

O controle orçamentário em ambiente interno voltado à inovação – estudo de caso

Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves (FEARP-USP) - rosanagg@usp.br

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@pontal.ufu.br

Mara Alves Soares (UNIPAC) - soares.mara@bol.com.br

Adriana Cristina da Silva (FEA-SP) - adrics@usp.br

Resumo:

São apresentadas duas proposições teóricas candidatas a explicar a harmonia entre o controle orçamentário e a inovação. Estudar os fatores relevantes para tal harmonia é o objetivo do trabalho. A primeira proposição teórica ressalta a contribuição da cultura organizacional que assimila o controle alinhado às estratégias. A segunda propõe a integração entre o controle diagnóstico e o controle interativo como base para o convívio virtuoso da inovação com o controle. O estudo de caso descreve uma organização bem-sucedida, enfatizando seus valores culturais, estratégias, propostas inovadoras e seu processo de controle orçamentário. Os dados analisados permitem que seja considerada relevante a cultura que assimila o controle alinhado às estratégias na convivência harmônica entre inovação e controle.

Palavras-chave: *Controladoria, Orçamento, Controle interativo*

Área temática: *Controladoria*

O controle orçamentário em ambiente interno voltado à inovação – estudo de caso

Resumo

São apresentadas duas proposições teóricas candidatas a explicar a harmonia entre o controle orçamentário e a inovação. Estudar os fatores relevantes para tal harmonia é o objetivo do trabalho. A primeira proposição teórica ressalta a contribuição da cultura organizacional que assimila o controle alinhado às estratégias. A segunda propõe a integração entre o controle diagnóstico e o controle interativo como base para o convívio virtuoso da inovação com o controle. O estudo de caso descreve uma organização bem-sucedida, enfatizando seus valores culturais, estratégias, propostas inovadoras e seu processo de controle orçamentário. Os dados analisados permitem que seja considerada relevante a cultura que assimila o controle alinhado às estratégias na convivência harmônica entre inovação e controle.

Palavras-chave: Controladoria, Orçamento, Controle interativo

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

É comum associar-se o controle orçamentário à implantação de controles diretos e explícitos, com objetivos estabelecidos formalmente e por meio dos quais os gestores influenciam os outros membros da organização a implementar as estratégias organizacionais. Tal controle chega a ser descrito como coercivo, sendo conhecido como burocrático e baseado em: autoridade centralizada, hierarquia formal, e supervisão pessoal intensa. Seus resultados são descritos como preocupantes, pois com frequência estimulam a manipulação ou ocultação de resultados, ou causam a perda de produtividade, devido ao excesso de pressão sobre a força de trabalho. É consenso que controles coercivos e de rigidez burocrática e mecânica não atendem às necessidades atuais das empresas.

Segundo Otley (1994, p. 295), as organizações contemporâneas sobrevivem por meio da adaptação. Sua evolução decorre das renovações e reinvenções corporativas. Isso requer não somente um foco externo em novos produtos e novos clientes, mas também um foco interno. A importância da organização interna para o desenvolvimento e distribuição de novos produtos e para o alcance de novos clientes resume-se na questão: como criar um ambiente interno que conduza à renovação? O sistema de controle deve encorajar os gestores a arcarem com a responsabilidade de manter, no que lhes diz respeito, a organização afinada com as necessidades ambientais. (OTLEY, 1994, p. 296).

Em Chenhall (2003), vê-se que o controle orçamentário tem sido considerado como um controle determinístico ao associar-se com práticas rígidas de controle. No entanto, ao tratar de orçamentos participativos e ao se referir a orçamentos flexíveis, Chenhall (2003) também relaciona o orçamento a um controle mais orgânico. Fato é que, como os demais controles de gestão, o orçamento também possui diversas formas de implantação, e sua mescla com a cultura organizacional influencia seu êxito ou fracasso (FREZATTI, 2005).

Este trabalho pretende responder a seguinte pergunta: quais fatores são relevantes para que haja harmonia entre controle e inovação dentro de uma organização?. Seus objetivos incluem a descrição de uma organização inovadora que possui controle orçamentário, e o estudo de fatores relevantes candidatos a explicar a convivência entre o controle e a inovação.

