o desinteresse dos funcionários envolvidos. O orçamento também é utilizado para premiação ou remuneração variável, gerando assim, um estímulo para o atingimento das metas orçamentárias. (PADOVEZE 2008)

2.3.1. Evolução dos conceitos de orçamento

Padoveze (2008), entende que o orçamento deve ser um instrumento de controle no processo de planejamento e de avaliação de desempenho. Além disso, afirma que o importante é ter em mente que a adoção de determinado tipo e conceito de orçamento está ligado ao modelo de gestão da empresa e a cultura orçamentária desenvolvida internamente. Para melhor entendimento, Padoveze ressalta que podemos identificar duas vertentes para explicar esse

pensamento. A vertente 1, busca tornar o processo orçamentário mais rigoroso, rígido e preciso, transformando-o no mais relevante instrumento usado no planejamento e controle das empresas. Já a vertente 2, tem um viés de processo orçamentário mais simplificado e menos rígido, como por exemplo, o *beyond budgeting*, que na sua essência, até desestimula a utilização do orçamento como ferramenta de planejamento em gestão empresarial. Conforme figura 3:

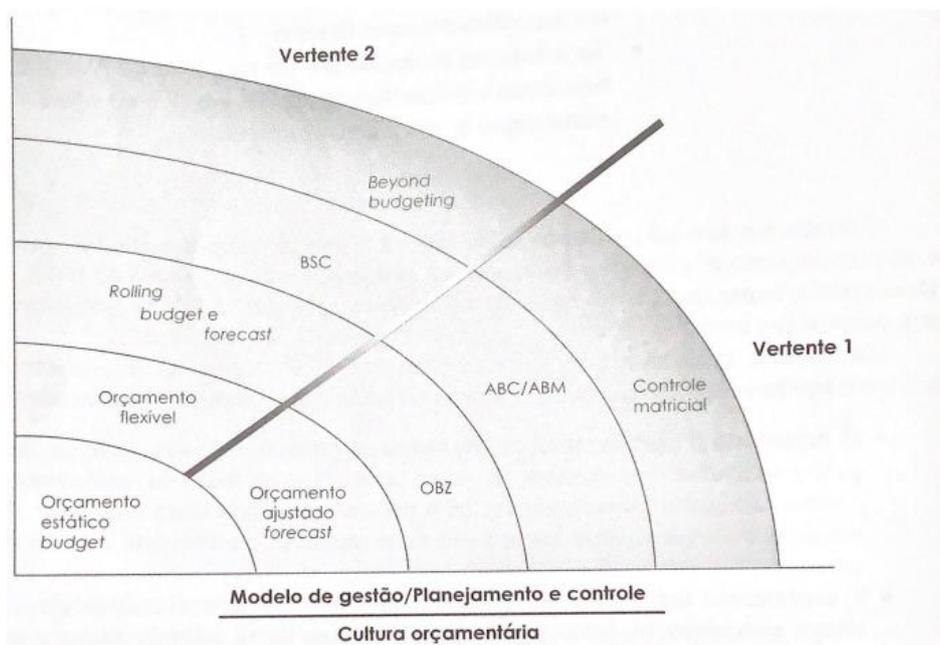


Figura 3 –Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento. Fonte: Pandoveze (2008, p.32)

Pandoveze (2008), faz uma evolução dos conceitos orçamentários conforme será demonstrado nos tópicos seguintes.

2.3.1.1. Orçamento estático ou *budget*

Padoveze (2008) diz que o primeiro conceito de orçamento foi o de orçamento estático (original ou *budget*), este conceito de orçamento é o mais utilizado pelas organizações, haja vista, que a sua elaboração parte da fixação de volumes de venda e conseqüentemente determina os volumes de atividades dos setores da organização. Assim, podemos evidenciar que o orçamento estático é um conjunto de dados fixados para a o exercício seguinte e não deve ser alterado.

2.3.1.2. Orçamento ajustado ou *forecast*

Segundo Padoveze (2008), o orçamento ajustado é uma derivação do orçamento estático, que também é chamado de *forecast*. Esse tipo proporciona ao orçamento uma alternativa de flexibilização e ocorre quando se faz necessária fazer uma alteração no orçamento estático, em razão de uma mudança nas variáveis orçamentárias fundamentais. Um exemplo é a forte desvalorização cambial e/ou a alteração do volume de vendas e de produção.

A palavra *forecast* vislumbra dois conceitos:

- Orçamento ajustado, que seria um novo orçamento (original modificado)
- Previsão até o final do período orçado, que é representado pelo somatório dos valores dos períodos já realizados mais os valores dos valores dos períodos a serem realizados.

2.3.1.2. Orçamento flexível

De acordo com Padoveze (2008), o conceito de orçamento flexível foi pensado para resolver os problemas da falta de ajustes do orçamento estático, ele parte da premissa de que o fator principal orçamentário vem da projeção do volume de vendas. Assim, esses volumes não devem ser fixados, mas sim, entendido com uma oscilação normal das operações e conseqüentemente seus custos e despesas.

Esse orçamento tem como ponto central a perfeita distinção entre custos fixos e variáveis. Os custos variáveis seguem o volume de venda e os custos fixos são os gastos que a empresa tem para qualquer nível de volume de operação, ou seja, não se altera até que exceda a capacidade operacional. Exemplo: o aluguel de um galpão será igual para armazenar um ou um milhão de unidades. Quando estourar a capacidade desse galpão, este custo conseqüentemente será alterado dada a necessidade de um novo espaço para armazenagem.

2.3.1.3. Orçamento contínuo ou *rolling*

Esse conceito de orçamento, também é chamado de previsão contínua. Assim, o orçamento contínuo pode ser caracterizado como um processo que planeja um período específico, usualmente para um ano. São feitas também,

geralmente, revisões trimestrais para um melhor acompanhamento e ajustes necessários.

Desse modo, o orçamento contínuo ou *rolling*, abandona o primeiro trimestre orçado e planeja mais três meses subsequentes. Exemplo: ao término do primeiro trimestre de um ano, é feita a confrontação do real *versus* orçado, depois, a empresa orça mais três meses, ou seja, janeiro, fevereiro e março do ano posterior e assim sucessivamente. Esse conceito é muito interessante pois possibilita a empresa a ter um horizonte de doze meses contínuos de forma mais flexível e dinâmica. (PADOVEZE 2008)

2.3.1.3. Orçamento base zero

Segundo Padoveze (2008), esse conceito busca manter o orçamento mais rígido, utilizando ferramentas gerenciais como principal instrumento de controle e avaliação de desempenho organizacional. O orçamento Base Zero revisa anualmente cada uma das suas atividades, considerando a necessidade ou não de sua existência, desprezando assim, a série histórica dos custos como referência passada. Assim, cada atividade que serve de base orçamentária terá que ser rediscutida, analisada e seu valor será orçado partindo do zero. Avança o autor declarando que o orçamento base zero é precursor do conceito de reengenharia, ou seja, rediscutir a empresa a partir de seus processos e da existência necessária deles. (COSTA, MORITZ & MACHADO, 2007).

