

CARACTERIZAÇÃO DO USO DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO EM INDÚSTRIAS DE BEBIDAS - ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO

ROSANA CARMEN DE MEIROZ GRILLO GONÇALVES
ADRIANA CRISTINA DA SILVA

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi caracterizar a utilização do sistema orçamentário em indústrias de bebidas por meio de dois estudos de casos: em uma indústria de destilados e em uma indústria de refrigerantes. O quadro referencial teórico baseou-se na abordagem contingencial. De acordo com tal quadro referencial, foram estudados cinco itens: tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização. Complementados por mais cinco itens que descreveram o contexto corporativo: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado. Na caracterização do uso do sistema orçamentário, percebeu-se que ambas as empresas utilizavam-se do controle orçamentário como importante ferramenta de controle. Não havia participação intensa da média e baixa gerência no processo de planejamento estratégico, sendo que em uma delas, a divulgação das estratégias era bastante restrita. Quanto à variável market share, a indústria de refrigerantes, detinha maior fatia de mercado, mas atuava em um ambiente mais dinâmico e pareceu investir mais recursos no aprimoramento de seu sistema orçamentário, utilizando-o parcialmente em seu sistema de recompensas. A indústria de destilados, que era a menos pressionada pela concorrência, tem investido menos em seus sistemas de controle orçamentário, particularmente em seus sistemas de informação, e não possui sistema de recompensa alinhado com controle de desempenho. Os resultados obtidos convergiram parcialmente com os resultados obtidos em outras pesquisas empíricas e indicaram que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado.

Área temática: Controladoria

Caracterização do uso do sistema de controle orçamentário em indústrias de bebidas – estudo de caso múltiplo

Resumo

O objetivo deste trabalho foi caracterizar a utilização do sistema orçamentário em indústrias de bebidas por meio de dois estudos de casos: em uma indústria de destilados e em uma indústria de refrigerantes. O quadro referencial teórico baseou-se na abordagem contingencial. De acordo com tal quadro referencial, foram estudados cinco itens: tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização. Complementados por mais cinco itens que descreveram o contexto corporativo: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado. Na caracterização do uso do sistema orçamentário, percebeu-se que ambas as empresas utilizavam-se do controle orçamentário como importante ferramenta de controle. Não havia participação intensa da média e baixa gerência no processo de planejamento estratégico, sendo que em uma delas, a divulgação das estratégias era bastante restrita. Quanto à variável *market share*, a indústria de refrigerantes, detinha maior fatia de mercado, mas atuava em um ambiente mais dinâmico e pareceu investir mais recursos no aprimoramento de seu sistema orçamentário, utilizando-o parcialmente em seu sistema de recompensas. A indústria de destilados, que era a menos pressionada pela concorrência, tem investido menos em seus sistemas de controle orçamentário, particularmente em seus sistemas de informação, e não possui sistema de recompensa alinhado com controle de desempenho. Os resultados obtidos convergiram parcialmente com os resultados obtidos em outras pesquisas empíricas e indicaram que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado.

Palavras-Chave: sistema orçamentário, planejamento estratégico, controle gerencial

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

Dentre as muitas práticas adotadas no controle de gestão, o controle orçamentário tem sido a mais discutida na literatura (HANSEN *et al*, 2003). Isso pode ser explicado considerando-se tanto a expressiva utilização do orçamento como sua longevidade, uma vez que as primeiras discussões da utilização de orçamentos são da década de 40, conforme pode ser verificado nas publicações da revista *The Accounting Review*.

No entanto são diversas as formas de implantação do controle orçamentário. Em Chenhall (2003), vemos 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, 2005a).

Partindo-se da visão contingencialista (COVALESKI *et al*, 2003), o problema investigado pode ser resumido da seguinte forma: como é a utilização do sistema de controle orçamentário em duas indústrias de bebidas brasileiras? O objetivo desse trabalho foi caracterizar tal utilização, identificando algumas mudanças tecnológicas ocorridas nos últimos

anos, considerando indústrias de bebidas de cultura organizacional, marca e mercados distintos.

Esta pesquisa adota o mesmo referencial teórico e quadro referencial adotados em Silva (2004).

2 Referencial Teórico

O estudo do sistema de controle orçamentário no presente trabalho parte de uma perspectiva ampla na qual o controle não se restringe a aspectos financeiros, ou seja, engloba em sua apresentação a discussão de aspectos organizacionais e outras formas de controle.

Gomes e Salas (1999, p. 24) estudam controles de gestão considerando duas perspectivas: a ampla e a restrita, com a primeira baseada apenas em aspectos financeiros e a segunda considerando também o contexto em que ocorrem as atividades, incluindo, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e contexto social e competitivo. Também é analisada a existência de controles informais.

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. Sistemas que contemplem recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho, juntamente com outros mecanismos de prestação de contas (*accountability*) são as pedras angulares sobre as quais repousa um controle gerencial bem sucedido (OTLEY, 1994, p. 296).

O sistema de controle orçamentário, enquanto sistema de controle gerencial, também pode ser visto de uma perspectiva restrita ou ampla, sendo que sua utilidade e importância tendem a aumentar quando se utiliza a segunda perspectiva.

Os estudos sobre sistemas de controle orçamentário foram fortemente influenciados pela administração científica, e pela abordagem racional representada por Anthony (1965). Nessa abordagem o uso dos sistemas orçamentários é tipicamente limitado: - à projeção anual, que é avaliada mensalmente para prestação de contas junto ao conselho administrativo da empresa e, - aos mecanismos de pressão junto às áreas. Não existe forte ênfase na análise de processos e em sua integração com as estratégias da empresa.