Duas proposições teóricas são o ponto de partida da pesquisa. A primeira (item 2.1) baseia-se no trabalho de diferentes autores para afirmar que a cultura organizacional, que assimila o controle mediante seus fortes vínculos com às estratégias, traz como resultado sua contribuição para um ambiente interno voltado à inovação. A segunda baseia-se nos trabalhos de Simon para afirmar que a integração do controle diagnóstico com a interação pode explicar a harmonia entre o controle orçamentário e as iniciativas inovadoras (item 2.2).

Tais proposições são a base para a coleta e interpretação dos dados colhidos em uma empresa de comércio atacadista, analisada segundo a metodologia de estudo de caso proposta em Yin (2001).

2 Referencial bibliográfico

2.1 A cultura organizacional que assimila o controle alinhado às estratégias

Uma visão de longo prazo, que enfatiza a escassez de recursos e seu controle, leva à criação de estratégias que agem como facilitadoras na inserção organizacional do controle. A estrutura organizacional pode restringir ou moldar a estratégia de negócios. Quando a estrutura organizacional com forte controle de gestão baseado em controle orçamentário atende às necessidades da estratégia de negócios, ou seja, quando há o encaixe (*fit*) da estrutura organizacional com a estratégia de negócios, as perspectivas são mais favoráveis à harmonia entre controle e inovação. A cultura organizacional que assimila o controle de forma positiva e vinculada às estratégias traz como resultado sua contribuição para um ambiente interno voltado à inovação.

Walton (1994), ao se referir a sistemas de informação de forma ampla, isto é, não restrita aos sistemas de controle, afirma que eles “podem padronizar atividades ou ampliar o poder de decisão dos usuários; podem reforçar o controle hierárquico ou facilitar a auto-gestão e a aprendizagem pelos usuários” (pág. 14). Chanlat (2006) declara: “uma mesma tecnologia pode gerar aumento de controle em uma organização taylorista e autoritária e maior autonomia em uma organização descentralizada”.

Portanto, o vínculo com as estratégias e com a cultura organizacional será determinante no uso de um sistema de informações que potencialize a organização, ao:

- distribuir o poder e a informação, promovendo a auto-supervisão;
- promover a inovação;
- enriquecer a comunicação;
- trazer à tona as necessidades de habilidades, promovendo o aprendizado;
- aumentar a importância da habilidade individual e da motivação interna. (WALTON, 1994, p. 35).

O controle de gestão como um valor na cultura organizacional

Vários estudos questionam a adoção formal de práticas de gestão de forma aparente e superficial, muitas vezes voltada à aceitação pelos pares. Zbaracki (1998) define tal adoção como cerimonial, e discute sua utilidade para se ganhar legitimidade. Modelos e sistemas contraditórios e confusos, que não se instauram no plano da cultura da organização, limitam-se à criação de um discurso vazio, ou incoerente com as forças de poder que permeiam as organizações.

O controle de gestão cumpre seus objetivos somente quando há a efetiva adoção desta prática como um valor na cultura organizacional. Schein (2004) define a cultura organizacional como um conjunto de pressupostos básicos, que formam o núcleo da cultura, apreendida em outros dois níveis: no primeiro, estão os artefatos visíveis, fáceis de perceber,

mas difíceis de interpretar; no segundo, os valores que as pessoas reportam ser a razão de seu comportamento.

Em muitas organizações, o controle deve evoluir do nível de artefato cultural para atingir o patamar de um valor organizacional; tornando-se uma prática de gestão plenamente compartilhada. O público interno da organização deve ser unânime na atribuição de importância às práticas de controle de gestão.

Sua existência, de fato, dar-se-á quando seus valores forem incorporados pela força de trabalho, tornando-se uma forma de integração entre o público interno e a organização.

O controle de gestão, segundo Otley (1999), deve encorajar os gestores a arcarem com a responsabilidade de manter, no que lhes diz respeito, a organização afinada com as necessidades ambientais. Devido à necessidade do controle em trazer resultados no presente e contribuir para o futuro da empresa, sua implantação há de ser realizada como oportunidade de melhorar a competitividade, incrementar parcerias, contribuir para a satisfação dos clientes, facilitar a proatividade frente às ações regulatórias e às ações da concorrência e engendrar a integração entre o público interno da organização.

