

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS

CURSO DE MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

LUCIANE FRANKE

**O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO ATRAVÉS DO PLANO ORÇAMENTÁRIO:
UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DE MANUTENÇÃO INDUSTRIAL**

SÃO LEOPOLDO

2014

LUCIANE FRANKE

O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO ATRAVÉS DO PLANO ORÇAMENTÁRIO:

UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DE MANUTENÇÃO INDUSTRIAL

Projeto apresentado à Universidade do Vale do Rio dos Sinos como requisito parcial para aprovação no curso MBA em Controladoria e Finanças.

Orientador: Prof. Ms. Rolf Zenker

SÃO LEOPOLDO

2014

RESUMO

Nas empresas, a busca por excelência e por produtividade na prestação de serviços tem estimulado o foco em aperfeiçoamento organizacional, planejamento e controle por meio de diversas ferramentas, tais como o plano orçamentário. Pesquisas revelam que o engajamento dos funcionários no processo de elaboração do orçamento reflete positivamente em suas ações e no alcance de metas pela empresa. Frente a este panorama, esta pesquisa discute de que maneira o processo de participação dos funcionários na organização do plano orçamentário, bem como a comunicação das metas e estratégias nele definidos, pode contribuir para o alcance de objetivos e para o crescimento sólido da empresa. Neste estudo, a pesquisadora reuniu dados e efetuou análises baseadas em questionários (vinte e um) aplicados aos funcionários e observação participante (níveis da alta direção, média gerência e operacional), em um empresa do ramo de manutenção industrial, localizada no Polo Petroquímico de Triunfo/RS. Das análises de conteúdo e estatística descritiva, ressalta-se não existir grandes divergências nas respostas, uma vez que os participantes não estão inseridos, ou estão apenas parcialmente inseridos, no processo de elaboração do orçamento. Embora o processo de planejamento orçamentário não esteja estruturado na empresa analisada, os funcionários mostraram ter conhecimento do plano orçamentário, ainda que em diferentes graus, destacando, ainda, a importância deste instrumento para motivação e para o desenvolvimento eficiente de suas tarefas na empresa.

Palavras-chave: plano orçamentário. Comunicação. Participação dos funcionários.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	5
1.2 OBJETIVOS	9
1.2.1 Gera l	9
1.2.2 Específicos	9
1.3 JUSTIFICATIVA	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	12
3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA.....	15
3.1 DELINEAMENTO DO ESTUDO	15
3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	15
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS.....	16
3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS	16
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO	17
4 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA	18
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
REFERÊNCIAS	25
ANEXO 1 - QUESTIONÁRIO.....	28
ANEXO 2 – RESULTADOS DO QUESTIONÁRIO.....	30

1 INTRODUÇÃO

As pressões competitivas a que as empresas são expostas forçam-nas a aprimorar seus processos. Frente a um ambiente turbulento, as medidas de desempenho precisam ser amplas, a fim de que auxiliem na tomada de decisão. Neste cenário, o orçamento empresarial passou a receber maior importância, devido ao contexto dinâmico e incerto. Além disso, conforme apontado por Bornia e Lunkes (2009), com o aparecimento do trabalhador do conhecimento, os modelos orçamentários centralizados na definição de metas podem inviabilizar a participação e a motivação dos funcionários. Seguindo esse raciocínio, neste estudo aborda-se como o processo de participação facilita à comunicação das metas, através do orçamento na organização Alfa¹, empresa referência como especialista em trocadores de calor e atuante nos setores de manutenção, fabricação e montagem industrial no Brasil.

A intenção é identificar quais informações no processo de comunicação são assimiladas a partir do orçamento gerado por dois grupos: um de participantes e outro de não participantes na estruturação; verificando possíveis divergências nas informações compreendidas por eles no referido processo. Os grupos mencionados foram escolhidos por acompanharem de modos distintos a organização do orçamento, bem como por desempenharem papéis de relevância diferente sobre os resultados esperados, a partir dos orçamentos de projetos. Para este estudo, torna-se fundamental compreender as diferenças, a fim de verificar os reflexos da participação na elaboração do orçamento sobre as rotinas de trabalho.

Este projeto está organizado de modo que proporcione ao leitor informações sobre o contexto vivenciado pela empresa Alfa, os desafios que enfrenta com o processo de incorporação e a forma como acontece seu planejamento orçamentário, apresentados através do item que define o problema de pesquisa aqui proposto. Após a contextualização da empresa alvo deste projeto, a pesquisa apresenta os objetivos que orientam o estudo, seguidos pelo item que justifica a importância desta proposta. Subsequentemente, encontra-se a fundamentação teórica, na qual predominam os conceitos apresentados por Frezatti (2009 e 2010); Padoveze e Taranto (2009); Lavarda, Canet-Giner e Peris-Bonet (2010). Os autores foram escolhidos como aporte teórico em virtude da contemporaneidade e da abordagem de aspectos sobre o planejamento orçamentário apresentados em seus estudos, assim como por

¹ Empresa localizada no Polo Petroquímico de Triunfo. Nome fictício; conforme orientação do diretor geral da empresa para que autorizasse a pesquisa *in loco*, com aplicação de questionários aos funcionários.

serem coerentes com o foco desta pesquisa, que se volta à comunicação e ao impacto da participação no processo de organização do orçamento.

Após a fundamentação teórica, expõem-se os métodos e os procedimentos para coleta e análise de dados, abordando também as limitações deste estudo de caso, considerando a abrangência da pesquisa com relação ao número de respondentes do questionário e ao prazo para realização do mesmo. Discutem-se, em seguida, os dados alcançados por meio da aplicação de vinte e um questionários e da observação participante, ambos conduzidos pela pesquisadora. Os resultados foram submetidos à análise de conteúdo e de estatística descritiva, dada à relevância de ambos os métodos para classificação e tratamento das informações, uma vez que a análise de conteúdo permite abrangência da seleção dos documentos e a análise estatística a sumarização de registros quantitativos. A análise foi realizada buscando identificar o posicionamento dos grupos, e sua importância é fundamentada no interesse em compreender a relevância da principal característica que difere os grupos: a participação na estruturação do plano orçamentário.

Por fim, diante dos resultados obtidos, as considerações finais expõem as sugestões de melhoria propostas pela pesquisadora com base nos conhecimentos adquiridos a partir do impacto da comunicação nas informações geradas pelo plano orçamentário nas atividades exercidas pelos grupos. A pesquisa deixa em evidência, nas considerações finais, as possíveis divergências no desempenho entre funcionários que participam da elaboração do orçamento e funcionários que não participam, indicando de que maneira as percepções assimiladas a partir do plano orçamentário são capazes de motivar os funcionários a alcançar os objetivos da empresa.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Este estudo originou-se da percepção da pesquisadora acerca do cenário observado na organização Alfa, que passou, após incorporação por empresa internacional, de um processo familiar para um novo paradigma nas relações empresa-funcionários, problematizado ao longo deste item.