Há uma dificuldade operacional de se aplicar esse conceito, haja vista que ele traz um aumento significativo do cálculo das bases orçamentárias, ou seja, costuma ser mais demorado devido a uma análise minuciosa das prioridades estratégicas para o exercício em questão. O orçamento Base Zero, segundo Lunkes (2003), tem como objetivo se adequar as operações da empresa com os recursos disponíveis. Assim, os gestores devem analisar e reestruturar as atividades essenciais, descartando despesas, programas e projetos que não sejam financeiramente atrativas.

As características e objetivos do OBZ segundo Lunkes (2003, p. 39) são:

- “Analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base zero;
- Focalizar objetivos e metas das unidades de negócio, cujos recursos são consequência do caminho e/ou direção planejados;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores chave do negócio;

- Aprovar nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- Desenvolver a forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas;
- Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão. Cada gestor deve organizar seu plano orçamentário a partir de pacotes de decisões que facilitem o processo de tomada de decisão”.

Deste modo, Lunkes (2003), afirma que o orçamento Base Zero está interligado ao custo de padrão ideal, ou seja, os administradores da organização têm o compromisso de desenvolver os pontos de análise de custos, apontando suas prerrogativas e finalidades, a fim de obter as condições de plena eficiência e máximo rendimento.

Para Padoveze (2008, p.45), o sistema orçamentário Base Zero tem algumas limitações durante o seu uso. As principais são:

- “Necessidade de mais tempo e esforço para o preparo do orçamento
- Aumento considerável do volume de papel
- Análise de muitas informações em um curto período
- Grandes exigências de recursos humanos e materiais
- Dificuldades de compreensão de alguns conceitos básicos
- Resistência do pessoal de nível hierárquico mais baixo, que tende a refutar mudanças e a defender a posição em que se encontram
- Dificuldades de começar todos os anos partindo do zero
- Aplicabilidade limitada a área de apoio e serviços
- Possibilidade de administradores, prejudicados pelo conceito, tentarem atrapalhar o processo
- Possibilidade de decisões erradas serem tomadas devido a objetivos ambíguos.”

2.3.1.4. *Balance scorecard* e gestão de custo por atividade

O *Balanced Scorecard* (BSC) e a gestão de custo por atividade (ABC), são modelos de gestão criados na década de 1990, para serem utilizados como uma evolução dos conceitos do planejamento e orçamento. A adoção desses conceitos implica no detalhamento das peças orçamentárias ao nível de cada atividade, tornando o orçamento um processo mais analítico estimulando os usuários a um uso constante dessas ferramentas orçamentárias. (PADOVEZE 2008)

Para implementarem o conceito do BSC, as empresas precisam elaborar quatro grupos de medidas:

- Indicadores financeiros essenciais;
- Medidas essenciais dos clientes;
- Medidas essenciais para acompanhamento dos processos internos;
- Medidas essenciais de aprendizado e crescimento;

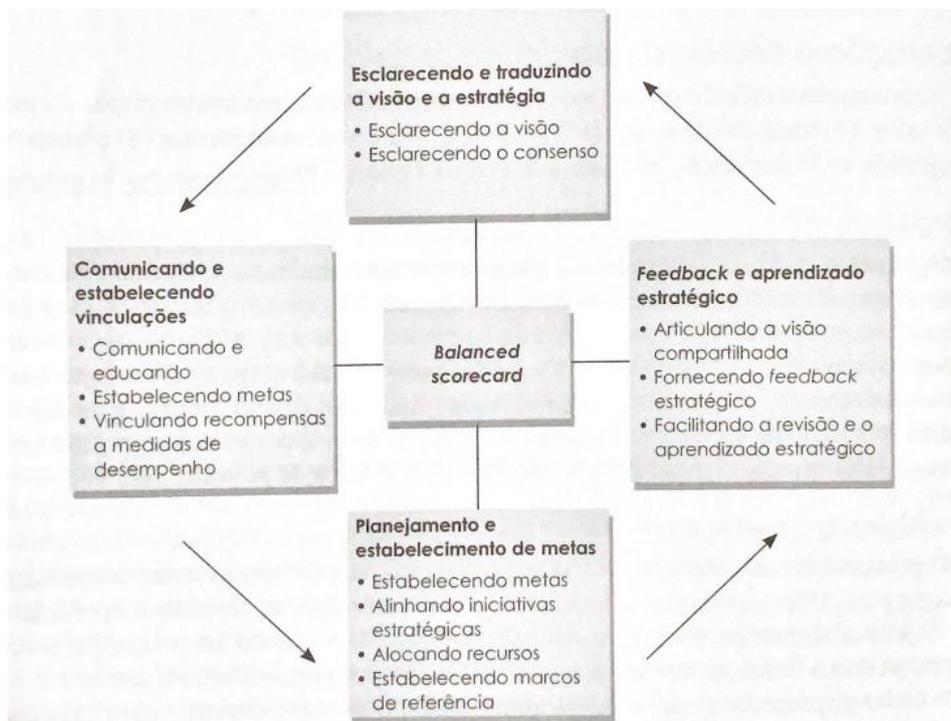


Figura 4 – As quatro etapas da elaboração e difusão do BSC. Fonte: Pandoveze (2008, p.70)

O BSC integra os indicadores financeiros a um sistema gerencial mais equilibrado que vincula o desempenho operacional de curto prazo e os objetivos estratégicos de longo prazo.

O BSC é alinhado com as metas e compatibilizado com o orçamento que é estruturado e consolidado em função das medidas utilizadas para elaboração das premissas orçamentárias possibilitando o gerenciamento da empresa em um único instrumento, tendo como objetivo geral comunicar a estratégia corporativa a toda empresa; analisar os objetivos estratégicos e correlacionar com as recompensas pessoais; identificar; analisar os resultados obtidos em relação às metas estabelecidas e dar o *feedback*. (Kaplan e Norton, 2001).

