

Causas da não integração do orçamento com os objetivos estratégicos

Sidnei Manoel Rodrigues (FIESC) - sidnei96@yahoo.com.br

Andrey Freitas da Silva (UFSC) - andreyfreitas@yahoo.com.br

Letícia Meurer Krüger (UFSC) - ticiamk@hotmail.com

Resumo:

Este artigo tem como objetivo identificar e analisar os fatores que promovem a não integração das diretrizes relacionadas com os objetivos estratégicos à execução do plano orçamentário. Para alcançar este objetivo, aplica-se um questionário com os coordenadores diretamente envolvidos no planejamento estratégico e orçamento do Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, denominado Sistema FIESC. Estes questionários, elaborados com base na literatura pesquisada, buscaram identificar 12 fatores que podem causar a não integração entre planejamento e orçamento. O estudo realizado sobre os resultados de questionários aplicados nas entidades que compõem a FIESC (26 respostas ao total) comprovaram uma relação entre baixa e média de integração entre as ferramentas orçamento e planejamento, tendo como principais causas o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas. Além disto, dois pontos se destacam como sendo os piores avaliados: o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas e, portanto, se apresentam como principal desafio da organização, dentre as doze causas destacadas na pesquisa.

Palavras-chave: *Orçamento; Objetivos Estratégicos; Planejamento Estratégico; Integração; Controle.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Causas da não integração do orçamento com os objetivos estratégicos

Resumo

Este artigo tem como objetivo identificar e analisar os fatores que promovem a não integração das diretrizes relacionadas com os objetivos estratégicos à execução do plano orçamentário. Para alcançar este objetivo, aplica-se um questionário com os coordenadores diretamente envolvidos no planejamento estratégico e orçamento do Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, denominado Sistema FIESC. Estes questionários, elaborados com base na literatura pesquisada, buscaram identificar 12 fatores que podem causar a não integração entre planejamento e orçamento. O estudo realizado sobre os resultados de questionários aplicados nas entidades que compõem a FIESC (26 respostas ao total) comprovaram uma relação entre baixa e média de integração entre as ferramentas orçamento e planejamento, tendo como principais causas o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas. Além disto, dois pontos se destacam como sendo os piores avaliados: o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas e, portanto, se apresentam como principal desafio da organização, dentre as doze causas destacadas na pesquisa.

Palavras-chave: Orçamento; Objetivos Estratégicos; Planejamento Estratégico; Integração; Controle.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

As organizações passam a enfrentar cada vez mais um ambiente incerto e turbulento, inseridas em um contexto de modificações econômicas no mercado mundial. Este ambiente desafiador para as organizações exige modelos de gestão maduros, com foco nas atividades que agregam valor ao cliente ou parceiro. Além disto, a capacidade de olhar para o futuro e implementar as mudanças necessárias à evolução dos processos dentro da organização deixou de ser apenas uma atividade diferencial, para tornar-se condição indispensável à manutenção dos negócios.

Neste contexto, o planejamento estratégico, que é composto por etapas que mesclam análises de ambiente, prospecção de cenários, definição de objetivos e ações estratégicas, torna-se fundamental ao sucesso dos negócios. Para pensar a gestão, nesse caso, é necessário refletir sobre a forma como são construídas as estratégias, o entendimento das forças e fraquezas, a leitura correta da situação política, econômica, cambial, questões sociais do país e da região de atuação da empresa, cenários possíveis, disponibilidades de mão de obra, além de leituras assertivas do ambiente de concorrência em que estão inseridas as diversas frentes de produção da organização, independente do ramo de atuação.

Os contextos definidos pela formulação e implementação das estratégias são os instrumentos capazes de dar aplicabilidade ao planejamento estratégico e proporcionar um horizonte estratégico para a organização. Após a leitura dos diversos contextos (externo e interno), as organizações constroem suas estratégias de atuação, definindo objetivos estratégicos, metas com capacidades de traduzir a estratégia e sistemas de governança com as responsabilidades e objetivos desdobrados em planos de ação. Por outro lado, há uma ferramenta que é capaz de proporcionar a aplicabilidade (mensuração de metas) e controles

tangíveis de resultados visando à correção de rumos. Para desdobrar a estratégia, idealizada para o curto, médio e longo prazo, as empresas constroem um conjunto de projetos que somados deveriam traduzir a estratégia, fazer a empresa atingir sua visão de futuro e permitir a continuidade dos negócios. O instrumento geralmente utilizado para materializar os objetivos sobre a forma de valor é o orçamento (LUNKES et al., 2011).