A cultura europeia vem paulatinamente tornando-se presente no cotidiano da empresa Alfa, que iniciou suas atividades em janeiro de 1990, na cidade de São Leopoldo/RS. Na época, ainda era uma pequena prestadora de serviços de assistência técnica, reparação,

conservação e manutenção de equipamentos elétricos e mecânicos. Em agosto de 1994, ampliou o ramo de atuação ao iniciar a prestação de serviços de manutenção e de montagem mecânica, principalmente junto às empresas do Polo Petroquímico em Triunfo. Dessa data em diante, os negócios se expandiram consideravelmente, impulsionando a Alfa a investir em uma Sede com oficina própria junto ao Polo Petroquímico, aproximando-se de seus principais clientes e vinculando sua imagem a um complexo mundialmente conhecido.

A relação de amizade e de empatia estabelecida pelo fundador da empresa para com os funcionários perpetuou-se quando seus filhos a assumiram. Assim, a Alfa construiu uma cultura de trabalho, de lealdade e de identificação dos funcionários para com a empresa. Após ter se consolidado plenamente no mercado e alcançado faturamentos significativos, seu desempenho foi percebido por uma multinacional suíça, que, em junho de 2011, adquiriu-a e iniciou o processo de incorporação. Atualmente, a empresa Alfa apresenta um contexto de intensa ampliação da participação de mercado, bem como transformações estimuladas especialmente pelo processo de adaptação a novos métodos de trabalho. Em julho de 2014, a Alfa contava com 500 funcionários atuando na Sede e nos diversos projetos de manutenção que a empresa realiza. Os principais clientes absorvem cerca de 80% dos funcionários em serviços nas suas plantas, enquanto que cerca de 20% atua na Sede. Em períodos de grande demanda de projetos, denominados de "Paradas de Manutenção", a empresa chega a ter mais de 800 funcionários.

A empresa incorporadora decidiu manter o quadro de funcionários da empresa Alfa, no entanto, com o novo panorama, as mudanças são percebidas a cada dia de modo mais intenso. Os membros de alta direção e média gerência ainda praticam uma gestão familiar e resistem aos procedimentos requeridos corporativamente, mas alguns processos mandatórios invariavelmente tiveram que ser integrados às rotinas. Da mesma forma, percebe-se a perda da visão anterior de identificação com a empresa e relação de lealdade que o nível operacional apresentava antes da incorporação.

A cultura europeia vem tornando-se presente no cotidiano da empresa, por meio da implementação dos sistemas de gestão da qualidade, saúde, segurança, código de conduta para negócios e análise de riscos. Um dos grandes desafios é a integração dos sistemas de gestão da qualidade e de gestão de saúde e segurança, pois novos documentos, manuais, procedimentos e formulários estão sendo adaptados às rotinas de trabalho substituindo e/ou complementando os antigos. As certificações de nível global que a empresa possui são a ISO 9001 e OHSAS 18001. No entanto, o processo de integração iniciado em 2013 com os padrões corporativos da certificação ainda não foram plenamente concluídos. A previsão de

finalização é em novembro de 2014. Além disso, foi introduzida na empresa a atividade de controladoria, a fim de reportar dados financeiros e o andamento dos empreendimentos, bem como a conformidade com normas, procedimentos e conduta nos assuntos financeiros de acordo com os princípios da empresa suíça.

Apesar de todas as mudanças na forma de conduzir os negócios, com verificações muito criteriosas e análises de riscos, os processos internos de planejamento, controle e avaliação de desempenho ainda são pouco eficientes. A implantação de um novo sistema de tecnologia está buscando aumentar o controle e determinar os custos de modo mais coerente, mas ainda existem muitos desafios expressos pela resistência cultural e pela identificação com os antigos métodos de trabalho. Uma das atividades que ainda não se tornou sistematizada é a elaboração do orçamento da empresa. Apesar do foco em planejamento e orçamentos para elaboração de projetos para os clientes, a mesma atenção não se aplica aos processos internos. As informações sobre custos têm baixa eficácia, com apropriação ineficiente dos mesmos, bem como pouco controle; condições que impossibilitam a avaliação de desempenho de forma competente. Quando são estabelecidos os orçamentos para o ano seguinte, não são realizadas reuniões para reflexão sobre os resultados da competência anterior, e nem mesmo é discutido o desempenho da empresa. Cada gestor realiza individualmente o orçamento de sua área, sem metodologia e critérios padronizados e, em seguida, o entrega ao Controller².

De acordo com Bornia e Lunkes (2009), esses modelos anuais funcionam em um mercado estável, onde há poucas incertezas. Entretanto, o panorama mudou e essas características não estão mais na rotina de muitas empresas. Neste ambiente, a centralização do orçamento perde sua eficácia, dispensando muito tempo e dinheiro. A pesquisa sobre as características do orçamento empresarial e sua respectiva relação com o planejamento estratégico revela, para Ferreira e Diehl (2012, p. 56), que, mesmo frente a divergências, “[...] todos os autores entendem o orçamento como a quantificação das metas do planejamento estratégico e o desdobramento das diretrizes e políticas estratégicas dele definidas”. As divergências de conceito surgem na discussão quanto à responsabilidade sobre o orçamento, que se divide entre os níveis estratégico, tático ou operacional. (FERREIRA; DIEHL, 2012).

Na empresa Alfa, de modo geral, o gestor não estabelece com atenção e não comunica à equipe as metas orçamentárias. Ou seja, o orçamento torna-se apenas uma ferramenta

² Controller: funcionário da empresa responsável pela elaboração e controle de contrato social; emissão de relatórios sobre desempenho financeiro e operacional da empresa; controle de ativos; gestão de custos; análise de demonstrações contábeis; elaboração e emissão de relatórios corporativos para assegurar conformidade com normas estabelecidas pela empresa suíça, controladora da empresa Alfa. Responsável, ainda, por receber os orçamentos determinados pelos gerentes dos departamentos da empresa para realização de projeções financeiras.

meramente formal e não envolve as pessoas para que se comprometam em atingir os objetivos financeiros da empresa. Além disso, distancia os funcionários de um dos valores essenciais da organização: “Pessoas engajadas”; já que todos estão alheios aos planos e projetos da organização, o que dificulta a compreensão do papel de cada um no contexto como um todo.

Conforme Spreitzer e Porath (2012), desempenhar funções num vácuo de informações tira o sentido do trabalho, já que o trabalhador não entende onde e como sua participação, ou a realização de suas tarefas, pode encaixar-se no negócio da empresa. Por outro lado, munido das informações necessárias, além de melhores decisões, sentir-se-á mais confiante para tomar a iniciativa. Nascimento (2006, p. 1) acredita que a utilização do orçamento “representa a formalização e a quantificação dos planos estabelecidos pela administração da empresa. Pode-se ter um enfoque de longo prazo, denominado orçamento estratégico, ou de curto prazo, denominado orçamento operacional”.

Na empresa Alfa, após a conclusão da previsão orçamentária, não há um enfoque com prazo efetivamente definido. Formalmente, a competência estabelecida é de um ano. Entretanto, por não ser adotada como base decisória, não tem impacto nas rotinas. Apesar da realização de reuniões periódicas, da preparação de projetos e da prestação de serviços aos clientes, a importância da elaboração e da aplicação do orçamento não é considerada. Dessa forma, a empresa perde a oportunidade de apropriar-se do orçamento como ferramenta para planejamento e estruturação de metas. Apenas em projetos específicos de serviços realizados aos clientes é estabelecido um plano orçamentário.