O controle de gestão inclui comportamentos sociais, fundamentados no valor atribuído à eficiência e à eficácia, que se constitui em um sistema de significados e de símbolos coletivos, segundo os quais, a força de trabalho de determinada empresa interpreta suas exigências e orienta suas ações. O isolamento do sistema de controle numa área específica da empresa não contribui para a formação de uma consciência coletiva voltada à eficiência e eficácia, que só pode ser obtida por meio de ações de controle orientadas e desenvolvidas em conjunto com os membros da organização.

Schein (2004) acentua que, cultura e liderança não podem ser compreendidas separadamente; pois estão conceitualmente interligadas. Em uma mesma empresa, em diferentes unidades de negócio ou departamentos, as pessoas podem incorporar, de maneiras distintas, os valores organizacionais. Para este autor, a cultura é o resultado de um complexo processo de aprendizagem grupal e se refere aos valores mais compartilhados, que podem ser influenciados pelo comportamento do líder.

Ressalta-se que a mera implantação de processos não garante sua subsistência. Um processo é efetivo na medida em que ele é institucionalizado, sendo: – sustentado por uma infra-estrutura bem definida, – incluído na cultura da organização, – passado para novos funcionários e – apoiado visivelmente pela alta administração que disponibiliza modelos a serem seguidos e recompensas pela utilização fiel do processo. Entende-se que uma vez institucionalizado, ele permanece mesmo depois que as pessoas que o criaram tenham ido embora.

Tal discussão conceitual leva à ênfase na associação entre o sucesso de uma organização e sua cultura. Um ambiente em que há compartilhamento de valores é harmonioso e permite o melhor desempenho de comportamentos considerados adequados.

Freitas (1991) ao discutir o processo de desenvolvimento, manutenção e identificação da cultura, aponta como principais influenciadores à cultura, no sentido da integração: o planejamento estratégico da organização, dentre outros fatores.

A escolha de diferenciais competitivos baseados na eficiência e na redução de custos, por exemplo, é fundamental para que o controle se insira na cultura organizacional.

Quando a estrutura organizacional enfatiza o controle, na forma de orçamento, por exemplo, e isso atende às necessidades da estratégia de negócios, ou seja, quando há o encaixe (*fit*) do controle com a estratégia de negócios, haverá maior propensão à convivência virtuosa do controle com a inovação. A cultura organizacional que assimila o controle vinculado às estratégias traz como resultado sua contribuição para um ambiente interno voltado à inovação.

2.2 A integração do controle diagnóstico e do controle interativo

Em Simons (1995) são identificadas quatro categorias gerais de controle. Na primeira, a de “crença e valores”, o controle é estabelecido por meio da criação de uma visão e de valores compartilhados entre os empregados. Na segunda categoria, a de “limites”, o controle estabelece limites à autoridade e ao julgamento de valor dos gerentes. A terceira categoria descreve os controles baseados em sistemas que detectam desvios e propõem ações corretivas, mediante a mensuração de saídas comparadas com padrões pré-determinados, como parte dos sistemas de diagnose. O quarto nível de controle apontado por SIMONS (1995) refere-se aos sistemas interativos de controle. O autor sugere que o uso de todos os quatro níveis de controle causa seu fortalecimento mútuo, e que se forem usados adequadamente, iniciativas inovadoras podem ser encorajadas, sem que se fique réu de surpresas indesejadas. O uso adequado das quatro categorias pode reconciliar o conflito entre criatividade e controle.

Sistemas de Diagnose

Neles são verificadas disfunções, identificando-se o que há de errado, ou seja, quais as causas de um problema ou de determinada situação. Tais sistemas têm como um de seus principais propósitos: “tirarem dos gestores a sobrecarga relativa ao monitoramento constante. Uma vez que os alvos tenham sido estabelecidos e as pessoas tenham metas, sobre as quais tenham tido definidas recompensas, muitos gestores crêem que podem colocar seu foco sobre outros temas, sabendo que os empregados estarão trabalhando diligentemente para cumprir as metas negociadas” (SIMONS, 1995, p. 82). Tal postura juntamente com a pressão para o cumprimento de metas pode resultar em diferentes falhas no processo de controle. Em resposta ao distanciamento dos gestores e à pressão pelo cumprimento de metas, pode haver queda no desempenho, e manipulações de informações para que desvios sejam encobertos. Para afastar tais resultados desastrosos, Simons, 1995 sugere a integração destes sistemas de diagnose com outras categorias de controle. Os sistemas de diagnose, per si, apóiam-se no conceito cibernético de manter-se informado sobre os progressos de indivíduos ou de grupos em relação a metas previamente determinadas, beneficiando-se dos sistemas de informação na medida em que as metas e as medidas de desempenho estejam bem definidas. É comum que os gestores utilizem sistemas para medirem saídas e compararem com padrões pré-determinados de desempenho, considerando, por exemplo, a lucratividade ou a participação de mercado. O ciclo de retroação, ou de *feedback*, permite que os gestores ajustem os processos e as entradas de forma que as futuras saídas estejam mais próximas das metas previamente definidas.