Ocorre que nem sempre o orçamento promove a tradução dos objetivos estratégicos na sua integralidade como foi desenhado quando do processo de construção do planejamento. Nesse sentido, mesmo que a empresa consiga realizar o que foi orçado, ainda assim, a tradução da estratégia pode não acontecer na mesma proporção, em decorrência da falta de alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento.

As consequências geradas pelo descompasso entre a percepção estratégica e a execução orçamentária provocam inúmeros rumos incontrolláveis, capazes de proporcionar o cenário negativo proposto pelo Planejamento Estratégico. Isso ocorre pelo fato de promover a utilização de recursos para o que não se considera prioritário à luz da estratégia e, ao mesmo tempo, promove a aplicação de recursos (humanos, financeiros e competências), que por estar desalinhado com a estratégia, somam pouco ao cumprimento dos objetivos maiores, sejam eles: ampliar a fatia de mercado, aumentar a satisfação dos clientes, margem de retorno dos produtos, por exemplo.

Diante deste cenário incerto e, até mesmo negativo, refletir sobre as causas que provocam a falta de alinhamento e, com isso, planejar melhor o processo orçamentário ou a forma como as estratégias são construídas são possíveis caminhos para tornar o orçamento mais efetivo à luz da estratégia. Para tornar o orçamento integrado à estratégia, faz-se necessário que o mesmo faça parte de um processo que vai além do ciclo orçamentário. É necessário iniciar já com desenvolvimento do planejamento estratégico da organização (LUNKES et al., 2011).

O interesse dos pesquisadores pelo tema orçamento tem sido recorrente por décadas, mas o tema integração do orçamento com a estratégia vem sendo ainda estudado de forma incipiente. Avançar no entendimento das causas necessárias à promoção desta integração e identificar na literatura estudos que mostram o percentual do orçamento que está desalinhado com a estratégia é o ponto de partida desta pesquisa, que tem o intuito inicial de responder a seguinte pergunta de pesquisa: *quais os principais fatores que causam lacunas entre o processo de execução do plano orçamentário e as diretrizes definidas nos objetivos estratégicos?*

Para responder o problema de pesquisa apresentado, tem-se como objetivo deste trabalho *analisar as causas responsáveis pela falta de integração do orçamento com os objetivos estratégicos*. Como forma de atingir este objetivo, definem-se os seguintes objetivos específicos: i) identificar na literatura as causas responsáveis pela não integração do orçamento com os objetivos estratégicos; ii) consolidar, por meio de pesquisa de levantamento numa empresa, a comprovação da existência das lacunas entre o processo de execução orçamentária e sua aderência aos objetivos estratégicos.

A realização deste estudo se justifica de acordo com as abordagens de Castro (1978), pela sua originalidade, importância e viabilidade. O artigo é original, pois se dispõe a consolidar os resultados das pesquisas do tema em investigação, e assim, mapear e possibilitar a evolução do conhecimento científico em busca do estado da arte. É importante, pois, a identificação das causas que provocam a não integração entre orçamento e estratégia são indispensáveis para promover as mudanças necessárias no processo de construção, tanto do mapa estratégico quanto do orçamento, além de permitir maior assertividade na priorização de projetos e ações que mais contribuem, efetivamente, para o atingimento dos objetivos estratégicos. O estudo é viável uma vez que utiliza, como fonte de coleta de informações, os artigos disponíveis em bases de dados de acesso público.

Este artigo descreve a pesquisa mediante o contexto em que o tema se insere, a fundamentação teórica utilizada e os resultados obtidos pela pesquisa. A seguir, são apresentados elementos necessários no processo de execução orçamentária que proporcionam aderência com os objetivos estratégicos, as possíveis causas do surgimento de lacunas no processo de execução orçamentária que proporcionam não integração com os objetivos estratégicos e, por fim serão demonstradas quais as possíveis alternativas capazes de reduzir as lacunas entre o processo de execução orçamentária e sua aderência aos objetivos estratégicos.