O setor de Planejamento Técnico elabora e determina metas e políticas, acompanhando-as em longo prazo. Com isso, constata-se que a construção de orçamentos é uma realidade na empresa, mas está culturalmente aceita e implementada apenas em determinado setor. Os planos orçamentários representam parte do desempenho dos resultados esperados, e a empresa como um todo não possui metas globais. A cultura orçamentária não é uma subcultura da cultura geral da empresa, como apontam Padoveze e Taranto (2009), visto que não tem por base o processo orçamentário seguido pelo todo, mas corresponde a uma parte do processo de entrega de resultados ao cliente. Elaborar um excelente orçamento é o primeiro passo para conquistar novos contratos e, após esta etapa, seguir e controlar para que sejam alcançados são outros fatores determinantes para o sucesso.

Na organização de que trata este estudo, apesar de participar da elaboração orçamentária empresarial, os gestores não colocam no processo os elementos-chave que impactam em suas disposições diárias. O orçamento não reflete as necessidades e os objetivos, é subaproveitado, o que impossibilita efetivo controle interno. Mais distante do que

os gestores dos objetivos financeiros estão os demais funcionários, pois não têm contato algum com o orçamento. Quando o gestor não estrutura um orçamento correspondente às suas metas, também não compartilha informações relacionadas. Logo, a ferramenta não tem impacto no trabalho dos funcionários operacionais.

Na empresa Alfa, os processos de comunicação e de participação no processo orçamentário são disfuncionais e estão inutilizando a ferramenta. Ratifica-se essa constatação através das palavras de Padoveze (2005), para quem um dos propósitos do plano orçamentário é sua aplicação como meio de comunicação e coordenação dos objetivos corporativos e dos setores específicos. Frente a esse cenário, e ao considerar que é esperado que a estratégia seja comunicada pelo orçamento, a pesquisadora problematiza este trabalho a partir da seguinte questão: *o processo de participação facilita a comunicação das metas e estratégias definidas pelo orçamento na empresa Alfa?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Compreender se o processo de participação facilita a comunicação das metas e estratégias definidas pelo orçamento na empresa Alfa.

1.2.2 Específicos

- Identificar quais informações são assimiladas no processo de comunicação, a partir de dois grupos, um de participantes e outro de não participantes da elaboração do orçamento;
- verificar, nos dois grupos, se existe divergências quanto às informações assimiladas;
- entender o impacto da comunicação gerada pelo plano orçamentário nas atividades desempenhadas pelos grupos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Tendo em vista o contexto de expansão da empresa Alfa, as projeções em longo prazo (impulsionadas pelo processo de incorporação) indicam que os procedimentos de controle gerencial tornar-se-ão mais técnicos e que a profissionalização dos processos da empresa é uma questão iminente. As mudanças que vêm ocorrendo promovem a melhora dos métodos já existentes e a introdução de outros, que poderão servir de parâmetro para o alinhamento dos departamentos com os objetivos organizacionais, gerando subsídios que destaquem o potencial inexplorado e o aproveitamento inadequado dos recursos. Para Bornia e Lunkes (2007, p. 44), a “falta de alinhamento com o planejamento estratégico torna o processo orçamentário pouco eficiente no gerenciamento estratégico”. Portanto, a pesquisadora entende que nessa conjunção existe espaço para discutir uma prática ainda pouco explorada: aquilo que é comunicado por meio do processo orçamentário.

Na empresa Alfa o processo de elaboração e planejamento do orçamento não segue uma metodologia, ele é realizado de forma departamentalizada, sem discussões ou reuniões. O orçamento tornou-se uma simples revisão do período anterior, com projeções desconexas com a realidade e desalinhadas com os cenários e objetivos organizacionais. A ferramenta é meramente instrumental, visto que depois de concluída não é compartilhada entre as áreas; em momento algum, ao longo dos projetos, é considerada como parâmetro para qualquer tipo de definição; não é vista como subsídio de avaliação de desempenho. Uma mudança nesse ponto de vista impactará especialmente no trabalho dos gestores responsáveis pela realização orçamentária, pois esta demanda implicará em um processo de reflexão sobre os recursos necessários e o desempenho das tarefas para geração de projeções compatíveis com a realidade, que deverão ainda pautar as decisões de investimentos.

O projeto de elaboração e planejamento do orçamento apenas faz-se exequível caso seja pensado respeitando momentos conhecidos como “Paradas de Manutenção” no cliente. Estes são os planos que representam o maior volume de faturamento da empresa, ocasião em que as tarefas a serem realizadas por todos aumentam consideravelmente, impedindo a realização de qualquer outra atividade não relacionada especificamente com o projeto do cliente. A validação do processo de reformulação da estrutura do orçamento e seu desenvolvimento estão ligados à coerência com o planejamento organizacional, comprometimento da alta direção e efetiva utilização como ferramenta de controle e motivação dos departamentos.

Frente ao exposto, a importância deste trabalho para o estudo científico se justifica em virtude da reflexão que propõe acerca de um dos desafios enfrentados pela empresa Alfa no processo de incorporação e de sistematização de procedimentos: a comunicação gerada pelo planejamento orçamentário. Além disso, torna-se relevante também devido ao caráter investigativo, uma vez que as discussões daqui resultantes podem estimular o desenvolvimento de novas ideias para melhoria das práticas relacionadas ao orçamento na empresa alvo deste estudo, em comparação com outras pesquisas já realizadas nesta área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O orçamento destaca-se como uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas como meio de planejamento e de controle. Contudo, também pode servir de instrumento para acompanhar objetivos, delinear estratégias e, até mesmo, avaliar gestores (SOUZA; LAVARDA, 2012). Para Tagliari et. al (2011), elaborar o orçamento de uma empresa significa planejar. A ferramenta mostra-se importante para cenários de curto prazo, especialmente quando as empresas assumem um determinado nível de expansão, necessitando organizar-se. Além disso, caracteriza-se por buscar a sinergia das áreas, integrando-as.

Padoveze (2005) indica o orçamento como ferramenta de controle por excelência, devido ao envolvimento de todos os setores da empresa. Ele pode ser definido “como o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 3)”. Logo, trata-se de uma expressão quantitativa, uma vez que busca a mensuração econômica de todos os elementos possíveis de identificação e quantificação, tal como complementam os citados autores. Frezatti (2009) explica que o orçamento é o plano financeiro que contém as prioridades da empresa e a direção que implementa a estratégia. É um instrumento que possibilita a avaliação do desempenho das áreas, dos gestores e da empresa como um todo. Além disso, o orçamento permite a responsabilização mais efetiva pelos resultados, constituindo a viabilidade de accountability³.

No entanto, o processo orçamentário tem recebido diversas críticas por ser considerado resultado de contratos inflexíveis de desempenho (SOUZA; LAVARDA, 2012). Apesar de discordar da maioria das críticas, Padoveze e Taranto (2009) citam as principais delas: ferramenta que gera frustração com os resultados atingidos; empecilho à criatividade e ao empreendedorismo devido à necessidade de seguir um plano; impossibilidade de utilizar a ferramenta quando há alteração constante de preços; dificuldade de obter dados quantitativos para previsão e volatilidade do futuro; excesso de rotinas contábeis; desenvolvimento de cultura orçamentária não adequada; e tecnologia de informação subutilizada. Frezatti et. al. (2010) menciona que o nível de participação no processo orçamentário não deve limitar-se em presente ou ausente, mas sim envolver ainda a intensidade do poder de participação e de planejamento dos gestores.