Segundo Padoveze (2008), o método de custeio ABC, consiste em fazer o custeio separadamente, segregado por atividade, levando em conta a quantidade de direcionadores de custos observados em cada uma delas. O autor ainda afirma que:

“O último passo envolvido no método de custeamento ABC, é a determinação do custo unitário dos produtos. Os custos e as despesas diretas e variáveis de cada produto são objeto de cálculo anterior e seguem o mesmo critério de cálculo de qualquer outro método de custeamento. Basicamente, a diferença do custo ABC está no custeamento dos departamentos e dos setores indiretos, que normalmente são rateados pelos outros métodos de custeamento por absorção. “

(PADOVEZE 2008, p.56)

2.3.1.5. *Beyond budgeting* e controle matricial

Segundo Padoveze (2008), o *beyond budgeting* é o conceito mais resistente a utilização dos sistemas de orçamento tradicionais, ele admite apenas os conceitos de *rolling forecast*, considerando desnecessário e prejudicial à gestão das empresas. Esse sistema estabelece objetivos claros e compartilhados aos gestores, incentivando o trabalho em equipe, descentralização e liberdade para tomada de decisão, bem como a responsabilidade com os resultados. Assim, podemos descrever os doze princípios básicos do *beyond budgeting*

- Governança
- Responsabilidade pelo desempenho
- Delegação (liberdade para agir)
- Estrutura
- Coordenação
- Liderança
- Atribuição de metas
- Processo estratégico
- Administração antecipatória
- Administração dos recursos
- Mensuração e controle
- Motivação e recompensas

O autor ainda afirma que o *beyond budgeting*, é um processo de gestão descentralizado desenvolvido para os gestores e adaptado de acordo com as mudanças no ambiente que cercam a empresa. Deste modo, podemos entender que é um processo de gestão contínua e dinâmica desenvolvido e adaptativo que tem como objetivo exacerbar o potencial de desempenho da empresa e oferecer poder para os gestores que estão na linha de frente.

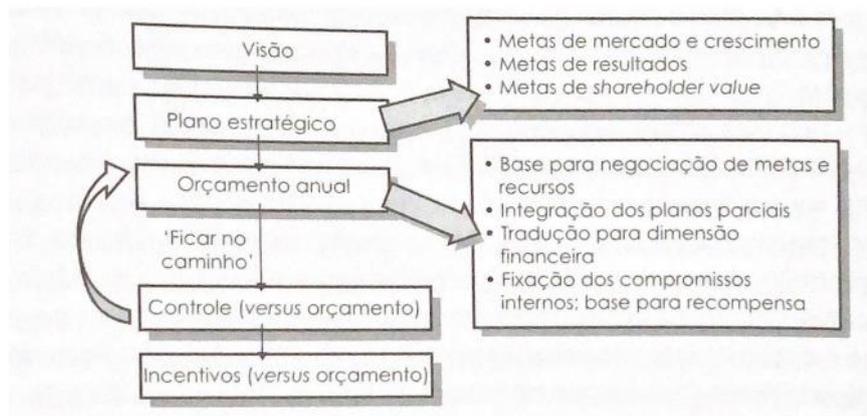


Figura 5 – Contrato fixo de desempenho. Fonte: Pandoveze (2008, p.84)

Segundo Hope e Fraser (2003, p. 70 apud FREZATTI 2005, p. 28) Os principais pontos ressaltados dessa metodologia são os seguintes:

- “definição de metas levando em conta *benchmarking* externo à organização, numa perspectiva de médio prazo. Não existem metas fixas, mas variáveis, decorrentes do momento vivenciado pelos gestores. Pretende eliminar as metas anuais fixas para conviver com uma abordagem situacional;
- motivação e premiações baseadas nas metas externas avaliadas posteriormente, levando em conta o que deveria ser feito. O objetivo dessa visão é reduzir o que os autores chamam de “jogo orçamentário”, no sentido de atingir metas fixas a todo custo, inclusive renunciando a princípios éticos;
- processo estratégico contínuo, descentralizado e até mesmo local, que deve ser incentivado considerando o nível de ambição e respostas rápidas;
- oferecimento de recursos quando demandados, o que reduz perdas, desperdícios e gastos desnecessários, eliminando-se questões do tipo: “tenho que gastar para não perder a verba no ano que vem”;
- coordenação entendida como “um time” ou “todos no mesmo barco”, encorajando a cooperação e a excelência dos serviços;
- circulação rápida de informações, que devem ser disponibilizadas para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético’.

Ainda Hope e Fraser (2003) destaca que o orçamento está dentro dos três níveis de planejamento: o estratégico, gerencial e operacional. Porém, o que

se tem evidenciado é que o orçamento no nível gerencial tem sofrido mudanças devidas as novas demandas do mercado que buscam indicadores não monetários. Deste modo, a visão de muitas empresas precisou ser redefinida perante a perspectiva do planejamento e a participação do orçamento. A figura 6 mostra um quadro comparativo de elementos na gestão das empresas, em que relacionam pontos característicos do orçamento tradicional, com pontos característicos do *beyond budgeting*. Assim, com a figura 6, pode-se entender melhor os pontos divergentes entre esses dois modelos de gestão.

DESCRIÇÃO	ORÇAMENTO TRADICIONAL	BEYOND BUDGETING
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado <i>benchmarking</i> , preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.
Premiações e bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem "daquilo que deveria ser feito".
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por nível superior.	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revista. <i>Forecast</i> demandado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Figura 6 – Comparativo de elementos na gestão das empresas. Fonte: Frezatti (2005, p.30)

De acordo com Padoveze (2008), o controle matricial vai na direção oposta ao *beyond budgeting*, se baseia na estruturação do processo orçamentario tradicional e no orçamento base zero. Prega um controle duplo dos elementos que formam as receitas, custos e despesas, forçando que cada gestor preste conta do seu orçamento para o seu superior imediato e também para outro responsável, geralmente alocado na controladoria da empresa, para fazer um duplo *check* das contas.

Assim, Marçola & Andrade (2010) explicam que a gestão matricial atua com um controle cruzado, ou seja, duas pessoas ou equipes de uma empresa ficam responsáveis pelo acompanhamento sistemático dos custos e despesas. Cabe ressaltar que o controle matricial feita pelo plano orçamentário dos custos.

Segundo Marçola & Andrade (2010, p. 6), o planejamento orçamentário na perspectiva do controle matricial tem outra contribuição importante:

“Outra contribuição oriunda da adoção do controle matricial, é que o Planejamento Orçamentário é tratado como a atividade que objetiva a elaboração de um plano que contemple todas as despesas previstas para uma determinada área ou entidade dentro da organização. É resultado do estudo das despesas uma a uma e sua distribuição no tempo. Nele são definidas as metas orçamentárias com base nas análises feitas pelos gestores. O controle, neste contexto, consiste no sistemático acompanhamento da evolução das despesas e na tomada de ações corretivas a fim de atingir o plano traçado.”