2 Fatores explicativos da falta de integração entre o planejamento estratégico e orçamento

Sobre o processo capaz de transformar as ações operacionais no orçamento e do orçamento à tradução da estratégia, Kaplan e Norton (2001, p. 289) destacam que “o processo precisa, necessariamente, partir da estratégia, se consolidar no desdobramento do mapa estratégico, e por fim chegar às operações”.

O tema alinhamento estratégico entre orçamento e objetivos estratégicos ainda é um assunto pouco correspondido na prática das organizações. Lunkes e Silva (2011) destacam que no campo científico, no Brasil, por exemplo, o tema ainda tem muito a ser explorado. Isso revela que o tema ainda não apresenta legitimidade científica nacional, com produção e referencial formado por autores brasileiros.

A abordagem contingencial enfatiza que a efetividade da adoção do controle orçamentário é influenciada pelo contexto organizacional. Silva e Gonçalves (2008) destacam que o sistema orçamentário deve servir de apoio ao processo de 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 médio e longo prazo.

Lima e Leone (2010) definem que o orçamento é parte de um plano e a sua função básica é ser um instrumento de integração dos vários programas e projetos da instituição, possibilitando a concretização dos objetivos previamente estabelecidos, enquanto que, para os respondentes, essas ideias não estão perfeitamente estabelecidas. Os autores complementam que existem lacunas no processo de gestão baseado em planejamento e orçamento e, portanto, sugere-se como proposta de trabalhos futuros, uma análise mais aprofundada da temática aqui discutida, principalmente no que diz respeito à área orçamentária.

Barsky (1999) destaca a necessidade de empresas multinacionais que buscam ser flexíveis, isso significa que os sistemas de controle e medição devem estar alinhados com os objetivos estratégicos, levando em consideração as culturas nacionais, as expectativas dos investidores e exigências de capacitação dos funcionários.

Blumentritt (2006) afirma que os papéis de gestão estratégica e orçamento são claros e distintos. A gestão estratégica é projetada para definir os cursos de uma empresa, identificando as estratégias que irá utilizar para competir no mercado e como vai organizar suas atividades internas. Orçamento, por outro lado, é utilizado para a alocação de recursos financeiros disponível de forma eficiente com objetivo de monitorar o desempenho dos gestores e funcionários.

A flexibilidade e relação entre planejamento e orçamento são essenciais. Blumentritt (2006) exemplifica que o resultado de orçamentos inflexíveis é que a empresa continua empenhada em atividades e orientações estabelecidas no passado. Sem um procedimento para analisar e desafiar as dotações orçamentárias antes (planejamento) há pouco impulso para alterar. No entanto, nenhuma empresa opera em uma economia competitiva, em um ambiente

que não muda, por isso, as empresas que dependem de orçamentos para tomada de decisão de risco precisam de sincronia com os seus mercados.

As mesmas dificuldades surgem quando a gestão estratégica e orçamento são geridos em paralelo. Ou seja, uma empresa pode se envolver em gestão estratégica, bem como em orçamento independentemente um do outro, porque a responsabilidade para os dois processos é frequentemente administrado por pessoas diferentes. Orçamentos são muitas vezes geridos por um controlador ou vice-presidente de finanças, enquanto o processo de gestão estratégica é muitas vezes gerido pelo presidente ou chefe oficial operacional (BLUMENTRITT, 2006).

Wallander (1999) destaca o problema que ocorre quando o orçamento passa a impedir a empresa de se adaptar a novas situações. A gestão e o controle da direção enfrentarão problemas junto à integração com o planejamento e a inflexibilidade pode impedir que a abordagem das pessoas olhem para o orçamento anual como instrumento central e indispensável da administração.

Pina e Vieira (2008) relatam que a estratégia é considerada importante para uma organização, uma vez que é o elemento chave liderar a organização para o futuro - orientando as ações, planos e resultados. Ao mesmo tempo, estratégias devem refletir as mudanças no ambiente de negócios. Os mercados estão cada vez mais orientados para o cliente, com base na inovação e qualidade. Se o orçamento não incorpora a estratégia, pode constituir uma ameaça para o futuro da organização. As estratégias estão mudando em resposta a muitas pressões competitivas e estruturais. Parecem evidente que os novos sistemas de gestão são necessários para refletir essas novas realidades.