Controles interativos

O controle interativo exige um envolvimento pessoal dos gerentes seniores na promoção do diálogo e na criação de um ambiente que encoraja a propagação da informação e o aprendizado organizacional. Gestores de alto escalão devem consultar e discutir com frequência a informação gerada pelo sistema. Ela deve ser útil para que sejam reprojatados cenários futuros, esclarecendo sobre os efeitos das variáveis externas na estratégia do negócio. Deve catalisar discussões encorajando o debate sobre: – os pontos de partida ou premissas assumidas no modelo de controle de gestão, – possíveis desdobramentos e detalhamentos que passam a exigir mais informações e – sobre os planos de ação adotados.

Tais informações são interpretadas e discutidas em reuniões de subordinados e superiores de diferentes níveis, que encorajam a proposição de diferentes suposições para os resultados alcançados, e a proposição conjunta de ações corretivas.

O controle interativo descarta o modelo de controle remoto discutido em Johnson e Kaplan (1993), onde a existência do controle acaba distanciando os administradores da operação. A interação pressupõe comunicação face a face.

Também é combatida a centralização das decisões. Segundo Simons (1994, p. 353) o direito de decisão dos subordinados não é usurpado. Especialistas, como *controllers*, por exemplo, têm um papel limitado no preparo e interpretação das informações; e gestores seniores devem evitar intervenções excessivas. O aspecto de aprendizagem ligado ao controle ganha relevância sobre todos os outros.

A informação não é usada para decisões sumárias, mas para apontar a necessidade de discussões mais amplas. O autor chega a apontar que o controle interativo é impulsionado quando a recompensa associa-se ao esforço no processo e não aos resultados pontuais (SIMONS, 1994, p. 351).

A interação facilita a transmissão da macro-visão estratégica, juntamente com as crenças e os valores organizacionais, para toda a equipe. Também resulta no surgimento de novas informações, que terminam por favorecer a criação de novas estratégias.

Levando em consideração, os trabalhos de Simons, esta pesquisa toma como proposição inicial o fato de que a integração do controle diagnóstico com o interativo pode explicar a harmonia entre o controle orçamentário e as iniciativas inovadoras. Considera-se que a interação propaga as crenças e os valores organizacionais, dentro de limites claros de atuação.

3 Metodologia de pesquisa

Essa pesquisa visou enriquecer o entendimento sobre o uso do sistema de controle orçamentário na empresa estudada, que é reconhecida como inovadora. Entende-se que os limites entre o sistema de controle orçamentário e outros sistemas utilizados pela gestão das empresas não estão claramente definidos, e que o primeiro é amplamente influenciado pelo contexto organizacional, portanto foi utilizada a metodologia de estudo de caso, que possibilita uma compreensão em profundidade. Scapens (2006) afirma que *surveys* proporcionam apenas uma visão geral das práticas gerenciais, diferentemente dos estudos de caso, que possibilitam uma visão mais ampla de tais práticas.

O estudo de caso realizado foi feito seguindo-se as orientações metodológicas propostas em Yin (2001).

Será estudada uma empresa de comércio atacadista, cuja escolha intencional deu-se em função da sofisticação dos sistemas de informações e do sistema de controle orçamentário nela existente e de seu diferencial competitivo baseado em controle de custos e inovação. Trata-se de empresa líder em seu mercado. A empresa foi estudada em dois momentos distintos, pretendendo-se avançar em sua análise longitudinal. A primeira fase do estudo ocorreu no início de 2004; e a segunda no início de 2007.

Para responder à questão de pesquisa, definiu-se o ambiente organizacional da empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista não-estruturada. Esse tipo de entrevista é feito por meio de uma conversa guiada, em que se pretende obter informações detalhadas que possam ser úteis em análise posterior (RICHARDSON, 1999, p. 208).