2.4. Orçamentário Empresarial

Os sistemas orçamentários são relevantes ferramentas para a gestão operacional e estratégica das organizações, gerando acompanhamento e controle dos planos e das estratégias pré-estabelecidas para a atingir os resultados desejados. Padoveze (2009) afirma que o orçamento “nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje” é “a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano”. A figura 7 desmembra sequencialmente as fases do orçamento operacional, começando pelo orçamento de vendas, seguidos de produção e estoques, que vai gerar o orçamento de matéria prima, mão de obra e custos gerais de produção. Após isso, é gerado o orçamento de caixa e posteriormente a projeção do demonstrativo de resultado e a projeção do balando patrimonial.

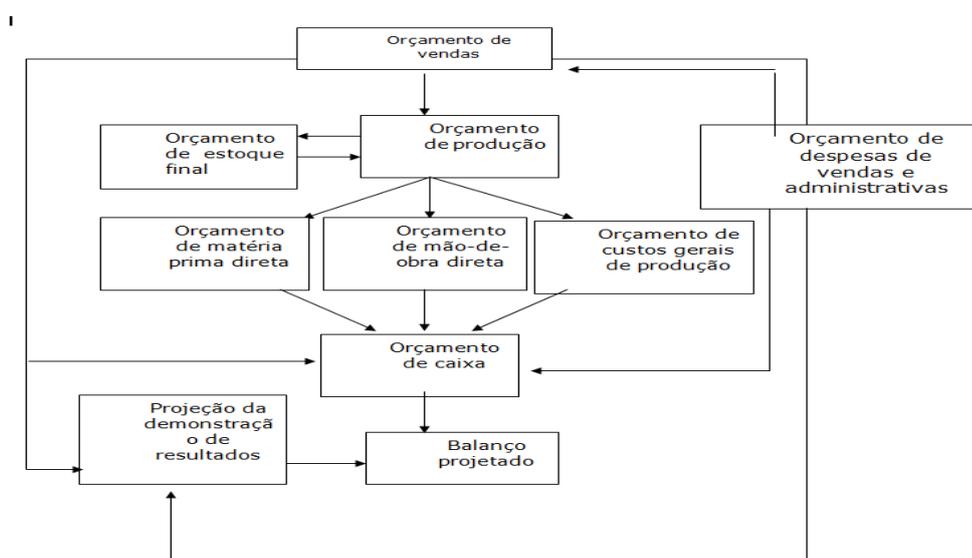


Figura 7 – Estrutura sequencial do orçamento operacional. Fonte: Pandoveze (2008, p.84.)

Hoji (2014), declara que o orçamento empresarial é uma ferramenta que visa a “mensuração que avalia e demonstra, por meio de projeções, os desempenhos econômicos e financeiros da empresa, bem como das unidades que a compõem”. Hoji evidencia também, que o orçamento proporciona uma visão antecipada dos resultados obtidos das estratégias e planos previamente aprovados pela alta gestão da empresa. Ainda podemos visualizar que o orçamento é um importante instrumento de controle e, para ser utilizado eficientemente, é preciso acompanhar as atividades e comparar periodicamente o desempenho efetivo como planejado.

Em vista disso, podemos acreditar que o orçamento empresarial é uma ferramenta importante para gerar informações que poderão influenciar nas decisões futuras das organizações. Assim, o orçamento possibilitará criar indicadores de desempenho apropriados para o acompanhamento do planejamento e para o controle contínuo do desenvolvimento eficiente das atividades empresariais.

2.5. Funções do orçamentário empresarial

Conforme os estudos de Mucci, Frezatti e Dieng (2015) O orçamento é considerado como um destaque no Sistema de Controle Gerencial. Para os autores, o orçamento permite valorizar fenômenos, identificar metas a serem alcançadas, analisar as variáveis e fazer as alterações, em uma vertente de uso diagnóstico.

Mucci, Frezatti e Dieng (2015) afirmam que o orçamento empresarial é um instrumento muito empregado na gestão e tomada de decisões nas organizações de diversos tamanhos e regiões. O orçamento empresarial exerce diversas funções dentro das empresas, porém, não são padronizadas e nem homogêneas, haja vista as suas diferenças de formação, cultura e gestão.

Assim, podemos perceber que as principais funções do orçamento abordado no estudo de Mucci, Frezatti e Dieng (2015), está na percepção da utilização do orçamento pelos gestores como um processo importante e válido para a tomada de decisão. Além disso, tem a função de nortear a aplicação de recursos da melhor maneira para alcançar metas. Cabe ressaltar também, que o estudo frisa que o orçamento tem diversas percepções dentro da estrutura

organizacional, ou seja, a percepção do orçamento do nível operacional e gerencial geram visões diferentes.

“O estudo também mostrou que a importância das funções de planejamento e de diálogo influencia a percepção de utilidade para a gestão e a tomada de decisões por parte desses gestores. Os resultados fornecem indícios de que o orçamento tem potencial de uso maior do que tem sido percebido, tendo em vista a gama de funções que ele pode exercer dentro do processo de gestão das empresas e, nesse sentido, percebe-se que esse artefato não visa apenas a promover a sustentabilidade financeira, mas sim a sustentabilidade organizacional (CHAPMAN & KIHN, 2009; MALMI & BROWN, 2008), facilitada quando se percebe que a função diálogo é valorizada e praticada. Assim, as funções do orçamento não são estáticas, interagem e são dependentes entre si, tendo em vista que o orçamento consiste em um processo dinâmico dentro do Sistema de Controle Gerencial da empresa, e deve ser visto como tal.” (MUCCI, FREZATTI E DIENG 2015, p. 289)

2.6. Vantagens e limitações do orçamentário empresarial

Segundo Sanvicente (2000), a utilização do orçamento empresarial gera vantagens e limitações para a organização.

Vantagens do orçamentário empresarial

- a) Posiciona e fixa objetivos e políticas para empresa e as suas unidades de negócio, através da sistematização do processo de planejamento e controle;
- b) Faz a integração de diversos orçamentos parciais em um orçamento global;
- c) Impõe aos gestores a detalharem com prazos e recursos demandados nas atividades pelas quais serão responsáveis;
- d) Reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias através da delegação de poder;
- e) Aponta os processos que tem eficiência ou ineficiência das áreas da empresa e demonstra o progresso dos objetivos e metas operacionais;
- f) A preparação do orçamento para todos os níveis da empresa tende a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis;

Limitações do orçamentário empresarial

a) As informações contidas nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros, maiores ou menores;

b) Custo do sistema de controle orçamentário exige diversos ajustes em diversos departamentos da empresa, o que demanda a elaboração de um sistema complexo na contabilidade de custos, para melhor análise e responsabilização dos gastos.

c) O uso de um sistema orçamentário ajusta-se melhor a uma filosofia e estilo de administração com participação, que não seja aceitável em algumas empresas que tenha uma administração excessivamente autoritária.