Blumentritt (2006) sugere ferramentas capazes de facilitar a integração entre planejamento estratégico e orçamento: comissões permanentes de análise estratégica (comissões capazes de avaliar a implementação de todo o processo de planejamento e orçamento), planejamento flexível (capacidade de resposta às mudanças) e a tecnologia (comunicação de informação e decisões, além de softwares capazes de criar cenários e auxiliar nas incertezas do futuro). A flexibilidade depende de conseguir uma boa informação para as pessoas quando elas precisam. O aumento da capacidade de ferramentas de tecnologia de informação (TI) torna cada vez mais importante no planejamento de negócios. Os benefícios do uso de tecnologias apropriadas começam minimizando erros.

Diante das relações destacadas, seguem algumas causas para a não integração entre orçamento e estratégia, segundo Blumentritt (2006):

- a) Os problemas começam quando as empresas dependem de orçamento como um substituto para o planejamento.
- b) Por causa de fatores como custos fixos, atividades embutidas e forças políticas (os gestores vão lutar para manter as suas atribuições), os orçamentos são frequentemente inflexíveis.
- c) A responsabilidade para os dois processos (formulação das estratégias e do orçamento) são dada frequentemente por pessoas diferentes.
- d) As estratégias criadas não são baseadas na realidade de orçamentos.

Blumentritt (2006) destaca também diversos pontos positivos ocasionados pela integração entre orçamento e estratégia:

- a) Alocações orçamentárias baseadas em raciocínio estratégico e tomadas de decisões estratégicas desenvolvidas à luz das realidades financeiras.
- b) Métodos mais transparentes de avaliação estratégica - gestores terão melhores meios de avaliação de projetos estratégicos, juntamente com suas projeções financeiras e pressupostos em relação a outras propostas em investimentos existentes.
- c) Ambas as ferramentas se tornam poderosas para a comunicação dos compromissos da gestão.
- d) Permite agilidade nos projetos, ações e atividades da organização.

Ferreira e Diehl (2012) destacam que vários autores brasileiros entendem o orçamento

como a quantificação das metas do planejamento estratégico e o desdobramento das diretrizes e políticas estratégicas dele definidas. O plano estratégico define as metas macro, normalmente com um enfoque qualitativo, e são os gestores que possuem a função de transformá-las em metas quantitativas capazes de auxiliar no monitoramento sobre a real execução do planejamento estratégico organizacional. Dessa forma, ainda segundo os autores, as divergências seguem na linha da divisão entre planos táticos e operacionais, sendo que autores os consideram no mesmo nível. Diante desse quadro e das informações relatadas, destacam-se as causas de não integração entre planejamento e orçamento, com base nos autores supracitados. As causas utilizadas na formulação do questionário são apresentadas no Quadro 1.

	Causas de não integração entre planejamento e orçamento	Autores
01	Não sequenciamento	Frezatti (2007)
02	Orçamento não incorpora a estratégia (alinhamento)	Diehl (2009); Frezatti (2007); Leite et al. (2008)
03	Orçamento com papel de planejamento	Blumentritt (2006)
04	Ausência de sinergia entre as áreas	Diehl (2004)
05	Falta de acompanhamento	Almeida et al. (2009)
06	Comunicação ineficiente	Siegel e Shim (2005)
07	Geração de informações não confiáveis	Siegel e Shim (2005)
08	Baixo comprometimento dos colaboradores	Almeida et al (2009)
09	Políticas e diretrizes mal formuladas	Leite et al. (2008)
10	Pessoas diferentes na construção do planejamento e do orçamento	Blumentritt (2006)
11	Inflexibilidade do orçamento	Blumentritt (2006)
12	Sistemas de apoio ineficientes	Blumentritt (2006)

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2013)

Quadro 1: Causas de não integração entre planejamento e orçamento

Percebem-se no Quadro 1, algumas das possíveis causas da não integração entre planejamento e orçamento. Em especial 12 fatores que resultam do entendimento da exposição de conceitos dos autores utilizados na fundamentação teórica. Assim, tem-se um mapeamento do que a literatura apresenta como fatores da não integração. Portanto, de posse destas variáveis, elabora-se o questionário com o objetivo de validar estas causas em uma empresa que utiliza as funções de planejamento e orçamento como estruturante no processo de gestão.