Para conhecer-se o controle orçamentário, foram ouvidas, em cada uma das fases do levantamento de dados, duas pessoas: o *controller* e o analista de orçamento. Todas as entrevistas ocorreram na empresa, facilitando a observação participante.

Os dados relativos ao contexto corporativo e a visão estratégica da empresa, que permitiram constatar seu diferencial inovador, foram obtidos nas entrevistas não-estruturadas e em pesquisa documental realizada em sites corporativos e revistas especializadas, sendo

feita sua triangularização, buscando-se maior confiabilidade. Ressalta-se que as afirmações reproduzidas no texto que não foram feitas pelo *controller* nem pelo analista de orçamento foram obtidas mediante análise documental. As respectivas fontes foram omitidas a pedido da empresa.

A análise dos dados obtidos foi realizada mediante compilação e análise de documentos, transcrição das entrevistas, e confrontação dos resultados obtidos com as proposições teóricas presentes na revisão bibliográfica.

4 Coleta de dados e análise de resultados

A empresa estudada atua no ramo de distribuição atacadista e é uma das maiores desse segmento. Ela pertence a um grupo empresarial familiar de primeira geração e localiza-se no estado de Minas Gerais. Seu grupo conta com vários negócios inter-relacionados, incluindo uma instituição financeira e uma distribuidora exclusiva de medicamentos. Sua liderança dá-se no ramo de atacadistas distribuição e de entrega que inclui os operadores logísticos e que compete com o atacado de auto-serviço (*cash & carry*). Seu faturamento no ano de 2003 foi de aproximadamente R\$ 2 bilhões. Em distribuição e entrega, continuou na liderança durante todo o período estudado com R\$ 3,37 bilhões de faturamento em 2007. A empresa possui cerca de 4 mil empregados, e mais 4 mil vendedores autônomos. Seus ativos incluem 42 centros de distribuição, possuindo uma carteira com mais de 150.000 clientes.

Sua clientela é altamente pulverizada, segundo os entrevistados: “Os nossos 10 maiores clientes não dão 1% do nosso faturamento”. Sua estratégia é chegar nos pequenos e médios varejistas, numa versão contemporânea do caixeiro-viajante, atendendo a todos os municípios do país, com ênfase nas regiões nordeste e centro-oeste. Para distribuir produtos tão diversos quanto bicicletas, biscoitos, *notebooks*, material de construção e geladeiras, numa variedade de 14 000 itens é grande o esforço de otimização logística. As encomendas devem alcançar seu destino no prazo, que não é maior que 11 dias, por mais remota que seja a região atendida.

De forma simplificada, sua operação resume-se no recebimento do pedido confirmado, que é processado para que os softwares indiquem de qual central de armazenagem e centro de distribuição ele sairá. Sua expedição implicará no uso de softwares logísticos, responsáveis pela otimização da carga e da rota. O negócio da empresa é logístico, envolvendo a compra de materiais, a administração de fornecedores, o recebimento de encomendas, a armazenagem eficiente de mercadorias, o transporte e a entrega de produtos no menor prazo e no menor custo possíveis. Seus softwares de WMS (*Warehouse Management System* ou Sistema de Gerenciamento de Depósitos), de gestão de frotas (incluindo rastreamento GPS e roteirizador) de compras, e de análise multidimensional de dados (*OLAP - On-Line Analytical Processing*), são considerados de última geração.

Várias das estratégias adotadas pela empresa permitem seu reconhecimento como inovadora. A empresa foi pioneira, entre os atacados de distribuição-e-entrega, ao trabalhar com produtos de marca própria e ao fortalecer seus clientes por meio de prestação de serviços financeiros, que são levados a cabo pelo banco que faz parte de seu grupo econômico. Mais recentemente, a empresa fortaleceu sua marca ao propagar uma estratégia de associativismo entre seus clientes, que tem conceitos semelhantes aos de uma rede de franquia. Sua inovação também se dá na implantação e uso de tecnologias de informação e de comunicação de ponta.

A empresa executa um projeto de associativismo que visa à criação de uma marca padrão para um grupo de lojas, que deverão se identificar para a comunidade como pertencentes a uma Rede, porém com administração independente. Com um grande número de lojas sob a mesma marca, o objetivo é conseguir suprir as principais dificuldades de posicionamento de mercado enfrentadas hoje pelos varejos independentes. Atualmente tal rede está presente em 23 pólos de desenvolvimento no Brasil, contando com mais de 800

varejistas filiados. Os filiados recebem suporte para a modernização de seus negócios, incluindo serviços como: suporte a treinamento e tecnologia por meio da universidade corporativa da empresa; marketing e comunicação; e acesso a capital de forma competitiva. Como contrapartida, a empresa associada paga uma taxa de adesão e de administração.