Por outro lado, em Alegría (1996, p. 88), destaca-se que o sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de planejamento estratégico, pois ainda que pareça que todas as decisões referentes ao futuro da empresa sejam traçadas no planejamento estratégico, há muitas decisões que estão inicialmente presentes no plano detalhado que é representado pelo orçamento. Em outras palavras, o orçamento não substitui o planejamento estratégico, mas é um apoio que a empresa tem para administrar o curto prazo, sem se esquecer do longo prazo.

2.1 Quadro Referencial

O quadro referencial desta pesquisa (figura 1), também utilizado em Silva (2004), considera aspectos da abordagem contingencial, com a divisão das variáveis estudadas em dois grupos:

- variáveis do contexto corporativo;
- variáveis relacionadas diretamente à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário.

Os tópicos 2.1.1 e 2.1.2 detalham os aspectos estudados do contexto corporativo, assim como as variáveis de caracterização do uso do sistema de controle orçamentário propriamente dito.

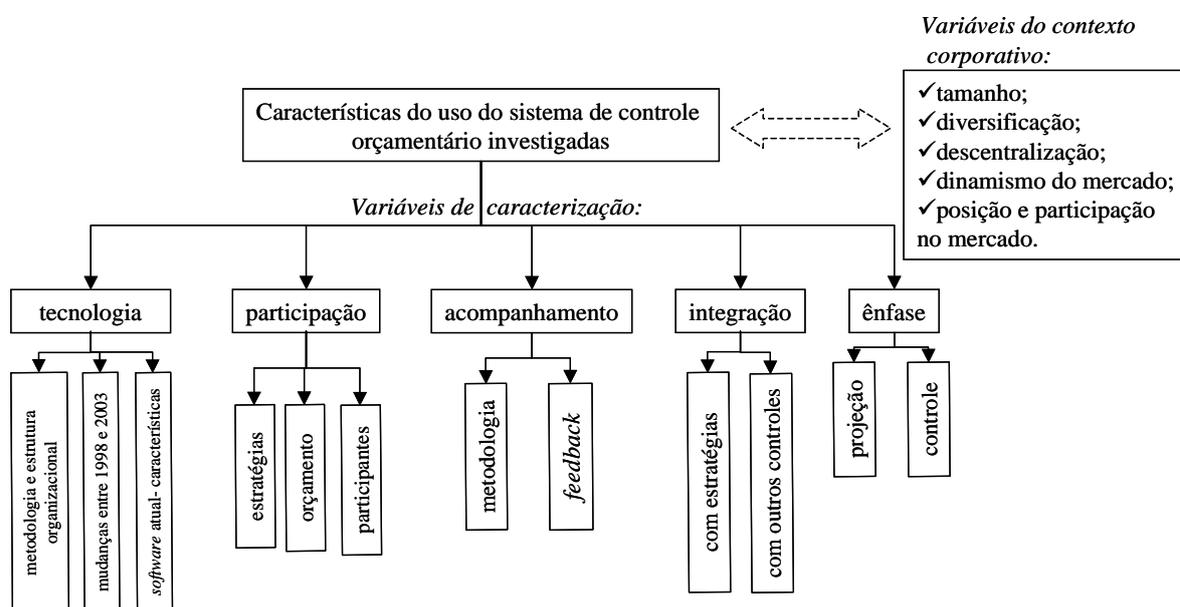


Figura 1 – caracterização do uso do sistema de controle orçamentário

2.1.1 Variáveis do contexto corporativo

Como apresentado por Covalleski *et al* (2003, p. 31), os estudos sobre sistemas orçamentários, baseados nos modelos da abordagem contingencial, apregoam que não existem práticas orçamentárias de sucesso universal. A escolha das práticas orçamentárias dependerá das circunstâncias ambientais e tecnológicas às quais determinadas organizações estão sujeitas.

As variáveis de contexto corporativo consideradas foram: (a) tamanho; (b) diversificação; (c) descentralização; (d) dinamismo do mercado; (e) posição e participação no mercado, aqui chamadas de potenciais variáveis independentes. Tais variáveis foram definidas a partir dos trabalhos de Merchant (1981 e 1984), Otley (1994 e 1999) e Chenhall (2003).

O tamanho das empresas foi mensurado pelo número de empregados, critério usado anteriormente por Merchant (1981). A diversificação foi medida com base no trabalho de Rumelt *apud* Merchant (1981, p. 817), o qual se baseou na participação do faturamento de cada um dos negócios da empresa em relação ao seu faturamento global.

Para mensurar o nível de centralização/descentralização, aplicou-se um questionário para identificação do nível de autonomia existente nas empresas para tomada de decisão, de forma semelhante ao estudo de Merchant (1981). Já o dinamismo de mercado derivou-se da classificação de variáveis ambientais propostas por Chenhall (2003), e duas foram as *proxis* utilizadas em sua mensuração: frequência de atualização nas tabelas de preços e número de concorrentes diretos. Por fim, são observadas a posição no mercado, estudada anteriormente por Merchant (1984) e o *market share* (participação no mercado).

2.1.2 Variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário

Foram consideradas cinco variáveis: tecnologia do sistema de controle orçamentário, participação, acompanhamento orçamentário, integração e ênfase.

A definição de tecnologia adotada neste trabalho é próxima àquela adotada por Chenhall (2003, p. 139), o qual define tecnologia como sendo a forma pela qual os processos de trabalho da empresa acontecem, o que inclui *hardware*, materiais, processos, pessoas, *softwares* e conhecimento.