3 Metodologia da pesquisa

A metodologia desta pesquisa se divide em enquadramento metodológico, procedimentos para elaboração do instrumento de coleta de dados e procedimentos para coleta de dados.

3.1 Enquadramento Metodológico

Diante de um processo de construção de um estudo científico, cita-se, como ilustração, a classificação da pesquisa e os procedimentos metodológicos:

- a) Corrente filosófica: construtivista;
- b) Lógica da pesquisa: indutiva;
- c) Abordagem da pesquisa: mista (qualitativa e quantitativa);
- d) Estratégia de pesquisa: bibliográfica;
- e) Objetivos da pesquisa: exploratório e descritivo;
- f) Horizonte de tempo: transversal;
- g) Coleta de dados primários: aplicação de questionário, análise das respostas;

- i) Mecanismos de coleta de dados: pesquisa bibliográfica, questionário e a pesquisa bibliométrica;
- j) Análise de dados: questionário tratado de forma estatística (quantitativa) e demais dados tratados prioritariamente de forma qualitativa.

Conforme Castro (1978), os métodos de coleta escolhidos devem considerar relevância de conclusão, clareza e limpidez de resultados, custo, preço, tempo de duração, disponibilidade de pessoal e equipamento e aspectos éticos.

3.2 Procedimentos para Elaboração do Instrumento de Coleta

Para elaboração do questionário, partiu-se da análise da literatura com intuito de identificar as causas promotoras da não integração entre orçamento e objetivos estratégicos. Foi definido um conjunto de palavras chaves, sendo estas utilizadas como meio para busca dos artigos nas bases de dados: Ebsco, ProQuest, Scopus, ScienceDirect, Web of Science e Wiley. Além destas bases citadas, todas internacionais, utilizou-se também as bases nacionais: Scielo e Spell. Dos artigos selecionados, nacionais e internacionais, consolidaram-se as doze causas, que resultaram no questionário de pesquisa, conforme Quadro 1.

Para construção do questionário, quatro versões foram objetos de pré-análises pelos respondentes da pesquisa (totalizando 8 pessoas respondentes), como forma de validação da estrutura do mesmo. Todos os envolvidos nesta fase de validação trabalham efetivamente com a construção do planejamento estratégico e com a construção do orçamento, ocupando a função de analista ou de coordenador de área na Unidade Sede.

3.3 Procedimentos para Coletas dos Dados

Durante os meses de novembro e dezembro de 2013 foi aplicado questionário, fechado, para 51 colaboradores com os cargos de coordenadores do Sistema Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, denominado Sistema FIESC. Destes, até o final da presente pesquisa, vinte e seis questionários foram respondidos completos. O questionário foi criado com um *continuum* de relação máxima de integração até relação mínima entre a aplicabilidade de orçamento e planejamento, o que em sendo mínima, demonstra plena não integração. A Tabela 1 representa o resultado da pesquisa, de acordo com a média das respostas obtidas.

O estudo de caso foi aplicado na Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina, denominada de Sistema FIESC. A FIESC foi fundada há 63 anos e é integrada também pelo Serviço Social da Indústria (SESI), pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), pelo Instituto Euvaldo Lodi (IEL) e pelo Centro das Indústrias (CIESC). Atuando com sinergia, as entidades da FIESC estão voltadas à promoção de um ambiente favorável aos negócios, à qualidade de vida e educação do trabalhador e ao estímulo à inovação. Mantida e administrada pelo setor industrial com os mesmos parâmetros das melhores empresas privadas. A FIESC busca representar a força da indústria, composta por mais de 47 mil empresas, nas quais trabalham mais 761 mil pessoas. É responsável por um terço da riqueza gerada em solo catarinense. A entidade também congrega 139 sindicatos de indústrias.