Estratégias de baixo custo

Mediante diferentes depoimentos constantes em documentos vinculados no *site* da empresa e na mídia em geral, é claro o posicionamento estratégico da empresa, que pressupõe a sustentação da estratégia de baixo custo pela combinação de automação com sistemas que reduzam os custos, e aumentem a produtividade, relacionada à agilidade da empresa.

O diretor de logística da empresa afirmou: “Não basta mais apenas vender, é preciso descobrir um jeito de levar a mercadoria até o cliente gastando o mínimo possível, sem comprometer a qualidade do produto.....se conseguirmos cumprir esse papel, o resultado será um melhor desempenho financeiro da companhia.”

A equipe de vendas é automatizada: "Os vendedores podem obter, em segundos, dados de crédito dos clientes, promoções, produtos mais vendidos por regiões e descontos de fornecedores", exemplifica o diretor de tecnologia. Em 2006, novos equipamentos portáteis *handshelds* substituíram os *notebooks* dos vendedores. A conexão dos *handhelds* com os sistemas corporativos do grupo pode ser feita via celular, através de tecnologia sem fio *bluetooth*, ou pela Internet. O diretor de tecnologia afirma: “Eles trarão várias vantagens para o grupo...vamos reduzir em 70% os gastos com manutenção, porque a necessidade de reparos nos *notebooks* era muito alta... muito mais do que enxugar os gastos com reparos, o grupo evitará a ociosidade dos vendedores quando os equipamentos estão sendo reparados....horas paradas, sem trabalhar, geram prejuízos”.

O diretor de *supply chain* declarou: “Tornar o negócio maior e mais eficiente inclui cortar custos periféricos.... os custos totais do grupo tiveram queda de 50% entre 1997 e 2007”. A ênfase no controle de custos é clara em sua afirmação “... não encontramos uma oportunidade para cortar R\$ 2 milhões, mas temos dois milhões de oportunidades de R\$ 1,00”.

Vocação ao planejamento e controle

O fundador e presidente da empresa atacadista instigado a explicar como em 55 anos foi transformado um armazém de 110 m² em uma companhia com faturamento de R\$ 4 bilhões, responde: "Começamos pequenos, mas naquela época era tudo pequeno mesmo. É prazeroso ver como o negócio cresceu. Mas para ter sucesso, é preciso ter juízo”. Juntando este depoimento com outros obtidos nas entrevistas percebe-se que o controle aliado ao planejamento é um valor compartilhado pela empresa, que tem o orçamento inserido em sua cultura organizacional.

Ao ser entrevistado o *controller* repetiu por duas vezes: “O orçamento está no sangue, faz parte do sangue das pessoas”. Afirmando também que gestão é “ter metas, ter desafios, acompanhar essas metas, acompanhar esses desafios, premiar aquelas pessoas que estão com alta *performance*”

O controle orçamentário

- a projeção orçamentária

Segundo os entrevistados o orçamento é anual, mas a controladoria faz uma extrapolação a partir desses números para mais quatro anos. O planejamento orçamentário engloba as projeções de despesa, investimentos e receitas, sendo que a forma de conduzir o

processo orçamentário é um pouco distinta da visão tradicional. São utilizados conceitos trazidos da administração da qualidade, especificamente do método de melhorias contínuas, conhecido como PDCA (*plan, do, check and act*). Essa metodologia permite aos gestores trabalharem com o orçamento de forma matricial e, de acordo com o analista de orçamento, o objetivo do orçamento matricial “é envolver a linha gerencial da empresa na busca de oportunidades de redução de custos para se atingir a meta corporativa”.

Como exemplo será descrito o planejamento de despesas. O planejamento ocorre em duas perspectivas. De um lado você tem as despesas, agrupadas por semelhanças em “pacotes de despesa”. Na outra perspectiva, há o local onde elas ocorrem, onde há efetivamente o consumo dos recursos, que são associados a centros de despesa.