Sanvicente (2000), ainda afirma que ter um sistema de controle orçamentário disponibiliza informações relevantes para a organização, ou seja, permite identificar necessidades de medidas corretivas, quando o desempenho efetivo não é considerado satisfatório e o processo de execução pode ser redirecionado para melhor atender aos objetivos da empresa. Além disso, possibilita também, informações de avaliação do desempenho de funcionários, apoiando um sistema de remuneração por desempenho.

2.7. Interação do orçamento com a controladoria

Padoveze (2009) destaca que a controladoria da empresa é o órgão responsável pela condução da confecção do orçamento, bem como tem a responsabilidade de fazer a interação deste com o sistema da contabilidade geral e da contabilidade societária. O principal motivo do orçamento estar dentro da área de controladoria, é que as análises das variações dos valores orçados *versus* valores realizados, é de responsabilidade do *controller*. Segundo Mosimann & Fisch (1999) o *controller* é um profissional que atua na área de controladoria de uma organização onde sua principal função é gerar os melhores resultados possíveis através da gestão financeira e patrimonial, analisando os riscos dos ambientes externos e internos.

A figura 8 mostra a estrutura organizacional da controladoria, em que o departamento de planejamento e controle tem como principais atribuições a confecção do orçamento, projeções e análise de investimentos, bem como a

contabilidade de custos, contabilidade por responsabilidade, acompanhamento do negócio, gestão de risco e gestão tributária.

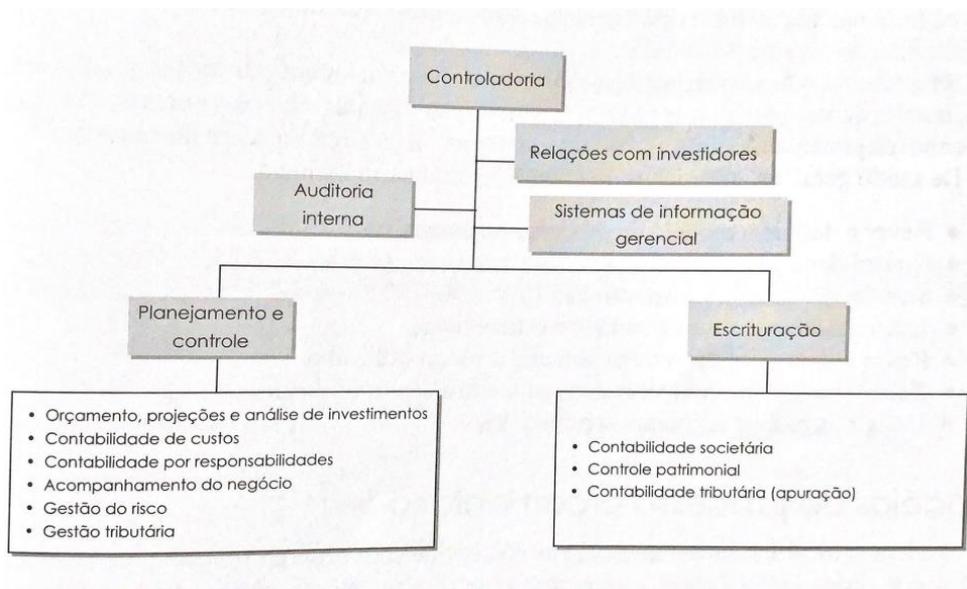


Figura 8 – Estrutura da controladoria. Fonte: Pandoveze (2008, p.17.)

2.7.1. Comitê orçamentário

O comitê orçamentário, segundo Padoveze (2008), deve ser instalado formalmente na empresa e deve ser formado pelos diretores e *controller*, que ficará como o principal responsável pelo processo da confecção do orçamento. De modo geral, o autor ainda afirma que as atribuições do comitê orçamentário incluem:

- “Rever e definir o modelo de processo orçamentário
- Consolidar o cronograma
- Selecionar um cenário a ser utilizado
- Explicar os objetivos e as metas estratégicas
- Rever e definir os tipos de orçamento a serem utilizados
- Rever e definir os conceitos de orçamento a serem utilizados
- Definir as premissas gerais orçamentárias” (PADOVEZE 2008, p.18)

Padoveze (2008), identifica duas abordagens na condução do processo orçamentário, no primeiro modelo, conforme a mostra a figura 9, quem faz a preparação das peças orçamentárias é a controladoria. Após a aprovação do comitê orçamentário, essas peças são enviadas aos departamentos para a

validação dos seus gestores. A segunda abordagem, como mostra a figura 10, têm uma visão mais participativa dos gestores porque, as peças orçamentárias são feitas pelos gestores dos departamentos e em seguida enviadas a controladoria, a qual retorna o processo junto ao comitê orçamentário para validação.

	ETAPAS	ÁREA RESPONSÁVEL
1	Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
2	Aprovação inicial	Comitê orçamentário
3	Remessa aos responsáveis	Controladoria
4	Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
5	Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e comitê orçamentário
6	Ajuste das sugestões com base nas reorientações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
7	Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
8	Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
9*	Controle orçamentário	Controladoria
10*	Reporte das variações	Áreas responsáveis

Figura 9 – Primeiro modelo de processo orçamentário. Fonte: Pandoveze (2008, p.19.)

	ETAPAS	ÁREA RESPONSÁVEL
1	Preparação das peças orçamentárias	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
2	Revisão das peças recebidas	Controladoria
3	Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
4	Análise para aprovação	Controladoria e comitê orçamentário
5	Retorno das peças orçamentárias com as sugestões e determinações do comitê	Controladoria
6	Ajuste das sugestões e determinações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
7	Análise final para aprovação	Controladoria e comitê orçamentário
8	Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
9	Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
10	Controle orçamentário	Controladoria
11	Reporte das variações	Áreas responsáveis

Figura 10 – Segundo modelo de processo orçamentário. Fonte: Pandoveze (2008, p.19 e 20)

Assim, Padoveze (2008) afirma que no comparativo entre os dois modelos, o primeiro gasta-se menos tempo do que o segundo. Estando a controladoria

ciente das premissas orçamentárias tem condição de elaborar as peças de modo mais bem coordenado com as premissas gerais. O que se observa é que nem todos os gestores possuem o conhecimento necessário para o uso adequado das premissas gerais para que a confecção do orçamento, o que acarreta em um modelo menos dinâmico e eficiente.