³ Accountability: “encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva (PINHO, SACRAMENTO, 2012, página 1348)”.

Frezatti et. al. (2010) adverte que a dependência de dados do passado na elaboração do orçamento, dependendo da intensidade, pode ser um limitador, visto que se corre o risco de não alcançar a flexibilidade necessária para lidar com cenários futuros e dinâmicos. É importante que a empresa tenha consciência e avalie o processo de planejamento do orçamento, identificando os efeitos favoráveis e desfavoráveis, adequando-o às diferentes realidades. Além disso, os indivíduos costumam usar e acreditar na comunicação quando ela apresenta mensagens compreensíveis e confiáveis, tornando o processo de compartilhamento de informações mais efetivo. Ou seja, a informação deve ser concisa e com termos claros e esse processo deve ser rotineiro e completo (BARKER; CAMARATA, 1998). A incompreensão sobre as metas, assim como a percepção de que são inatingíveis, pode impactar no sentido de forçar inconscientemente a reserva orçamentária excessiva na hora do planejamento. Portanto, há uma correlação importante entre o grau de participação dos gestores em relação à coerência das metas à avaliação de desempenho (FREZATTI et. al., 2010).

Barbosa Filho e Parisi (2004) advertem que a centralização da tomada de decisão na elaboração do orçamento também pode comprometer o empenho e a participação da média gerência no seu atendimento. Lavarda, Canet-Giner e Peris-Bonet (2010) afirmam que o sucesso organizacional depende muito da atuação da média gerência, já que ela está lidando diretamente com os conflitos, acompanhando diariamente a realização dos projetos da organização. Acima de tudo, o nível tático exerce um papel essencial de ligação entre a alta gestão e o nível operacional, pois contribui examinando as perspectivas da estratégia em seu contexto de prática.

Os gerentes e supervisores têm informações fundamentais sobre o negócio na prática cotidiana. Esses conhecimentos muitas vezes passam despercebidos pela alta gestão, normalmente responsável por estabelecer objetivos, planejamento estratégico e elaboração do orçamento. Como propõe Lavarda, Canet-Giner e Peris-Bonet (2010), o envolvimento da média gerência tem especial relevância na formação de uma nova estratégia e de suas práticas, desempenhando o papel de sintetizador, facilitador e implementador do plano. Deste modo, sua participação na elaboração do orçamento pode contribuir significativamente para o grau de realidade do documento.

Ferreira e Diehl (2012) entendem que os benefícios do orçamento expressam sua relação com o nível gerencial. Os autores citam aspectos como suporte aos gestores, pois, quando os objetivos que a equipe deve atingir estão associados às metas organizacionais, facilita-se a mensuração e a avaliação de desempenho. Conforme Hartmann (2000), há

diversos estudos acerca dos efeitos da relação entre a participação no orçamento e a dependência de medidas de desempenho da contabilidade. No que se refere à participação no estabelecimento de metas orçamentárias, pode-se fomentar consequências positivas, como compartilhamento de informação, melhor assimilação das metas e motivação para alcançá-las.

Entretanto, Hartmann (2000) lembra quanto ao risco de folgas nos orçamentos devido a maior participação dos gestores e dos subordinados, sugerindo correlação entre a participação e a avaliação de desempenho. A alta participação na elaboração das metas seria acompanhada de elevadas expectativas de medidas de avaliação de desempenho. Todavia, os efeitos da relação entre participação e desempenho ainda não são bem compreendidos, especialmente devido à contradição dos resultados encontrados e de sua interpretação.

Dessa discussão, destaca-se, ainda, a cultura e a tradição da organização. Existe correlação entre o fato de a empresa fomentar a participação das pessoas nos processos e a intensidade de que elas se comuniquem e se envolvam nas relações de trabalho, tal como no processo de elaboração do orçamento. Entende-se, portanto, que a valorização que a empresa dedica à comunicação é proporcional ao envolvimento de todos nas reflexões e soluções dos problemas (FREZATTI, 2009).

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

3.1 DELINEAMENTO DO ESTUDO

Para compreender se o processo de participação facilita a comunicação das metas e das estratégias definidas pelo orçamento na empresa Alfa, esta pesquisa organiza-se por meio do estudo de caso. Para Gil (1999, p. 72), esse é o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”. Yin (2010, p. 24) define esta metodologia como o meio pelo qual os investigadores retêm “as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”. Neste trabalho em especial, o estudo de caso é adotado por permitir a abordagem do comportamento dos pequenos grupos, processos organizacionais e maturação das empresas (YIN, 2010).

3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA

O questionário foi respondido por vinte e um participantes, todos funcionários da empresa Alfa, sendo que 38% têm mais de dez anos de atuação na empresa, 29% têm entre cinco e dez anos e os demais, 33%, são funcionários há menos de cinco anos. Os participantes atuam nos seguintes setores: planejamento técnico, operacional, financeiro, compras, almoxarifado, recursos humanos, direção, saúde e segurança, controladoria e tecnologia da informação. No que tange ao nível hierárquico, 33% desempenha atividades de nível técnico, operacional e apoio administrativo, 38% em nível gerencial e outros 29% são da alta direção. O quadro abaixo demonstra como estão distribuídos os participantes por nível hierárquico e por tempo de serviço:

Quadro 1. Distribuição dos participantes da pesquisa por nível hierárquico e tempo de serviço.

Tempo de serviço/ Nível Hierárquico	Alta Direção	Média Gerência	Operacional/ Técnico/ Apoio Administrativo
Mais de 10 anos	66%	50%	0%
De 5 a 10 anos	17%	25%	43%
Menos de 5 anos	17%	25%	57%

Fonte: Elaborado pela pesquisadora.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

A técnica de coleta de dados utilizada é o questionário, definido por Gil (1999, p. 128) como um método de investigação que visa o “conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciais etc”. Através desse método é possível reconhecer o entendimento particular de cada setor e de cada indivíduo sem os expor aos demais participantes. O questionário (ANEXO 1) elaborado para esta pesquisa é organizado em torno de cinco questões, e apenas uma delas é aberta. As questões fechadas apresentam um conjunto de alternativas para que o respondente opte pela que melhor represente sua opinião.

Além do questionário, a pesquisadora também fez uso, com papel secundário, da estratégia de observação participante. Para Flick (2009, p. 207) “[...] as principais características deste método dizem respeito ao fato de o pesquisador mergulhar de cabeça no campo, que observará a partir de uma perspectiva de membro, mas deverá também influenciar o que é observado graças a sua participação.”.

3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS

A apreciação dos dados é realizada por meio de análise de conteúdo direcionada para as características essenciais da mensagem propriamente dita, como seu valor informacional, palavras, argumentos e ideias nela expressos (MORAES, 1999 *apud* LAKATOS; MARCONI, 2003). Esse método foi escolhido por abranger da seleção dos documentos, a fase de análise e classificação do conteúdo ao tratamento dos dados, a inferência e a interpretação. Os resultados obtidos nesta fase foram submetidos à análise estatística descritiva, que conforme Bunchaft (1997, p. 16), “é empregada para se referir à ordenação, exposição e sumarização de registros quantitativos relativos aos atributos do fenômeno em estudo”.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO

As principais limitações do método de estudo de caso referem-se à dificuldade de generalização, uma vez que a análise de um único caso fornece uma base frágil para observar o todo. Todavia, o foco desta pesquisa é fomentar novas discussões e não o de proporcionar conhecimento preciso. Além disso, o método que conduz às generalizações demanda muito tempo para ser realizado, e este projeto precisou ser executado em um cronograma de menos de seis meses.