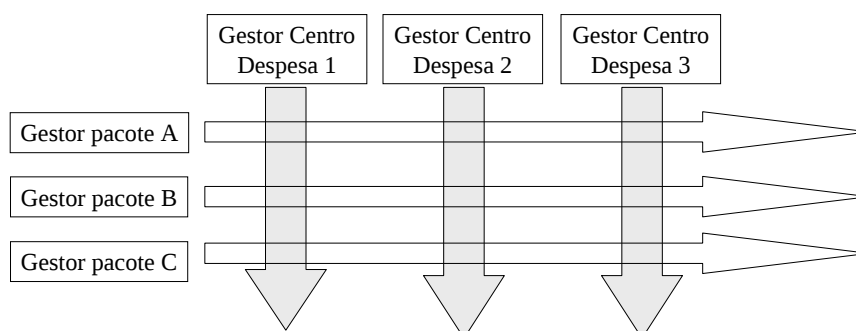


Figura 1 – Controle orçamentário

O planejamento é feito em conjunto pelos gestores do pacote e dos centros de custos, por exemplo, pelo gestor dos gastos com manutenção de equipamentos (pacote) e pelo gestor de determinado centro de distribuição.

Enquanto os gestores de centros de despesa orçam suas previsões para o ano, os gestores dos pacotes orçam os pacotes junto aos donos desses pacotes que são os diretores. Em determinado momento os dois gestores discutem qual será o orçamento para o próximo ano, cabendo ao gestor do pacote à palavra final, caso não haja um entendimento sobre o que deve ser adotado.

Quanto ao nível de participação e de aceitação dos valores projetados pelas áreas, o *controller* declarou: “Hoje é bem descentralizado, são as áreas que fazem, é claro que a gente consolida e devolve se não está bom. Consolida e devolve, é um jogo, vai e volta até chegar no equilíbrio que a empresa quer”.

A utilização do orçamento matricial (para receitas, despesas e investimentos) pela empresa contribuiu para que haja um alto nível de comunicação entre os envolvidos, que os entrevistados estimaram em 700 empregados. Segundo o *controller*: “No momento que você está fazendo seu planejamento, você também está entendendo o que acontece na sua área. Daí procede a necessidade de planejamento.”

- o acompanhamento orçamentário

O acompanhamento orçamentário é feito com base nas premissas do PDCA. O responsável pelo orçamento do pacote de despesas deverá acompanhar a evolução dos gastos, compreender os desvios, propor e acompanhar as ações corretivas. O mesmo ocorre com o gestor do centro de despesa, devendo haver uma comunicação contínua entre estes gestores. Os desvios orçamentários são sinalizados utilizando-se seu percentual de atendimento das metas: até 94%, vermelho; 94,01 a 99% amarelo; 100% ou mais, verde.

	Área 1			Área 2		
Pacotes	Meta	Real		Meta	Real	
Pacote 1						
Pacote 2						
Pacote 3			95%			
Pacote 4						

Figura 2 – Acompanhamento orçamentário

O analista de orçamento descreveu o controle orçamentário, como iniciando-se no relatório de anomalias, que identifica as variações e servem de base para análise e definição de ações corretivas. As variações superiores a 5%, sinalizadas em vermelho, são consideradas anomalias. Este relatório circula pelos interessados, que já começam a enviar justificativas à controladoria, e aos pares. É feita uma análise que antecede a reunião, todos interagem, tomando ciência da situação e propondo soluções. Em seguida, há a reunião mensal de acompanhamento, onde são reunidos gerentes e diretores para discutir os resultados, explicar as anomalias e propor ações corretivas. Segundo o *controller*: “a Controladoria faz a apresentação dos números macros da empresa, cada unidade de negócio defende o seu resultado. Aqueles que não estão atingindo metas, pelo uso da própria metodologia PDCA, têm que apresentar um plano de recuperação”.

De acordo com o gerente de orçamento, o acompanhamento é feito em conjunto, portanto, não basta o gestor do centro de despesa estar com um resultado final positivo, ou seja, ter atingido a meta global, é preciso que isso ocorra em cada um dos pacotes e as explicações são feitas em conjunto.

Segundo o *controller*: “o sistema de orçamento é uma ferramenta, a partir da qual o gestor começa a olhar os seus processos, na hora em que começa a olhar os seus processos, há mudança”.