3. Metodologia da pesquisa

3.1. Tipo de pesquisa

Segundo Yin (1994) existem três condições para se identificar o tipo de estratégia da pesquisa a ser adotada: (a) o tipo de questão de pesquisa, (b) a extensão do controle exercido pelo pesquisador tem sobre os eventos e (c) o foco contemporâneo em oposição aos eventos históricos.

Neste estudo será realizada a pesquisa qualitativa de campo que, segundo Vergara (2000, p. 47) é considerada como "uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo".

Para este estudo, a pesquisa foi definida pela análise interpretativa do problema, pelo tempo disponível e da relevância e envolvimento dos gestores da empresa (no estudo de caso). Assim, delineamos a pesquisa qualitativa descritiva de único caso, Roesch (1999).

Utilizou-se entrevistas semiestruturadas que se caracterizam por articular questões abertas e estruturadas possibilitando uma abordagem de certa forma livre, sem rigidez na formulação das respostas, com a elaboração de um roteiro composto por poucas questões. O roteiro tem como objetivo servir de guia ao entrevistador, não sendo um instrumento de cerceamento para o entrevistado, ou seja, constitui-se num mecanismo para orientação de uma "conversa com finalidade", um facilitador de abertura, de ampliação e de aprofundamento da comunicação" (Yin, 1994)

3.2. Etapas da coleta de dados

Para este estudo, foi selecionada a pesquisa exploratória. Segundo Malhotra (2019), o principal objetivo da pesquisa exploratória é explorar um problema ou uma situação para prover critérios e compreensão.

Além de exploratória, a pesquisa também é qualitativa, a fim de adquirir informações relevantes e de qualidade, que permitissem entender questões importantes a respeito do uso do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento e controle. Deste modo, foi elaborado um questionário com

perguntas direcionadas para os dois sócios diretores da empresa Scafom-Rux Brasil, com perguntas referentes ao ano fiscal de 2020.

Ademais, a pesquisa qualitativa busca alcançar uma compreensão das razões e motivações subjacentes desses indivíduos (MALHOTRA, 2006). Nesta etapa, procurou-se valorizar a qualidade das respostas, para entender de maneira aprofundada a opinião dos entrevistados.

3.3. Análise de dados

O tratamento dos dados foi feito em uma etapa. Primeiramente, foram analisados os dados das entrevistas qualitativas. Nas perguntas com respostas abertas não existem opções pré-definidas, a maior vantagem é o grau de amplitude das respostas, já que os respondentes têm a chance de compartilhar exatamente o que pensam.

As entrevistas foram gravadas por Zoom e depois transcritas no Microsoft Word, para uma melhor organização e análise dos resultados. Por meio da comparação das respostas, pôde-se encontrar semelhanças entre as opiniões dos respondentes que se mostraram interessados no assunto abordado na pesquisa.

4. Pesquisa qualitativa Scafom-Rux Brasil

4.1. Perfil dos respondentes

A pesquisa qualitativa foi feita em novembro de 2021, com os dois principais executivos da Scafom-Rux Brasil, via Zoom e durou cerca de uma hora. Foi feito um questionário que serviu como orientação para extrair uma série de informações relevantes para os pressupostos dos objetivos do trabalho.

Os dois executivos entrevistados são:

Diretor geral:

Nome: Marcelo Alves Correa

Idade: 63 anos

Formado em engenharia civil

Experiência de 41 anos no segmento

Diretor comercial:

Nome: Manoel Junior (“Junior”)

Idade: 52 anos

Formado em engenharia civil

Experiência de 26 anos no segmento

4.2. Questões aplicadas na entrevista

1. Na sua opinião o quão importante é para a organização, o uso do orçamento como ferramenta de planejamento e controle? Justifique. (1- nada; 2- pouco; 3- médio; 4-muito)
2. Como a empresa elabora o seu orçamento empresarial?
3. Quais são as principais dificuldades na elaboração do orçamento empresarial?
4. Quais são as técnicas orçamentárias que a empresa utiliza?
5. Quais os principais benefícios da utilização do orçamento empresarial para a empresa?

4.3. Respostas pesquisa

1. **Na sua opinião o quão importante é para a organização, o uso do orçamento como ferramenta de planejamento e controle? Justifique. (1- nada; 2- pouco; 3- médio; 4-muito)**

MARCELO: “4 – Muito importante, porque o orçamento aprovado, valida as nossas propostas de trabalho para o próximo ano, perante a matriz, que fica na Holanda, e serve como um direcionador para todas as principais ações da nossa unidade de negócio.”

JUNIOR: “4 – Concordo com o Marcelo, acrescentaria ainda, que o orçamento além de direcionar a alocação de capital, serve também como balizador das remunerações variáveis dos executivos. Ou seja, é por meio do atingimento das metas orçamentárias que a matriz avalia e premia (ou não) os executivos das unidades de negócio.”

2. **Como a empresa elabora o seu orçamento empresarial?**

MARCELO: “O planejamento na Sacfom-Rux é um processo complexo porque todas as empresas do grupo sofrem um filtro da matriz, na Holanda. Em outubro, a comissão que elabora o orçamento da unidade de negócio Brasil, que é formado por mim, Junior e o Matheus (gestor de controladoria) elabora o plano orçamentário. Assim, após a confecção, as unidades de negócio enviam para a matriz o *budget* anual para crítica e avaliação. O *budget* é feito em duas partes o operacional e o de capital. O orçamento operacional é onde será projetado as receitas operacionais, os custos (pessoal, manutenção de equipamentos e locação) e despesas (tarifas, transporte e manutenção predial), após isso, vem a segunda parte, onde é confeccionado o *capex* (*Capital expenditure*) que são as despesas de capitais ou investimentos em bens de capitais.

JUNIOR: “O *budget* de uma empresa prestadora de serviço é um pouco diferente de como nós realizamos na empresa, porque

apesar de sermos uma empresa de serviço, nós temos o uso de capital intensivo que são todos os equipamentos que nós alugamos (andaimes, formas de concreto, escoramento etc.). Assim, fazemos um inventário dos ativos operacionais e projetamos o aluguel para o próximo ano, por exemplo, para o orçamento de 2022, estipulamos um nível de ocupação desse equipamento em 70%, ou seja, 30% do equipamento está ocioso ou em manutenção.”