O estudo da variável *tecnologia* incluiu a identificação da metodologia adotada no planejamento orçamentário e como a estrutura organizacional estava refletida no processo orçamentário, o estudo das mudanças tecnológicas recentes (com o objetivo de trazer mais subsídios à compreensão da utilização do sistema atual) e a caracterização do *software* atual, identificando o nível de sua integração com os demais *softwares*.

A variável *participação* foi explorada sob três aspectos: participação dos gestores na definição das estratégias, participação na elaboração do planejamento orçamentário e identificação das pessoas envolvidas com a fase de projeção orçamentária.

Já a variável: *acompanhamento*, explorou a metodologia adotada nessa etapa do processo orçamentário, considerando-se seus participantes e a periodicidade de realização do acompanhamento. A completude do ciclo de *feedback* foi outra variável estudada, observando-se a forma de controle das variações orçamentárias, a identificação de suas causas e a proposição de medidas corretivas.

Além dos três aspectos baseados em Merchant (1981), também foi incluído o estudo sobre a integração entre os vários sistemas de controle gerencial. Estudou-se a variável *integração*, apresentada por Otley (1994 e 1999).

O quinto elemento estudado referiu-se à *ênfase* dada ao sistema orçamentário. Segundo Merchant (1984), o sistema de controle orçamentário pode ser utilizado primariamente como ferramenta de planejamento e não como ferramenta de controle e integração. Foram consideradas duas ênfases possíveis: - projeção financeira, que caracteriza seu uso como instrumento de planejamento; - controle de gestão, que caracteriza o uso como controle gerencial bem sucedido, no qual deve ser ressaltado o vínculo entre recompensas e o sistema de controle orçamentário.

3 Metodologia

Essa pesquisa visou enriquecer o entendimento sobre o uso do sistema de controle orçamentário em indústrias de bebidas, com a realização de estudos de caso em uma indústria de destilados e em uma indústria de refrigerantes. As entrevistas foram feitas no início de 2004.

Os entrevistados na indústria de destilados foram: o gerente do departamento de Custos e Orçamento, que trabalhava na empresa há quinze anos e o *controller*, que trabalhava na empresa há dois anos. Na indústria de refrigerantes foram entrevistados o chefe do departamento de custos e orçamento, e um membro de sua equipe. As entrevistas foram transcritas e confrontadas com a teoria pesquisada.

Para responder ao problema de pesquisa, definiu-se o ambiente organizacional de cada empresa estudada como unidade de análise, utilizando como principal instrumento de coleta de dados a entrevista não estruturada. Cabe destacar que os estudos de caso foram elaborados considerando-se o quadro referencial de pesquisa (figura 1).

4 Análise dos Dados e Resultados

As indústrias de bebidas estudadas são de grande porte e familiares, as duas empresas são de capital nacional. Embora sejam empresas familiares, a gestão de ambas é profissionalizada em níveis distintos e com características distintas. As duas indústrias estão no mercado brasileiro há mais de 50 anos e atuam no setor de bebidas. A indústria de destilados utiliza sistemas de informação desenvolvidos internamente e a de refrigerantes possui o sistema *SAP/R3*.

A empresa de destilados produz e distribui, sendo uma das maiores empresas brasileiras nesse segmento. A empresa possui seis tipos de produtos, é líder no mercado nacional de destilados, sendo que seu principal produto detém um *market share* de aproximadamente 30%. Seu faturamento é de aproximadamente 500 milhões de reais e possui 1.200 funcionários. No momento das entrevistas contava com três unidades produtivas, sendo duas fábricas e uma destilaria. Parte da produção é exportada, mas seu maior mercado é o interno.

A empresa de refrigerantes é atua no setor de bebidas, produzindo e distribuindo refrigerantes, chás e sucos, além de comercializar e distribuir cervejas, águas de coco e energéticos, com faturamento em 2004 de aproximadamente 450 milhões de reais e aproximadamente 1.200 funcionários. Em 2004 havia uma planta produtiva e três centros de distribuição. Sua área de atuação é principalmente regional, mas com presença em outros estados. Na região ela respondia por aproximadamente 58% do *market share*, sendo que 10% do seu faturamento se refere a produtos vendidos para outros estados.

Os principais clientes das duas empresas são as grandes redes de supermercados, e os grandes centros atacadistas. Ambas contam com um expressivo número de micro e pequenos comerciantes como clientes.

4.1 Apresentação dos dados referentes às variáveis do contexto corporativo

As variáveis do contexto corporativo consideradas nesse estudo foram: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo e posição e participação no mercado.

Tamanho

Assim como em Merchant (1981), o tamanho da empresa foi observado a partir do número de empregados, sendo que no início de 2004, ambas empresas possuíam aproximadamente 1.200 funcionários.

Diversificação

O nível de diversificação de cada empresa foi avaliado considerando-se a participação do faturamento de cada segmento de atuação em relação ao faturamento global. O principal segmento de atuação da empresa de destilados era aguardente, que correspondia por aproximadamente 70% do seu faturamento. Já a empresa de refrigerantes tinha aproximadamente 75% do seu faturamento no segmento de refrigerantes. As duas empresas se caracterizam por manter esforços contínuos na ampliação das marcas comercializadas, buscando aumentar sua participação no mercado e diminuir a dependência que têm em relação ao principal produto comercializado.

Descentralização

Para avaliar o nível de descentralização foram elaboradas perguntas sobre a autonomia na implementação de projetos e atividades relacionadas ao planejamento orçamentário em cada uma das empresas estudadas.

Na empresa de destilados, de acordo com o responsável pelo departamento de custos e orçamento, entre os diretores e gerentes havia autonomia, embora, quando se tratasse de valores expressivos, uma aprovação final do diretor da área fosse necessária. No entanto, em algumas áreas o nível de autonomia praticamente inexistia, como por exemplo, nos escritórios regionais e nos centros de distribuição, nos quais o orçamento era feito respectivamente pelo gerente regional e pelo gerente de logística.