Atualmente, o sistema de recompensas implantado atribui um bônus pecuniário a todos que cumprem as metas. Segundo o *controller*, esse vínculo traduz para o empregado o desejo da empresa de que ela o quer como “sócio”.

5 Análise de resultados e considerações finais

O estudo de caso mostra uma empresa onde o controle orçamentário e a inovação coexistem harmonicamente. Foi identificada uma cultura organizacional que assimilou o controle de gestão associado às estratégias. Tal cultura recebe clara influência do comportamento de seu líder. O presidente do grupo ao associar o sucesso às atitudes ajuizadas revela seu comportamento pouco propenso ao risco e simpático ao planejamento e controle. As estratégias do grupo, influenciadas pelas particularidades de seu negócio, são claramente voltadas à redução de custos, combinando a automação com sistemas que reduzem os custos e aumentam a agilidade e, por consequência, a produtividade da empresa. A empresa tem inovado tanto em suas relações com seus clientes, como em tecnologia de comunicação e informação, conseguindo manter sua liderança ao longo do período em que foi estudada. Assim a presença de uma *cultura organizacional que assimilou o controle alinhado com as estratégias* mostra-se relevante para a convivência harmônica entre inovação e controle.

O controle orçamentário, per si, é um ícone de controle diagnóstico, e na empresa estudada não foge de sua natureza intrínseca. Sua integração com controles interativos pôde ser parcialmente observada da empresa. Isto não significa que a integração seja parcial, mas que houve uma deficiência na coleta de dados associada ao processo de acompanhamento orçamentário. A projeção orçamentária foi claramente reconhecida como interativa, sendo

feita matricialmente e envolvendo um grande número de participantes. Já quanto ao acompanhamento orçamentário, a coleta de dados e os depoimentos não foram tão reveladores. A pesquisa não conseguiu captar o nível de pressão imposta à força de trabalho, tampouco se os gestores seniores abstêm-se de intervenções excessivas. No entanto, embora incompletos, todos os dados analisados sinalizam a integração do controle diagnóstico com o interativo. Exemplo disso é associação do controle orçamentário com melhorias contínuas vinculadas à administração da qualidade, que facilita o aprendizado organizacional, enfatizado no controle interativo. Outro aspecto que implica em controle interativo, é o fato do *controller* afirmar que o valor do orçamento relaciona-se com sua capacidade de levar os gestores a examinarem os processos, e a proporem ações corretivas. Adicionalmente o controle matricial implica em interação, pelo menos dos gestores dos pacotes com os gestores dos centros de custos.

Entende-se portanto que os objetivos propostos inicialmente neste trabalho foram satisfatoriamente atingidos.

No Brasil, não são numerosas as pesquisas que definem controle de gestão e sua inserção organizacional como objeto de estudo. Esta pesquisa trazendo à tona as dificuldades inerentes a tais estudos, e ao mesmo tempo ampliando a compreensão do fenômeno, espera contribuir com os futuros e necessários estudos longitudinais correlatos. A relevância de tais pesquisas é ampliada quando se considera que muitas das teorias organizacionais possuem valor explicativo limitado ao serem consideradas diferentes culturas.

Referências

CHANLAT, Jean-François. Organizações Contemporâneas. **Jornal Valor Econômico**, 24 de maio de 2006, página D6.

CHENHALL, Robert – Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

FREITAS, M. E. de. Cultura organizacional: grandes temas em debate. **Revista de Administração Empresas**. São Paulo, v. 31, n. 3, p. 73-82, jul./ set. 1991.

FREZATTI, Fabio. Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE Revista de administração de empresas**, v. 45, n. 2, 2005.

JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**, Editora Campus, 1993.

OTLEY, David T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n.3-4, p. 289-299, 1994.

OTLEY, David T. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999, 334 p.

SCAPENS, Robert. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership**. 3. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 2004.

SIMONS, R. Control in an age of empowerment. **Harvard Business Review**, march-april, 1995.

SIMONS, R. **Levers of control**. Boston: Harvard Business School Press, 1994.

WALTON, Richard E. **Tecnologia de Informação** - O uso da TI pelas empresas que obtém vantagem competitiva. Tradução Prof. Edson Luiz Riccio. São Paulo: Ed. Atlas, 1994. 215 p.

YIN, Robert. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

ZBARACKI, M. J. The rhetoric and reality of total quality management. **Administrative Science Quarterly**, v. 43, n. 3, p.602-619, Sep. 1998.