No que se refere ao estudo e ao tema trabalhados, a abrangência da pesquisa na empresa apresenta-se como elemento limitador, pois as outras variáveis que contém a dinâmica orçamentária não foram abordadas. Por exemplo, aspectos como o sistema de informações e a estrutura organizacional não foram considerados neste estudo. O foco manteve-se na comunicação através do processo de orçamento.

4 APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados alcançados na pesquisa, considerando a metodologia já delimitada.

O questionário foi dividido em duas partes: na primeira, questionou-se o participante quanto ao seu nível de participação no orçamento e às percepções que tem acerca da importância do documento para o trabalho que realiza. Na segunda, apresentaram-se doze afirmativas, nas quais o respondente assinalava se concordava ou discordava das proposições. O questionário foi respondido por vinte e um funcionários da empresa Alfa, entre os quais 57% participava do processo de elaboração do orçamento, enquanto 43% não participava (VER ANEXO 2/Tabela 2). Destaca-se que, apesar de a maioria assegurar que participa da elaboração dos objetivos, estratégias e políticas do planejamento - 75%, inclusive acompanha as atividades para verificar se as metas estão sendo atingidas -, o referido número deve-se predominantemente aos participantes que atuam na equipe de Planejamento Técnico. Esses profissionais acompanham planos orçamentários para projetos nos clientes que, no resultado final impactam nas metas organizacionais, mas o grupo não representa o orçamento empresarial em sua totalidade.

Dos respondentes, os que não participam da elaboração do orçamento desconhecem o planejamento do setor e seus objetivos, e isso pode impactar no engajamento dos funcionários ao plano. Em estudo realizado por Chong e Chong (2002), os resultados indicam uma conexão direta entre a participação na elaboração das metas orçamentárias e o comprometimento dos funcionários em relação a elas. Um aspecto que chama atenção é: 17% dos respondentes que participa da elaboração do orçamento não conhece os detalhes do plano. Isso indica que o engajamento dos funcionários não está sendo efetivo. Portanto, eles podem não estar comprometidos na mesma intensidade quanto os que têm domínio total sobre o conteúdo do orçamento, especialmente por que, ao não conhecerem os detalhes, os funcionários podem estar desempenhando suas atividades em desacordo com as expectativas projetadas.

Na Tabela 4 (ANEXO 2), a pergunta aplicada corresponde à importância do plano orçamentário no trabalho dos participantes. Para todos eles, o orçamento tem algum tipo de importância na tomada de decisão. Diversas abordagens afirmam que o ser humano toma suas decisões com base em informações restritas, o que conduz ao entendimento de que esse processo não é completamente racional (LIMA FILHO; FARIA; SOUZA 2011). Por isso,

torna-se importante planejar minuciosamente o orçamento para que ele possa suportar seu papel como alicerce para tomada de decisão e reduzir o gerenciamento com embasamento em intuição. Um dos participantes da pesquisa comentou que acredita que o orçamento é de suma importância, pois vai nortear as decisões na gestão do negócio, indicando o momento certo para adquirir uma máquina ou ferramenta, o controle de estoque de materiais, as bases salariais dos funcionários e os custos em geral. Ainda, segundo o mesmo respondente, os recursos bem gerenciados e planejados ajudam a empresa a crescer e a desenvolver-se de modo sólido em suas atividades, assim como permite vislumbrar perspectivas futuras.

Na Tabela 5 (ANEXO 2), é possível verificar os resultados das respostas apresentadas à questão sobre o sentido do planejamento orçamentário para os pesquisados. Todos os participantes da pesquisa alegaram que o orçamento “faz sentido” ou que faz “muito sentido”. Apesar de o cenário ser positivo e de o orçamento fazer sentido aos pesquisados, o Controller informou que a empresa está em um cenário de grandes mudanças, e que isso pode justificar o fato de muitos dos funcionários não terem clareza sobre os processos, especialmente o orçamentário. Entre os desafios, destacam-se as principais transições de uma empresa local para uma multinacional e a implantação de um ERP⁴. Além disso, algumas partes das transformações necessitam de tempo para serem concluídas.

Da segunda parte do questionário (ANEXO 2/Tabela 6), destaca-se que 8% dos participantes da elaboração do orçamento discorda da afirmação de que o plano orçamentário fornece informações sobre os recursos que podem ser utilizados. Barbosa Filho e Parisi (2004) e Bornia e Lunkes (2009), ao descrever de modo sucinto como se realiza a gestão dos recursos no modelo tradicional de planejamento orçamentário, alegam que na maioria dos casos os recursos são alocados no momento da definição do orçamento, através de projeções coerentes com a estrutura organizacional. Esse ponto sugere reflexão sobre o processo de elaboração do orçamento, uma vez que 8% dos responsáveis por ele não acreditam que a ferramenta oferece subsídios para destinar os recursos.

Em 58% das frases, o fato de participar ou não participar da elaboração do orçamento não impactou em respostas divergentes, mas 42% das afirmativas mostraram-se campos para discussão. Por exemplo, quando questionados se o orçamento define as bases para a tomada de decisão, 22% dos que não participam discordou da afirmação, enquanto que 100% dos que participam da estruturação do orçamento concordou. Para Bornia e Lunkes (2009), o orçamento é uma ferramenta que busca alcançar consenso e comprometimento dos

⁴ ERP: a sigla vem do inglês, Enterprise Resource Planning, que significa Sistema Integrado de Gestão Empresarial em português.

funcionários, guiando-os à tomada de decisão através das metas essenciais da organização. Em estudo realizado por Lunkes et al (2013), o plano orçamentário pode representar algo mais do que prover informações dos recursos que podem ser usados, tornando-se uma ferramenta de planejamento e de controle, auxiliando, portanto, nas ações e decisões. Não obstante, apenas 14% do universo total pesquisado discorda que o orçamento represente os objetivos da empresa.

No processo de observação participante, verificou-se, junto ao diretor geral, que o orçamento representa parcialmente os objetivos da empresa. Como não se tem um plano de metas estruturado, ele passa a ser considerado o mais próximo de objetivos que os funcionários podem buscar. Corroborando com as observações do diretor no que refere ao impacto do processo de comunicação gerado pelo plano orçamentário, para 100% dos respondentes que participa da elaboração e 89% que não participa, a ferramenta ajuda na compreensão sobre a estratégia da empresa. Para Frezatti et al (2010), o orçamento deve refletir a análise dos fatores críticos para o sucesso e os objetivos da empresa, inclusive direcionando os indicadores financeiros e não financeiros, permitindo avaliar o grau de alinhamento do desempenho dos funcionários em relação às expectativas organizacionais.