A realocação entre contas de valores orçados era proibida na empresa de destilados, segundo o *controller*, tendo sido bastante discutido entre os gestores se essa posição de fato seria a mais adequada. De acordo com o entrevistado, concluiu-se que a possibilidade de realocação entre contas poderia resultar no afrouxamento do comprometimento dos responsáveis pela elaboração orçamentária. Esta empresa é tipicamente familiar com grande nível de centralização nas decisões.

Para o gerente do departamento de custos, a estrutura organizacional da empresa estava adequadamente representada no sistema de controle orçamentário e a compreensão dos gestores sobre os conceitos econômico-financeiros envolvidos no sistema orçamentário era adequada. O *controller* concordou com a primeira parte da afirmação do gerente, mas entendia que os gestores não ligados à área econômico-financeira sentiam um pouco de dificuldade em compreender alguns conceitos.

Na empresa de refrigerantes, o orçamento era feito de forma totalmente descentralizada, com os gestores de centros de custo participando ativamente dessa etapa. No entanto, existia uma hierarquia de aprovação dos montantes envolvidos, tanto para despesas como para investimentos, com o objetivo de garantir o controle e minimizar possibilidades de fraudes, segundo os entrevistados. A realocação entre contas devia ser evitada, mas na prática alguns gestores faziam essa troca sem maiores problemas, de acordo com o gerente do departamento de orçamento, já que o acompanhamento orçamentário nem sempre era feito em cada uma das contas, mas apenas de forma global. A estrutura organizacional estava refletida no sistema de controle orçamentário, segundo os entrevistados.

Dinamismo do mercado, posição e participação no mercado

Na análise do dinamismo do mercado, considerou-se a frequência da atualização da tabela de preços e o número de concorrentes diretos. A empresa de destilados mencionou realizar cerca de oito alterações trimestrais em suas tabelas de preços e era responsável por aproximadamente 1/3 da produção de aguardente do país, setor que tem se mantido estável nos últimos anos, havendo aproximadamente 30 mil produtores em todo país (ABRABE, 2005), mas com representatividade local. Um outro dado importante se refere à participação de aguardente no mercado de bebidas alcoólicas, que é de 88%, segundo dados da Agência Nielsen, também obtidos em ABRABE (2005).

Na empresa de refrigerantes eram realizadas cerca de doze alterações trimestrais em suas tabelas. Havia um concorrente de grande porte no setor de refrigerantes, principal atuação da empresa, e diversos concorrentes de pequeno porte que estavam aumentando seu espaço nos últimos anos, forçando a empresa a mudar suas estratégias de atuação a fim de se tornar mais competitiva. Sua participação no mercado regional era de aproximadamente 52%, mas há alguns anos atrás chegou a mais de 60%. Nacionalmente a marca que ela representava possuía um *marketshare* de 50,1% em 2003 e 50,6% em 2004, segundo dados da Associação brasileira das indústrias de refrigerantes e bebidas não alcoólicas (ABIR, 2005).

Além disso, a empresa de refrigerantes também atuava no setor cervejeiro, por meio da distribuição regional de uma marca que possuía abrangência nacional, sendo que o ano de 2004 foi bastante negativo para a referida marca, que passou a ocupar a terceira posição com

um *marketshare* de 13,1%, percentual também mantido regionalmente, sendo que até 2003 a empresa ocupava o segundo lugar no *rank* nacional, conforme dados obtidos em SINDICERV (2005).

4.2 Apresentação dos dados coletados referentes às variáveis diretamente relacionadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário

A caracterização do sistema de controle orçamentário considerou as seguintes variáveis: (I) tecnologia: metodologia e estrutura organizacional, mudanças tecnológicas ocorridas recentemente e características do *software* atual; (II) participação: na definição de estratégias, no orçamento e características dos participantes; (III) acompanhamento orçamentário: metodologia e *feedback*; (IV) integração: com as estratégias e com outros controles; (V) ênfase do sistema de controle orçamentário (figura 1).

(I) Tecnologia: metodologia adotada no sistema orçamentário

Metodologia utilizada no sistema de controle orçamentário

Na empresa de destilados, o orçamento era elaborado pelos gestores de centro de custo, em conjunto com os gerentes e diretores. No caso de escritórios regionais e centros de distribuição, como já mencionado, o controle orçamentário era centralizado e sem participação dos gestores locais. No sistema orçamentário havia o módulo de despesas e custos, com seus respectivos centros de custo. Também havia o módulo de receitas, com a segregação de todos os produtos (aproximadamente 30 itens), assim como o módulo de investimentos.

O período de projeção orçamentária era de um ano e o início dos trabalhos ocorria em setembro do ano anterior, com a definição de algumas premissas de crescimento e preços para o ano seguinte sendo feitas pela diretoria, com essa informação a gerência de vendas definia os volumes e os demais gestores tinham o prazo de duas semanas para realizar suas projeções.

O prazo final para apresentação dos resultados para o conselho administrativo era janeiro do ano projetado e segundo o *controller*, essa demora se devia em parte à morosidade do sistema de controle orçamentário, particularmente de seu *software*.

Na empresa de refrigerantes, o sistema orçamentário era bastante parecido com o apresentado pela empresa de destilados, pois também havia um módulo de receitas, um módulo de investimentos e um módulo de custos e despesas. Por produto também era feito o orçamento de custos diretos e receitas, sendo que havia mais de 100 itens. O período de projeção orçamentário também era de um ano e os trabalhos se iniciavam em novembro do ano anterior. Foram também reportadas dificuldades por parte dos entrevistados em terem um número definitivo antes do ano orçado se iniciar. A principal barreira relatada pelos entrevistados se refere ao fato de que os volumes a serem considerados dependiam de informações externas e dos demais parceiros comerciais com os quais a empresa mantinha contrato de exclusividade na distribuição.