MARCELO: “Exatamente Junior, por sermos uma empresa de prestação de serviço com utilização de capital intensivo, podemos dizer que a projeção de um aumento do faturamento orçado (preço médio de locação x 70% dos ativos operacionais) não necessariamente é bom. Porque a empresa pode ter um EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) positivo, mas o que realmente é importante para nós, é o ROI (*Return On Investment*), ou seja, o retorno que os ativos operacionais geraram para a empresa. Como temos muito capital empregado, a comparação é se o ROI é maior que o retorno desse capital aplicado em um ativo financeiro. Assim, o índice mais importante e que é analisado a fundo no orçamento, é o ROI, inclusive porque vai gerar a base do aumento ou redução de investimentos, bem como a bonificação e distribuição de lucro.”

JUNIOR: “O nosso orçamento é anualizado pelo ano fiscal de janeiro a dezembro com revisões trimestrais, onde as divergências são apuradas (real x orçado). Assim, se houver alguma mudança de cenário tanto do ambiente interno quanto do ambiente externo, essas variáveis são consideradas nas revisões trimestrais.”

3. Quais são as principais dificuldades na elaboração do orçamento empresarial?

JUNIOR: “Eu diria que a principal dificuldade é a formulação do orçamento em si, que demanda muito tempo para levantar as variáveis e os dados a serem orçados, já que nós não utilizamos o orçamento anterior como base para os subsequentes. Além disso, a leitura sobre o mercado também é um ponto que dificulta a

confeção orçamentária, principalmente porque estamos passando por momentos de instabilidade política (eleições) e econômica, o que dificulta um nível de previsibilidade mais assertiva. Essa instabilidade impacta principalmente no nosso mercado porque 80% da nossa locação é feita para indústria, que faz investimentos para longo prazo (10 a 20 anos) e isso acaba afetando a perspectiva da demanda e níveis de preços”

MARCELO: “Concordo com a visão do Junior, no caso dos custos da mão de obra e os custos operacionais, esses são bastantes previsíveis. Porém, a maior dificuldade passa a ser no orçamento da receita, porque as empresas do meu segmento têm uma reação do mercado que pode ser comparada ao segmento das companhias aéreas, que em épocas de baixa demanda de um determinado trecho, os preços tendem a cair e começa a ter uma briga de tarifas. Ou seja, se o mercado desaquece por algum motivo, como a crise econômica de 2008 ou a de 2014 com a Petrobrás e os escândalos da Lava Jato, as empresas param de demandar muito rápido e isso afeta diretamente o preço do aluguel dos equipamentos, caindo em até 50% o valor num período de 5 meses. Assim, o nosso orçamento pode “furar muito”, ou seja, a análise do ambiente externo é importante para poder calibrar as previsões orçamentárias.”

JUNIOR: “Como exemplo do que o Marcelo falou, temos o ocorrido no final de 2013 para 2014, com a Lava Jato, as grandes obras de diversos clientes foram paralisadas, o que impactou em 70% do nosso faturamento e o preço despencou em 50% em menos de 6 meses. Em contrapartida, o preço do aluguel dos equipamentos nos últimos 2 anos mais que dobrou, mas nesse caso não foi por causa da Petrobras, mas foi por causa do aumento da demanda de aço, o que fez com que o setor de siderurgia, petroquímica e celulose, demandassem mais equipamentos de manutenção.”

4. Quais são as técnicas orçamentárias que a empresa utiliza?

MARCELO: “Nós adotamos a técnica do orçamento base zero, ou seja, desconsideramos o histórico anterior e refazemos todas as previsões. Em outubro nós fechamos o orçamento, enviamos para aprovação na matriz para entrar em vigor em janeiro.”

JUNIOR: “No caso do orçamento de investimento em ativos imobilizados, exemplo: reforma predial e melhorias no ambiente operacional são feitos individualmente e aprovados na matriz. Mas isso são orçamentos que não são recorrentes.”

5. Quais os principais benefícios da utilização do orçamento empresarial para a empresa?

MARCELO: “O orçamento é importante para a previsibilidade do negócio. Assim, consideramos o orçamento como o velocímetro da empresa, é um dos instrumentos para saber para onde a empresa está indo. A previsibilidade é muito importante para saber quando e porque fazer investimentos ou aportes de capital. Sem o orçamento, a empresa seria como diz a música do Zeca Pagodinho “deixa a vida me levar”, ou seja, não é uma empresa que tenha planejamento.”

JUNIOR: “Um dos principais benefícios que o orçamento proporciona, é a visão de metas que temos que atingir e o nível de comprometimento para atingi-las. Assim, ao ser estipulado o nível do ROI, que é o nosso principal indicador de desempenho, nós traçamos as estratégias operacionais com foco em gerar os resultados desejados.”

4.4. Análise dos dados da pesquisa qualitativa

Este item, apresenta os principais resultados alcançados, analisa e discute as implicações do uso do orçamento empresarial como ferramenta de gestão e controle na empresa Scafom-Rux Brasil. Dentre as principais questões abordadas aos socio diretores, podemos analisar os seguintes pressupostos:

- O orçamento empresarial é uma ferramenta do planejamento corporativo. Todas as unidades de negócio preparam e enviam à matriz da Scafom-Rux, na Holanda que valida os objetivos e metas estratégicas para um ano e após análise aprova ou não o orçamento.
- O orçamento empresarial é estruturado em duas partes. A primeira é o orçamento operacional e a segunda o orçamento de capital (CAPEX).
- A Scafom-Rux Brasil utiliza dois tipos de orçamento. O orçamento Base Zero, feito anualmente, desprezando a série histórica dos custos como referência passada. É utilizado também o método de Orçamento Flexível, onde trimestralmente são vistas as premissas e apuradas divergências significativas e ajustadas para o restante do período orçado. Deste modo, a empresa está sempre atualizando os impactos das variáveis exógenas não controláveis no orçamento.
- Os entrevistados pontuaram as principais dificuldades de realizar o orçamento empresarial. O fator percebido de maior impacto é a análise assertiva do ambiente externo, que gera diversas incertezas e dificulta a previsibilidade das ações e resultados.
- Ficou claro que o orçamento é uma ferramenta de planejamento e controle muito útil para a gestão da empresa, pois funciona como um direcionador das estratégias operacionais, enfatizado pelo sócio Marcelo como sendo um “velocímetro da empresa”, que vai nortear os investimentos e as avaliações feitas pela matriz na Holanda.
- Os principais indicadores de desempenho que tem maior relevância para a empresa são o EBITDA, que demonstra a lucratividade operacional da empresa e o ROI que mede a rentabilidade dos ativos operacionais. O ROI foi citado como o fundamental e mais importante avaliador de desempenho pois trata-se de uma empresa de prestação de serviço com uso de capital intensivo.