Dos respondentes, 92% entre os que participam e 89% dos que não participam afirmam que o orçamento colabora na organização das prioridades e das atividades. Reforça-se, portanto, o significado do planejamento orçamentário de projetos, onde o cliente espera que cronogramas sejam atendidos conforme o combinado. As expectativas externas têm impacto sobre todos os setores, desde a compra, a organização dos materiais, a mão de obra à emissão das faturas. Entre os participantes no processo de elaboração do orçamento, 8% discorda que o plano possa ser um instrumento de motivação. Contudo, entre as pessoas que não participam da construção do orçamento, 44% discorda da proposição. Algumas das últimas observam no questionário que, por não terem envolvimento na elaboração, não se sentem com poder algum sobre o orçamento ou, ainda, que a ferramenta quando pronta simplesmente determina o que deve ser feito, sendo parte da rotina e não um desafio motivador.

Para Padoveze (2005), uma das funções do orçamento é ser instrumento de motivação, visto que ele concede certa liberdade aos gestores e aos demais executantes dentro do que foi previamente aprovado. Além disso, Almeida, Machado, Raifur e Nogueira (2009) afirmam ser fundamental, após validação do orçamento, que ocorra sua divulgação, fazendo saber, inclusive, das responsabilidades de todos. Na empresa Alfa, muitas vezes, os funcionários sequer recebem informações sobre o orçamento, quando não participam de sua elaboração.

Mesmo que a organização não tenha implementado um processo institucionalizado de avaliação de desempenho, cerca de 80% dos partícipes da pesquisa concordou que a partir do orçamento são estabelecidas as expectativas dos resultados que o trabalho deve gerar. Por meio de observação participante, a pesquisadora identificou que a percepção de avaliação se dá em virtude do envolvimento do cliente no processo, pois, embora a empresa não realize avaliação formalizada, este cobra minuciosamente o atendimento ao orçamento, e os resultados são discutidos em reuniões periódicas. Logo, a avaliação de desempenho ocorre não em âmbito interno, mas externo. Para Frezatti et al (2010), é natural que as pessoas busquem alinhamento das atividades que realizam com as formas pelas quais serão cobrados. Assim sendo, o comportamento do cliente em relação ao orçamento justifica a percepção de avaliação de desempenho que os funcionários pesquisados apresentam.

Entre todas as afirmativas, a última gerou controvérsias entre todos os respondentes da pesquisa. A frase mencionava responsabilidade e poder, sugerindo que, uma vez aprovado o orçamento, as pessoas podem tomar as decisões sobre como organizar os recursos, pois o controle está sobre o resultado final e não sobre o processo. Discordaram da frase 42% dos que participam da elaboração do orçamento, e 56% dos que não participam. Este resultado foi acompanhado de comentários no questionário, no qual um dos respondentes justificou que discordava porque o controle acontece no decorrer do processo e não apenas sobre os resultados finais. Outros revelam que se identificam ao processo apenas nas responsabilidades, mas que não têm poder sobre a tomada de decisão. O aspecto mais relevante sobre essa afirmativa é o fato de 42% dos funcionários que participa da elaboração do orçamento não se sentir responsável pelo/no planejamento orçamentário. Esse fato exemplifica o que acontece na prática, pois embora participem da elaboração, em geral muitos funcionários não têm a cultura orçamentária incorporada à rotina, no sentido de foco e de controle das premissas estabelecidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos resultados apresentados, é possível verificar que não existem diferenças acentuadas nas respostas entre os dois grupos. Apenas dois aspectos mostraram-se mais significativos, um deles foi exposto na Tabela 3 (ANEXO 2). Nesta, 83% dos que participam da elaboração do orçamento conhecem o planejamento orçamentário de seu setor e entendem os objetivos, enquanto que nenhum dos que não participam tem essa clareza. Ratificam-se, portanto, os conceitos de Barbosa Filho e Parisi (2004), que indicam que a centralização da tomada de decisão na elaboração do orçamento pode comprometer o empenho e a participação dos demais em seu atendimento. Na empresa Alfa, a centralização está fazendo com que o conhecimento pleno sobre o orçamento torne-se limitado aos seus elaboradores.

A Tabela 6 (ANEXO 2) revela que o orçamento como forma de motivação proporciona liberdade dentro das suas premissas, indicando claramente a projeção das metas. Para os 92% que participa e para os 56% que não participa da elaboração do orçamento a afirmativa foi considerada verdadeira. A participação no estabelecimento de metas orçamentárias pode promover consequências positivas, dentre elas a motivação em alcançar metas (HARTMANN, 2000). Portanto, os resultados da pesquisa indicam que, para os funcionários que não participam da elaboração do orçamento, as metas podem não estar claras, ou, ainda, não são desafiadoras o suficiente para serem consideradas motivadoras.

Após a exposição dos resultados, é possível identificar que os funcionários participantes da pesquisa têm conhecimento do plano orçamentário, mesmo que em diferentes níveis, inclusive os que não o possuem em seu departamento. Tal aspecto induz a uma falsa percepção sobre o grau de maturidade e de compreensão acerca da ferramenta. Ressalta-se que a empresa não possui um planejamento orçamentário estruturado, não são feitas reuniões de avaliação e de análise crítica da competência do resultado realizado, e tampouco sobre as projeções futuras. Ao longo do ano, conforme as necessidades de investimento, cada caso é analisado, e a autorização depende da viabilidade e da importância em relação ao negócio da empresa. O processo de planejamento orçamentário operacional e de investimentos limita-se a algo simbólico, no qual cada gestor é responsável por determinar um orçamento para o setor que coordena.

Com relação à cultura orçamentária na empresa para projetos, embora em termos organizacionais não exista um orçamento planejado, quando o assunto é relacionado ao cliente, há um comportamento completamente diferente, conforme verificado em observação

participante. Para concorrer às disputas por projetos de manutenção são realizadas diversas reuniões de análise e planejamento de cronograma e recursos, com verificações muito criteriosas sobre a viabilidade, margens de lucro e folgas orçamentárias possíveis. Além disso, durante toda execução do projeto é realizado acompanhamento das atividades e reuniões de discussão para melhorias. Esses orçamentos são elaborados pela equipe técnica e de planejamento, mas envolvem os demais setores operacionais, administrativos de apoio (financeiro e recursos humanos), para atender às expectativas estabelecidas no orçamento. Primeiro para assegurar o sucesso do projeto e o alcance do lucro estipulado, e, depois, para atingir a satisfação do cliente que contratou o serviço, conforme planejamento prévio. Em vista disso, acredita-se que o processo organizado para elaboração de orçamentos para projetos pode ter influenciado as respostas, uma vez que os participantes percebem muitas das abordagens em seu cotidiano, ainda que não em metas e planos organizacionais, mas em nível de projetos do seu setor para os clientes. Todavia, é importante enfatizar que, ao atingir as metas estabelecidas nos projetos, os funcionários alcançam, em última instância, os únicos objetivos que a empresa tem definido com clareza.