Ao contrário do que ocorria nas empresas estudadas por Silva (2004), aqui não foi identificado nenhum tipo de controle que cruzasse horizontalmente a empresa, ou seja, nenhuma das duas indústrias de bebidas utilizava orçamento matricial.

Mudanças tecnológicas

O quadro 1 resume em quatro fases o processo de adoção do sistema de controle orçamentário na empresa de destilados. Os primeiros esforços para a implantação de sistemas de controle orçamentário ocorreram na década de 80 (fase 1 – quadro 1). Inicialmente as projeções eram feitas manualmente e em 1989 foi desenvolvido internamente um sistema em *Clipper*, que foi utilizado durante 10 anos, para realizar as projeções. Nessa época, pesquisou-se algumas alternativas de compra de *softwares* disponíveis no mercado, mas nenhuma opção satisfazia as necessidades da empresa.

O sistema desenvolvido internamente, era bastante limitado, segundo os entrevistados, pois todos os dados deveriam ser digitados pela área de controladoria, já que os gestores dos centros de custo não o acessavam. Os usuários das áreas digitavam as informações em planilhas *Excel* e posteriormente esses dados eram transportados para o sistema em *Clipper*.

Um dado interessante foi que em 1999 a área de Tecnologia de Informação percebeu a limitação do sistema utilizado pela controladoria e propôs o desenvolvimento de um outro *software* internamente para atender às crescentes necessidades da área. O novo software foi desenvolvido para ser multi-usuário e para possibilitar maior detalhamento dos custos de produção.

O desenvolvimento do novo *software*, com banco de dados *Oracle*, foi precedido pela definição de um projeto liderado pela área de tecnologia da informação, o prazo inicial de desenvolvimento era de quatro meses, mas foram necessários seis meses ao todo. Foram realizadas entrevistas com os envolvidos com o processo orçamentário, sendo que as principais alterações relacionaram-se à possibilidade dos usuários acessarem o sistema orçamentário, e à criação de interfaces do novo *software* para a importação de dados de outros sistemas. Resumidamente, foram feitas adequações para diminuir o tempo despendido com o manuseio de dados, e melhorias na acessibilidade.

Um ponto destacado pelo gerente do departamento de custos e orçamento foi que o sistema não possibilitava a criação de simulações, com as mesmas sendo feitas em planilhas eletrônicas *Excel*.

O *controller*, que também é gerente da área de tecnologia de informação, fez uma série de críticas ao sistema utilizado na empresa. O sistema orçamentário atual foi considerado muito “pesado” (*sic*), sendo necessária a otimização de sua estrutura para torná-lo mais ágil e mais consistente. O *controller* chegou a conjecturar sua troca. Um dos principais problemas destacado por ele era o fato do sistema ter sido desenvolvido em pequenos módulos com *interfaces* com diversos sistemas. Além disso, havia muitos problemas com inconsistência de dados, pois muitos dados ainda eram digitados manualmente, dentre eles, dados sobre a política de estocagem.

Quadro 1 – Fases da adoção do sistema de controle orçamentário na empresa de destilados

| Fase | Descrição |
|------|---|
| 1 | Na década de 80 a empresa começa a utilizar sistema de controle orçamentário manualmente. |
| 2 | No final da década de 80 foi desenvolvido um sistema interno para projeção orçamentária que era utilizado de forma centralizada pela controladoria (em <i>Clipper</i>). Planilhas para os gestores de centros de custo foram desenvolvidas. |
| 3 | Em 1999 foi desenvolvido um novo sistema internamente para corrigir algumas limitações do sistema anterior. Esse sistema possibilitava o custeamento de várias fases: colheita de cana, produção/compra de aguardente, produção da aguardente elaborada e produto acabado. Esse software foi desenvolvido tendo como núcleo o sistema gerenciador de bancos de dados da Oracle. |
| 4 | Em 2002, foram realizadas mudanças internas, a mesma pessoa passou a acumular os cargos de gerente de tecnologia de informação (TI), e de <i>controller</i> . Atualmente: há uma insatisfação crescente principalmente do <i>controller</i> quanto ao desempenho do sistema utilizado pela empresa, que não possibilita simulações. |

Fonte: Elaborado pelas autoras

Percebeu-se que a maior preocupação da empresa nesses anos esteve em desenvolver um sistema que auxiliasse de forma mais direta as tarefas relacionadas ao processo orçamentário, todavia, o estudo dos processos envolvidos nas diversas etapas de um sistema orçamentário pareceu não ser a maior preocupação da empresa. Os primeiros sinais de mudanças são demonstrados pelo *controller* que, está há dois anos na empresa e pretende promover melhorias nos processos orçamentários.

A indústria de refrigerantes, como mostra o quadro 2, utilizava sistema de controle orçamentário desde 1994, tratava-se de um *software* desenvolvido em *Clipper*. Entre 1994 e 1996, os usuários tinham que preencher planilhas em papel, que eram digitadas pelo departamento de controladoria no *software* em *Clipper*. A partir de 1996 foram desenvolvidas planilhas em *Excel* que eram preenchidas pelos usuários e posteriormente enviadas ao departamento de orçamento para consolidação dos dados no sistema em *Clipper*, o acompanhamento orçamentário era feito em planilhas *Excel*.