- Os entrevistados reforçaram que uma das vantagens do uso do orçamento é a previsibilidade para saber quando e porque fazer investimentos ou aportes de capital.

Assim, após a análise dos dados recolhidos da entrevista, temos a suposição que o orçamento empresarial é uma ferramenta importante e fundamental para uma gestão científica e profissional de uma organização do tipo da Scafom-Rux, criando assim, um alicerce de dados e informações que irão auxiliar os gestores na tomada de decisão de curto, médio e longo prazo.

5. Conclusões e recomendações para novos estudos

O presente estudo tem o objetivo de analisar e responder a pergunta: Quais são as principais as vantagens e desvantagens do uso do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento e controle? Em um estudo de caso da empresa Scafom-Rux Brasil.

As vantagens apuradas no estudo foram:

- O sistema orçamentário da empresa é uma ferramenta de planejamento e controle, formalmente implantado pela administração em todas as unidades de negócio, gerando assim, a vantagem de ter dados estruturados, que geram informações sobre a comparação do real *versus* orçado de suas receitas, custos, despesas e investimentos.
- O sistema orçamentário gera indicadores de desempenho importantes para acompanhar e avaliar os resultados das unidades de negócio. Servindo de base para a bonificação e a remuneração variável.
- A confecção e uso do orçamento faz com que os gestores criem um senso crítico sobre as atividades que agregam valor para o negócio. Perguntas como: Por que fazer? Como fazer? Quando fazer? e quanto custa? São mais bem pensadas e respondidas com o uso do orçamento na gestão empresarial.
- O orçamento de investimento (Capex) é relevante para a Scafom-Rux, haja vista que é uma empresa prestadora de serviço com uso de capital intensivo. Deste modo, o principal avaliador de desempenho que a empresa adota, o ROI, analisa a rentabilidade dos ativos operacionais frente a um ativo do mercado financeiro. Assim, com esse orçamento, os executivos sabem quais ativos estão sendo bem operados e quais ativos precisam de uma melhor utilização.

As desvantagens apuradas no estudo foram:

- O sistema orçamentário por ter boa parte da sua confecção afetada pelas variáveis não controláveis do ambiente, tende a ser impactado de diversas formas. O ambiente político, econômico do país e exterior são voláteis e tendem a dificultar a sua previsibilidade impactando muitas vezes negativamente o orçamento de empresas.
- O orçamento empresarial é um sistema de controle que demanda tempo e diversas análises para que seja de fato relevante para a empresa. Os dados do orçamento sobre os custos e receitas a serem analisados são coletados, e então é feita uma simulação onde as principais premissas sobre volume de vendas, preço de venda e custos operacionais e despesas administrativas são formatadas em forma de um demonstrativo de resultado que servirá de base para o EBITDA projetado e o ROI desejado.
- O controle de metas da empresa matriz, sediada na Holanda, é rígido, o que implica na aprovação do orçamento anual, bem como nas revisões trimestrais. Todas as mudanças nas premissas orçamentárias devem ser aprovadas antecipadamente na *holding*, o que gera um fluxo de informações muitas vezes demoradas e burocrático. A burocracia afeta a dinâmica e a agilidade do processo e das revisões orçamentárias.

Ao final da coleta, tabulação e análise dos dados da pesquisa, podemos evidenciar o nosso pressuposto, o uso do orçamento empresarial como ferramenta de gestão e controle oferece uma gama de vantagens e desvantagens no processo de gestão. O uso prático do orçamento trouxe maior segurança para tomada de decisão, tornando um direcionador importante para aumentar o nível de acertabilidade dos objetivos da empresa. Por outro lado, é um processo burocrático que requer tempo para sua confecção, as áreas devem estar em total sintonia para que os prazos de entrega sejam cumpridos e conseqüentemente, as metas alcançadas.

5.1 Sugestões e recomendações para novos estudos

O setor de prestação de serviço de engenharia de acesso é diversificado com empresas de pequeno, médio e grande porte. Além disso, é um setor bastante pulverizado e descentralizado.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam feitas outras pesquisas com empresas do mesmo segmento e do mesmo porte para que o pressuposto dos benefícios e dificuldades do sistema orçamentário seja mais abrangente e conclusivo.

6 Referências Bibliográficas

COSTA, Alexandre M.; MORITZ, Gilberto; MACHADO, Filipe Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no Planejamento e Controle de Resultados em Organizações Empresariais **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 4, n. 8, P. 85-98, 2007.

FREZATTI, Fábio. *Beyond budgeting*: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, p. 23-33, 2005.

HANSEN, Dor R.; MOWEN, Maryanne **Gestão de custos**. Tradução Robert Brian Taylor; Revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária**: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial. 11ª. edição. São Paulo: Atlas, 2014.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap**. Boston: Harvard Business School Press, 2003.

KAPLAN, S, Robert e NORTON, P. David. **Organização orientada para a estratégia** – como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard*, prosperam no ambiente de negócio. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2ª edição, 2001.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2ª. edição. São Paulo: Atlas, 2009.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Tradução Laura Bocco. 4ª. edição. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de Marketing**. 7ª. edição. Porto Alegre: Bookman, 2019.

MARÇOLA, J; ANDRADE, J. Gerenciamento matricial de despesas na área de operações: Proposta e implementação em uma empresa metalúrgica de grande porte. **XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, p. 1-14, 2010.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na Administração de Empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

MUCCI, D.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As múltiplas funções do Orçamento Empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 30, n. 3, p. 283-304, 2016.

OLIVEIRA, D. **Planejamento estratégico: Conceitos – Metodologia – Práticas**. 34ª. edição. São Paulo: Atlas, 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thompson Learning, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luis; TARANTO Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

REZENDE, D. A. **Planejamento Estratégico para organizações privadas e públicas: guia prático para elaboração de projeto e plano de negócios**. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

ROBBINS, Stephen P. **O processo administrativo**. 1ª ed. São Paulo: Atlas S.A., 1981.

ROESCH, S. M. Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em Administração: guia para estágios, trabalho de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 2ª. edição. São Paulo: Atlas, 1999.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, C C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. [S.l: s.n.], 2000.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3ª. edição. São Paulo: Atlas, 2000.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4ª. edição. Tradução e adaptação à terminologia de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

YIN, R. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 1994.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento Empresarial**. Porto Alegre: Sagra, 1983.