Os resultados e análises apresentados indicam que o processo de participação facilita parcialmente a comunicação das metas e estratégias definidas pelo orçamento na empresa Alfa, por dois aspectos: o plano orçamentário é estabelecido apenas para alguns departamentos, que participam incisivamente da elaboração de projetos, já para os demais, como não existe um plano orçamentário definido, não estão claras as metas e, portanto, não há desafios motivacionais. O segundo aspecto refere-se ao fato de que, tanto para o grupo participante quanto para o não participante da elaboração estão confusas as responsabilidades e o poder que exercem/podem exercer no orçamento. Há controvérsias sobre o processo, pois uma vez aprovado, os funcionários não são inânimes sobre o poder de decisão em organizar os recursos. As respostas também indicam que a forma de compreender o controle é bastante divergente na empresa.

Uma das alternativas para fomentar envolvimento e comprometimento ao plano orçamentário organizacional é estimular os funcionários a estenderem a postura culturalmente aceita sobre a construção do plano orçamentário de projetos para clientes ao processo interno, promovendo uma mudança comportamental. Para Lunkes et al (2013), a conversão do orçamento em uma oportunidade para revisar o negócio e seus processos torna-o um instrumento de gestão, planejamento e controle.

Desta forma, a empresa poderá instigar e expandir as boas práticas. Além disso, a organização pode implementar uma reunião de análise crítica anual e reuniões de acompanhamento para discussão dos projetos realizados, gastos, lucros, novos investimentos, utilização dos recursos e oportunidades de melhoria, no sentido de realizar uma avaliação da competência desempenhada. Os resultados da reunião proporcionarão elementos para direcionar a elaboração de metas para o ano seguinte, por consequência, a elaboração do plano orçamentário.

Frezatti et. al. (2010) enfatiza que o processo de planejamento demanda esforço de organização e coordenação que envolve, sobretudo, tempo para análise e tomada de decisões. Assim sendo, faz-se importante o investimento e disponibilização do tempo necessário para que a ação possa gerar resultados satisfatórios.

No processo de introdução de uma nova prática, é fundamental a atuação da alta direção como primeiro nível a compreender as necessidades da empresa, organizando-as em objetivos, e classificando-os por prioridade. A alta direção deve ser capaz de apresentar aos demais níveis as expectativas da empresa e de atuar como guia para atingir as metas. Deve também permitir a participação das pessoas na elaboração do plano, visto que os resultados da pesquisa indicaram que, na empresa Alfa, o comprometimento e a motivação estão relacionados à participação no planejamento orçamentário. Igualmente, a empresa poderá associar o atendimento do orçamento planejado às metas do Plano de Participação nos Lucros e Resultados, fomentando a cobrança e responsabilidades entre os funcionários, melhorando a percepção sobre a importância do orçamento operacional.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B. A; MACHADO, E. A; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D. R. A Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de interatividade: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 65 - 99, jul./set.2009. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/651/419>. Acesso: 18 Jul. 2014.

BARKER, Randolph T.; CAMARATA, Martin R. The role of communication in creating and maintaining a learning organization: preconditions, indicators, and disciplines. **Journal of Business Communication**. v. 35, n. 4, p. 443-467, 1998.

BARBOSA FILHO, F.; PARISI, C. A proposta do modelo beyond budgeting: modelo coerente de gestão sem ênfase em orçamentos. **VII SEMEAD – FEA/USP**. São Paulo, 2004. Anais . FEA/USP, 2004. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Finan%E7as/FIN03_-_A_proposta_do_modelo_Beyond.PDF. Acesso: 02 Jun. 2014.

BORNIA, Antônio Cezar; LUNKES, Rogério João. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339/332> Acesso: 14 Jul. 2014.

BUNCHAFT, Guenia. **Estatística sem mistérios**/Guenia Bunchaft, Sheilah Rubino de Oliveira Kellner; colaboradora Luisa Helena Morgado da Hora. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

CHONG, V.K.; CHONG, K.M. Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach. **Behavioral Research In Accounting**, v.14, p.65-86, 2002. Disponível em: www.researchgate.net/publication/257178812_Budget_goal_commitment_and_informational_effect_of_budget_participation_on_performance_a_structural_equation_modelling_approach/file/9c960524e35dfe149c.pdf. Acesso: 14 Jul. 2014.

FERREIRA, Fernanda Baldasso; DIEHL, Carlos Alberto. Orçamento Empresarial e suas Relações com o Planejamento Estratégico. **Pensar**. v. 20, p. 48, 2012. Disponível em: <http://webserver.crcrj.org.br/asscom/Pensarcontabil/revistaspdf/revista%2054.pdf#page=48>. Acesso: 11 Jan. 2014.

FREZATTI, Fábio. Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas. 5. ed, 2009.

FREZATTI, Fábio et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010. Disponível em: <http://asaaccounting.info/asaa/article/view/11/17>. Acesso: 18 Jul. 2014.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução: Joice Elias Costa. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1999.

HARTMANN, Frank GH. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. **Accounting, Organizations and Society**. v. 25, n. 4, p. 451-482, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAVARDA, Rosalia Aldraci Barbosa; CANET-GINER, María Teresa; PERIS-BONET, Fernando Juan. How middle managers contribute to strategy formation process: connection of strategy processes and strategy practices. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 4, p. 358-370, 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-75902010000400002&script=sci_arttext. Acesso: 16 Jul. 2014.

LIMA FILHO, Raimundo Nonato; FARIA, Juliano Almeida de; SOUZA, Antônio Ricardo de. A presença do over confidence na elaboração do orçamento: uma análise nos periódicos internacionais entre 2005 e 2009. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**. v. 9, n. 1-2, p. 9-32, 2011. Disponível em: http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/282/pdf_99. Acesso: 14 Jul. 2014.

LUNKES, Rogério João et al. Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, v. 47, n. 1, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n1/v47n1a03.pdf>. Acesso: 16 Jul. 2014.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. Bauru. Artigo apresentado no **XII SIMPEP**, 2006. Disponível em: http://eduardodiniz.pro.br/documentos/avaliacaodoorcamentocomoinstrumentodecontrole____73542.pdf. Acesso: 11 Jan. 2014.

PADOVEZE, Clóvis L. **Planejamento Orçamentário**: texto e exercícios. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PINHO, José Antonio Gomes; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**. v. 43, n. 6, p. 1343 a 1368, 2012. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6898/5471>. Acesso: 09 Ago. 2014.

SPREITZER, Gretchen; PORATH, Christine. Como criar um desempenho sustentável. **Harvard Business Review**. v. 90, n. 1, Janeiro, 2012.

SOUZA, R., LAVARDA, C.. Avaliação do Beyond Budgeting como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**. v. 9, mar. 2012. Disponível em: <<http://www.contextus.ufc.br/index.php/contextus/article/view/225/126>>. Acesso: 02 Jun. 2014.

SOARES, O. J.; NEVES JÚNIOR, I. José. Beyond Budgeting: Como otimizar o processo de gestão sem orçamentos. In: **Congresso USP**. 2004. Anais. São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos42004/317.pdf>. Acesso: 02 Jun. 2014.

TAGLIARI, Ana Maria [et al.]. **Orçamento Empresarial**. São Leopoldo/RS: Ed. UNISINOS, 2011.

ANEXO 1 - QUESTIONÁRIO

Questionário

1. Você participa do processo de elaboração do orçamento na empresa: ()SIM ()NÃO
Se sua resposta foi SIM, responda a pergunta 1.1; se foi NÃO, siga diretamente até a pergunta 2.

1.1 Qual é seu nível de participação?

() Participo da elaboração dos objetivos, estratégias e políticas do planejamento estratégico.