Devido ao excesso de tempo despendido pela controladoria na consolidação dos dados e aos problemas de inconsistência dos mesmos, no ano de 2000, a empresa optou pela aquisição de um *software* disponível no mercado. Foram pesquisadas várias *software houses*, tendo sido adquirido um pacote denominado *Adaytum* (atualmente *Cognus*), que era bastante flexível e multiusuário, além de trabalhar com uma tecnologia mais avançada (ferramenta *Olap -Online Analytical Processing*) que permite cruzamento multidimensional de várias informações, de forma rápida e amigável.

Para operacionalizar o projeto, foi contratada uma empresa de consultoria em sistemas de controle de gestão que auxiliou na redefinição dos processos orçamentários e parametrização do *software* adquirido.

Esse projeto foi liderado pela área de controladoria, tendo sido aprovado pela diretoria da empresa. O tempo de implantação foi de seis meses, divididos em duas etapas: a primeira etapa foi de redefinição dos processos orçamentários e implantação da projeção orçamentária, tendo sido concluída nos primeiros três meses. A segunda etapa consistiu no desenvolvimento do acompanhamento orçamentário de despesas e investimentos e no desenvolvimento do módulo de acompanhamento de margem de contribuição, tendo sido despendidos mais três meses nessa etapa (fase 2, quadro 2).

Segundo o gerente do departamento de orçamento a idéia inicial era ter um sistema que fosse suficientemente flexível e permitisse projeções desde receitas, custos de produção,

despesas e investimentos, até demonstração de resultados, balanço e fluxo de caixa. A execução de simulações pelos diretores e pela controladoria, de forma rápida e fácil também era um objetivo perseguido.

Quadro 2 – Fases da adoção do sistema de controle orçamentário pela indústria de refrigerantes

| Fase | Descrição |
|-------------|--|
| 1 | A empresa utilizou um <i>software</i> em <i>Clipper</i> entre 1994 e 2000, esse sistema era mono-usuário e os gestores tinham que preencher planilhas em <i>Excel</i> , com os dados sendo consolidados pela área de controladoria e importados para o sistema em <i>Clipper</i> . |
| 2 | Em 2000 foi implantado um software para controle orçamentário multi-usuário, chamado <i>Adaytum</i> , com módulo de orçamento, acompanhamento orçamentário e simulação. |
| 3 | No final do ano de 2001, foi implantado o sistema SAP e o acompanhamento orçamentário passou a ser feito nesse sistema. |
| 4 | Em 2002 foi implantando um sistema de controle de margem de contribuição em plataforma <i>Oracle</i> para monitoramento das margens por canais de distribuição, e área. |

Fonte: Elaborado pelas autoras

Durante a implantação do sistema, ocorreram algumas mudanças, tendo sido contratado um novo *controller* para a área. Além disso, a empresa estava “acostumada” (*sic*) a não projetar balanço nem fluxo de caixa. Em função disso, o módulo de projeção de balanço e fluxo de caixa, embora tenha sido implantado pela empresa de consultoria, não foi integralmente utilizado pela empresa. Os controles desenvolvidos para a segunda etapa do projeto (acompanhamento de margem de contribuição), não satisfizeram o novo *controller* e, embora também tenham sido concluídos, não foram utilizados.

No início do ano de 2001, a empresa optou pela implantação de um sistema de gestão integrado, tendo escolhido o SAP/R3. A implantação iniciou-se no segundo semestre do mesmo ano, tendo o sistema entrado em produção em 01 de janeiro de 2002. Isso teve um reflexo direto na utilização do sistema de controle orçamentário, implantado há um ano, pois o módulo de acompanhamento orçamentário passou a ser realizado dentro do SAP/R3 (fase 3, quadro 2).

Além disso, em 2002 outro evento marcou a área: criação do departamento de planejamento estratégico e monitoramento das margens de contribuição, tendo sido desenvolvido um *software*, em banco de dados *Oracle*, para o monitoramento das margens de contribuição por produto, área e canais de distribuição. Após isso, qualquer possibilidade de utilização do módulo de acompanhamento de margem do software *Adayton*, foi definitivamente enterrada, como resumido no quadro 2, na fase 4.

Metodologias e mudanças tecnológicas – considerações finais

De acordo com os dados coletados e conforme ilustrado nos quadros um e dois, o início do controle orçamentário em ambas empresas era realizado por meio de *softwares* caseiros desenvolvidos em *Clipper*. Na indústria de destilados, embora tenha ocorrido uma troca de sistema, os processos não foram revistos, tendo sido feitas várias críticas pelo *controller*.

Na indústria de refrigerantes, houve a revisão dos processos, porém a empresa não conseguiu se adequar totalmente às mudanças definidas. Com a mudança dos *softwares*, um dos objetivos pretendidos era a diminuição da inconsistência dos dados, devido ao grande número de digitações e importações. Por fim, este objetivo não foi totalmente alcançado.

Uma das queixas reportadas pelos entrevistados na indústria de refrigerantes se refere à inversão de prioridades na implantação dos sistemas, já que durante anos a empresa se mostrou relutante em adotar um sistema integrado e imediatamente após a implantação do sistema orçamentário em Adayton, o conselho administrativo aprovou a adoção da implantação do ERP. Caso isso tivesse ocorrido no final de 1999, tempo e recursos financeiros poderiam ter sido economizados.

(II) Participação na definição das estratégias, no orçamento e características dos participantes

Os entrevistados foram questionados a respeito da participação da controladoria e dos gestores no estabelecimento de estratégias e diretrizes seguidas pelas empresas na projeção orçamentária.

Na indústria de destilados, a definição das estratégias era restrita à diretoria e ao conselho administrativo. De acordo com o gerente do departamento de custos, isso não era considerado um problema. Ao entrevistar o *controller* da referida empresa, o mesmo destacou que embora houvesse planejamento estratégico formalizado, com horizonte de cinco anos, de fato a participação dos gestores era restrita e esperava-se que com a criação dos comitês de gestão (projeto que estava se iniciando na época da entrevista), houvesse uma maior disseminação das estratégias entre os envolvidos. O início dos trabalhos de planejamento orçamentário com a definição de prazos, segundo os entrevistados, era marcado por uma reunião com os gestores de centro de custo.

Na indústria de refrigerantes até 2002 não havia processo de planejamento estratégico formal. As atividades de projeção orçamentária eram apenas precedida por uma reunião de abertura, comandada pelo diretor geral da empresa, com a divulgação de algumas premissas e orientações gerais sobre o trabalho a ser desenvolvido. Durante 2002, foi criado o departamento de planejamento estratégico e no final do mesmo ano foram realizados os primeiros encontros para definição das estratégias. Esses encontros reuniram diretores e alguns gerentes, mas não tiveram a participação de gestores de centro de custo. A partir das premissas traçadas, várias orientações foram passadas aos gestores.

A participação nas revisões orçamentárias na indústria de destilados envolvia apenas as áreas diretamente afetadas, não sendo definidas datas fixas para tais revisões. Todavia, mensalmente ocorriam revisões de volumes e preços. Na indústria de refrigerantes, havia em média três revisões orçamentárias anuais com a participação de todas as áreas, uma ocorrendo próxima ao mês de abril, outra em agosto e outra em outubro. Tais datas não eram rigidamente definidas.

(III) Acompanhamento orçamentário: metodologia e *feedback*

Nas duas empresas o acompanhamento orçamentário era feito mensalmente. As mesmas pessoas que realizavam a projeção, também eram responsáveis pelo acompanhamento orçamentário.

No entanto, na indústria de destilados, o acompanhamento era informal, não sendo exigidas justificativas por escrito dos desvios, o que existia era a utilização de comitês interdepartamentais, responsáveis pelo acompanhamento e monitoramento de indicadores de desempenho definidos pela diretoria e pelos gestores. Existiam cinco comitês:

1. processo: análise de processos e materiais;
2. produto: novos produtos, canais;
3. inventário: inventário mensal;

4. gestão: para coordenar as atividades de planejamento estratégico e acompanhar os resultados da empresa;
5. impostos: planejamento tributário e atualização legislativa.

O Comitê de Gestão era responsável pela avaliação e acompanhamento dos indicadores de desempenho da empresa. Eram utilizados o *Balance ScoreCard* e o EVA. Grande parte das informações para esses indicadores eram oriundas do sistema orçamentário, com exceção de informações de mercado, produtividade setorial e índices econômicos. Nas reuniões do comitê de gestão havia representantes de todas as áreas e após identificado um problema, a ação corretiva era indicada, havendo o acompanhamento sobre sua evolução.

Na indústria de refrigerantes, era exigido dos participantes uma justificativa mensal por escrito, embora isso nem sempre fosse analisado pelos gerentes e diretores. O acompanhamento orçamentário não era seguido de uma análise dos processos envolvidos, com o objetivo de melhorá-los, ou ao menos, identificar claramente os principais problemas que pudessem resultar em desvios orçamentários. A partir de 2003, por entender que apenas o acompanhamento orçamentário não seria suficiente, começou-se a utilizar indicadores de desempenho, com acompanhamento mensal e a partir de 2004 reuniões mensais para análise dos indicadores começaram a ser realizadas com o intuito de melhorar a gestão da empresa, embora, conforme colocado pelos entrevistados, nem sempre o ciclo de *feedback* fosse totalmente concluído.

(IV) Integração: com as estratégias e com outros controles

A indústria de destilados possuía processo de planejamento estratégico formalizado, mas sua disseminação na empresa era reduzida, limitando-se aos diretores e ao conselho administrativo da empresa, como já mencionado o horizonte envolvido era de cinco anos e as projeções orçamentárias eram de apenas um ano. Para o *controller* essa realidade tendia a mudar com a criação do comitê de gestão. Foi reportada uma integração entre o sistema de controle orçamentário e os outros controles existentes na empresa, o *Balanced ScoreCard* e o controle do valor econômico agregado (EVA).

Na indústria de refrigerantes, até meados de 2002 não havia planejamento estratégico. A partir do final de 2002, iniciaram-se os trabalhos de planejamento estratégico, com a participação direta restrita dos gestores. Embora não participassem diretamente, os gestores tinham forte preocupação em dar subsídios para as definições estratégicas. A partir de 2003 a empresa começou a utilizar indicadores de desempenho não financeiros e financeiros com a adoção do modelo do *Balanced Scorecard*. O sistema de controle orçamentário, na indústria de refrigerantes, foi apontado como possuindo pequena integração com o acompanhamento dos indicadores do *Balanced ScoreCard*.

(V) Ênfase

Ambas empresas utilizam-se do controle orçamentário como importante ferramenta de controle.

Na indústria de destilados, entretanto, o recebimento de bônus anual não estava vinculado ao alcance de nenhuma meta. Segundo Otley (1999), sistemas com ênfase no controle gerencial tendem a propor incentivos aos seus empregados, vinculados ao controle. A prática adotada pela indústria de destilados diverge dessa afirmação.

Na indústria de refrigerantes, o sistema de controle orçamentário é tido como um dos principais mecanismos de controle, mas o *bônus* anual não é vinculado totalmente ao alcance

de metas orçamentárias, apenas a área de logística e a área de vendas, segundo os entrevistados, faziam essa vinculação.