() Participo da elaboração dos objetivos, estratégias e políticas do planejamento estratégico. Além disso, acompanho as atividades para verificar se as metas estão sendo atingidas.

2. Você conhece o planejamento orçamentário do seu setor:

() Meu setor não possui planejamento orçamentário.

() Não conheço o planejamento orçamentário do meu setor.

() Tenho conhecimento que existe um orçamento, mas não sei os detalhes.

() Conheço o planejamento orçamentário do meu setor e entendo seus objetivos.

3. Qual é a importância do plano orçamentário no seu trabalho:

() Nenhuma importância.

() Pouco importante. Raramente penso no orçamento quando tomo minhas decisões.

() Importante. Geralmente consulto o orçamento quando tomo minhas decisões.

() Muito importante. Tomo minhas decisões com base no orçamento.

4. O planejamento orçamentário faz sentido para você:

() Não faz sentido. Particularmente nunca entendi porque existe.

() Faz pouco sentido. O planejamento orçamentário é apenas uma ferramenta burocrática e, expressa a realidade na teoria. Na prática, o cenário é muito dinâmico para previsões.

() Faz sentido. O planejamento orçamentário auxilia no processo de unificar os setores no mesmo objetivo financeiro final.

() Faz muito sentido. O planejamento orçamentário é um instrumento motivador que direciona todos na busca pelas mesmas metas.

5. O que o orçamento comunica para você (assinale C se você concordar e D, se você discordar da afirmação):

() Não me comunica informação alguma.

() Informa quais são as expectativas de lucro.

() Representa os objetivos da empresa.

() Define as bases para tomada de decisão.

() É um limitador dos meus planos e, portanto mais atrapalha que ajuda.

() Fornece informações dos recursos que podem ser usados.

() Assusta-me, pois faz com que meu supervisor fique atento a ineficiências e gastos descontrolados.

() Ajuda na minha compreensão sobre a estratégia da empresa.

() Colabora com dados para que eu possa organizar minhas prioridades e atividades.

() Forma de motivação. Ele me dá um grau de liberdade dentro das suas premissas e me indica claramente as metas.

() Avaliação de desempenho. A partir do orçamento são estabelecidas as expectativas dos resultados que meu trabalho deve gerar.

() Responsabilidade e poder. Uma vez aprovado o orçamento, eu tomo as decisões sobre como organizar os recursos, o controle está sobre o resultado final e não no processo.

Outros comentários:

ANEXO 2 – RESULTADOS DO QUESTIONÁRIO

TABELA 2

Pergunta/Resposta	SIM	NÃO
1. Você participa do processo de elaboração do orçamento na empresa:	57%	43%
Participo da elaboração dos objetivos, estratégias e políticas do planejamento estratégico.	25%	
Participo da elaboração dos objetivos, estratégias e políticas do planejamento estratégico. Além disso, acompanho as atividades para verificar se as metas estão sendo atingidas.	75%	

Tabela 2. Resultados da pergunta número 1 do questionário e, da pergunta dependente.

TABELA 3

2. Você conhece o planejamento orçamentário do seu setor:			
Meu setor não possui planejamento orçamentário.	Não conheço o planejamento orçamentário do meu setor.	Tenho conhecimento que existe um orçamento, mas não sei os detalhes.	Conheço o planejamento orçamentário do meu setor e entendo seus objetivos.
14%	9%	29%	48%
Participa da elaboração do orçamento			
0	0	17%	83%
Não participa da elaboração do orçamento			
33%	22%	45%	0

Tabela 3. Resultados da pergunta número 2 do questionário. Resultados totais e estratificados por dois grupos: um que participa e outro que não participa da elaboração do orçamento.

TABELA 4

3. Qual é a importância do plano orçamentário no seu trabalho:			
Nenhuma importância.	Pouco importante. Raramente penso no orçamento quando tomo minhas decisões.	Importante. Geralmente consulto o orçamento quando tomo minhas decisões.	Muito importante. Tomo minhas decisões com base no orçamento.
0	14%	38%	48%
Participa da elaboração do orçamento			
0	8%	33%	59%
Não participa da elaboração do orçamento			
0	22%	45%	33%

Tabela 4. Resultados da pergunta número 3 do questionário. Resultados totais e estratificados por dois grupos: um que participa e outro que não participa da elaboração do orçamento.

TABELA 5

4. O planejamento orçamentário faz sentido para você:			
Não faz sentido. Particularmente nunca entendi porque existe.	Faz pouco sentido. O planejamento orçamentário é apenas uma ferramenta burocrática e, expressa a realidade na teoria. Na prática o cenário é muito dinâmico para previsões.	Faz sentido. O planejamento orçamentário auxilia no processo de unificar os setores no mesmo objetivo financeiro final.	Faz muito sentido. O planejamento orçamentário é um instrumento motivador que direciona todos na busca pelas mesmas metas.
0	0	38%	62%
Participa da elaboração do orçamento			
0	0	33%	67%
Não participa da elaboração do orçamento			
0	0	44%	56%

Tabela 5. Resultados da pergunta número 5 do questionário. Resultados totais e estratificados por dois grupos: um que participa e outro que não participa da elaboração do orçamento.

TABELA 6

	Participa da elaboração do orçamento – Grupo 1		Não participa da elaboração do orçamento – Grupo 2		Totais	
	Concordo	Discordo	Concordo	Discordo	Concordo	Discordo
Não me comunica informação alguma.	0	100%	11%	89%	5%	95%
Me diz quais são as expectativas de lucro.	92%	8%	89%	11%	90%	10%
Representa os objetivos da empresa.	92%	8%	78%	22%	86%	14%
Define as bases para tomada de decisão.	100%	0	78%	22%	90%	10%
É um limitador dos meus planos e, portanto mais atrapalha que ajuda.	0	100%	0	100%	0	100%
Fornecer informações dos recursos que podem ser usados.	92%	8%	78%	22%	86%	14%
Me assusta, pois faz com que meu supervisor fique atento às ineficiências e gastos descontrolados.	0	100%	0	100%	0	100%
Ajuda na minha compreensão sobre a estratégia da empresa.	100%	0	89%	11%	95%	5%
Colabora com dados para que eu possa organizar minhas prioridades e atividades.	92%	8%	89%	11%	90%	10%
Forma de motivação. Ele me dá um grau de liberdade dentro das suas premissas e me indica claramente as metas.	92%	8%	56%	44%	76%	24%

TABELA 6

	Participa da elaboração do orçamento – Grupo 1		Não participa da elaboração do orçamento – Grupo 2		Totais	
	Concordo	Discordo	Concordo	Discordo	Concordo	Discordo
Avaliação de desempenho. A partir do orçamento são estabelecidas as expectativas dos resultados que meu trabalho deve gerar.	83%	17%	67%	33%	76%	24%
Responsabilidade e poder. Uma vez aprovado o orçamento, eu tomo as decisões sobre como organizar os recursos, o controle está sobre o resultado final e não no processo.	58%	42%	44%	56%	52%	48%

Tabela 6. Resultados das doze afirmativas sobre o que o orçamento comunica aos pesquisados. Resultados estratificados por dois grupos: um que participa e outro que não participa da elaboração do orçamento.