5 Conclusão

Compreender a utilização do sistema de controle orçamentário e suas mudanças em duas indústrias de bebidas brasileiras de grande porte, mediante a observação de variáveis bem definidas, foi o principal objetivo alcançado por este estudo.

Na análise das características diretamente relacionadas ao uso do sistema de controle orçamentário, percebeu-se que as duas empresas valorizavam o processo de controle orçamentário, envolvendo nele um grupo significativo de empregados e de recursos computacionais.

Em nenhuma das empresas foram reportadas resistências na utilização do sistema de controle orçamentário, o que pode ser visto como um fato positivo. As duas empresas buscam utilizar o sistema de controle orçamentário de forma integrada com outras ferramentas.

Quanto às mudanças tecnológicas dessas empresas percebeu-se que a indústria de destilados não priorizou melhorias na definição da metodologia orçamentária, tendo adotado alguns paliativos relacionados aos seus sistemas de informação, desenvolvidos internamente, para resolver problemas de desempenho e inconsistência de dados. Já a indústria de refrigerantes, buscou rever seus processos, mas devido a problemas de comunicação, definição de prioridades e planejamento de longo prazo, parte do esforço foi perdida.

Ambas as empresas ainda têm ineficiências e retrabalhos com a migração de dados entre diferentes módulos de diferentes sistemas. Esse problema parece ser mais crítico na indústria de destilados que além de ter todo seu software desenvolvido internamente, ainda controla partes do processo de produção agrícola de sua principal matéria-prima, a cana de açúcar.

O ciclo de *feedback* e a análise dos processos eram feitos pela indústria de destilados, por meio de um comitê de gestão. Na indústria de refrigerantes, essa análise era feita com base em relatórios mensais enviados pelas áreas com respectivas justificativas das variações. A coleta de dados não trouxe evidências conclusivas sobre os processos de feedback em ambas as empresas.

A participação dos gestores da baixa e média gerência na definição das estratégias, por outro lado, era bastante restrita nas duas empresas, sendo que na indústria de bebidas foi reportada de forma mais enfática, uma preocupação em disseminar o que fora definido nas reuniões de planejamento estratégico. A segregação entre controle estratégico, gerencial e operacional é destacada por Otley (1994 e 1999) e Marginson (1999) como um aspecto negativo, que não converge com as exigências e demandas das empresas contemporâneas. A congruência de objetivos, por exemplo, tende a ficar prejudicada quando não há comunicação clara do que se espera alcançar. Além disso, os gestores, que estão totalmente envolvidos com a operação da empresa, poderiam contribuir com sua experiência e percepção sobre o negócio.

Os casos estudados não confirmaram a afirmativa do estudo de Merchant (1981) de que as empresas mais descentralizadas teriam uso mais formal e intenso do controle orçamentário. Fato é que existia pouca descentralização nas empresas estudadas. Muitas empresas brasileiras são de controle familiar e embora avancem na profissionalização, ainda é forte o traço centralizador da gestão. A centralização é mais intensa na indústria de destilados, onde a profissionalização da gestão é mais recente.

Quanto à variável *market share*, a indústria de refrigerantes, detinha maior fatia de mercado, mas atuava em um ambiente mais dinâmico e pareceu investir mais recursos no aprimoramento de seu sistema orçamentário, utilizando-o parcialmente em seu sistema de

recompensas. A indústria de destilados, que era a menos pressionada pela concorrência, tem investido menos em seus sistemas de controle orçamentário, particularmente em seus sistemas de informação, e não possui sistema de recompensa alinhado com controle de desempenho.

Uma das limitações desse trabalho refere-se à impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada no estudo de dois casos.

Referências

ABIR. Disponível em: <http://www.abir.org.br> . Acesso em: 12/04/2006.

ABRABE. Disponível em: <http://www.abrabe.org.br/cachaca.php> . Acesso em: 12/04/2006.

ALEGRÍA, Ana Isabel Zardoya. **La función de control a través de los presupuestos: aplicación a la empresa multinacional**. Madrid: ICAC, 1996. 339 p.

ANTHONY, Robert N. **Management accounting principles**. Homewood : Richard D Irwin, 1965, 444 p.

BERTERO, C. O. Editorial, **RAE – Revista de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo**, v. 45, n. 3, p. 3-4, 2005.

BRUNS JR, William J.; WATERHOUSE, John H. Budgetary control and organization structure, **Journal of Accounting Research**. Autumn, p. 177-203, 1975.

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.

COVALESKI, Mark; EVANS, John H. III; LUFT, Joan L.; SHIELDS, Michael D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 2003.

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

FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **RAC revista de administração contemporânea**, 2ª ed. especial, 2005b.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat Salas **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D.; VAN der STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95-116, 2003.

HOPER, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting**. Boston: HBS Press, 2003. 231 p.

MARGINSON, D. Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 3, p. 203-230, 1999.

MERCHANT, Kenneth A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

MERCHANT, Kenneth A. Influences on Departmental Budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organization and Society**, v. 9, n. 3, p. 291-308, 1984.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, n.1, p. 122-149, 1978.

OTLEY, David; BERRY, J. Control, organisation and accounting, **Accounting, Organization and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

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

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

PUGH, D. S.; HICKSON, D. J., HININGS, C. R.; TURNER, C. The context of organization structures. **Administrative Science Quarterly**, v. 14, n. 1, p. 91-114, 1969.

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

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

SILVA, A. C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SINDICERV. Disponível em: <http://www.sindicerv.com.br/default.php>. Acesso em: 12/04/2006.

SOUZA, M. A.; LÁZARO, P. L.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, n. 32, p. 40-57, 2002.

UMAPATHY, S. **Current Budgeting Practices in U.S. Industry: the state of the art**. New York, NY: Quorum, 1987.

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