Os entrevistados para este trabalho executam suas atividades em todas as entidades do Sistema FIESC, nos cargos de coordenadores, nas diversas áreas da organização, entre elas, destaca-se: planejamento, área de serviços compartilhados (contabilidade, financeiro, gestão de pessoas, administrativo, engenharia, suprimentos, tecnologia da informação e comunicação), áreas de negócios e apoio a operação das unidades operacionais.

Para caracterizar a pesquisa qualitativa, documentos de pesquisa direta e indireta foram utilizados além de artigos e livros sobre o assunto. A organização objeto do estudo foi escolhida em função da sua relevância para o desenvolvimento do estado, sendo a

organização líder na formação de trabalhadores técnicos profissionalizantes, tanto em Santa Catarina, quanto em nível nacional. Além dos motivos acima, destaca-se outras características também levadas em consideração na escolha da empresa estudada: (i) existência de sistema de gestão; (ii) descentralização parcial da construção do orçamento; (iii) sistema de acompanhamento dos resultados já consolidados, e; (iv) portfólio diversificado de atuação, o que dificulta a composição do recorte de produtos e torna o processo de construção do orçamento ainda mais desafiador. Acrescenta-se, ainda, o fato da empresa escolhida ser eleita entre as grandes empresas melhores para os funcionários trabalharem no Estado de Santa Catarina, Brasil, pelo Instituto *Great Place to Work*.

Como limitações da pesquisa, assume-se que a amostragem por ser intencional e não probabilística, invalida o caráter de inferência da pesquisa para outras organizações, a partir das conclusões deste estudo de caso. Salienta-se que os 12 itens relacionados como responsáveis pela não integração são reconhecidos pelos autores, mas que variam de empresa para empresa, tanto na sua amplitude quanto na existência de mais de uma destas causas. Neste sentido, não se pretendeu com esta pesquisa esgotar a lista das causas, mas sim reunir um conjunto de causas que podem provocar com mais ou menos intensidade a não integração do orçamento nas organizações. Além destes, outras causas podem existir, dependendo do segmento e da complexidade de cada organização.

4 Apresentação e análise dos resultados

Nesta seção apresenta-se a caracterização da empresa objeto de estudo bem como os resultados obtidos com a aplicação do questionário aos gestores da referida organização.

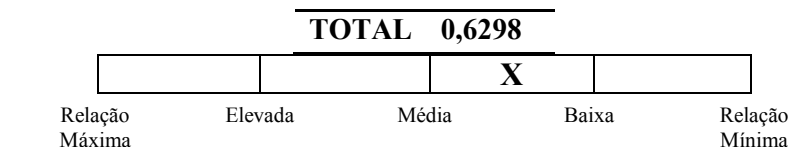
4.1 Resultados da pesquisa

Foram obtidos 26 (vinte e seis) questionários, dos 51 encaminhados aos funcionários apresentados pela organização como sendo coordenadores na unidade sede da empresa. Não foram incluídos os demais cargos, como também não foram contempladas as unidades operacionais sediadas nas seis mesorregiões do Estado de Santa Catarina.

Os resultados apresentados na Tabela 1 e Figura 1 demonstram um grau entre média e baixa (0,62) integração na relação entre planejamento e orçamento na visão dos respondentes da pesquisa. Destaca-se que quanto mais próximo a 0% (zero), mais integrado e, quanto mais próximo a 100% (cem), menos.

Segundo a pesquisa, os resultados mais próximos da integração foram com média aplicação na causa: falta de acompanhamento, sistemas de apoio ineficientes, inflexibilidade do orçamento e orçamento não incorporar a estratégia. Por outro lado, a ausência de sinergia entre as áreas, além de o orçamento atuar com papel de planejamento apresentou baixa pontuação, o que representa integração baixa, sendo as principais causas da não integração entre planejamento e orçamento na visão dos gestores da FIESC que responderam a pesquisa.

As demais figuras destacam o valor sobre cada uma das causas atuando sobre o planejamento e orçamento. Os resultados apresentaram grau com variação entre baixa e média integração e, conseqüentemente, média e alta aplicação das causas negativas sobre as variáveis que influenciam a relação entre planejamento e orçamento.



Fonte: Elaborado pelos autores (2013)

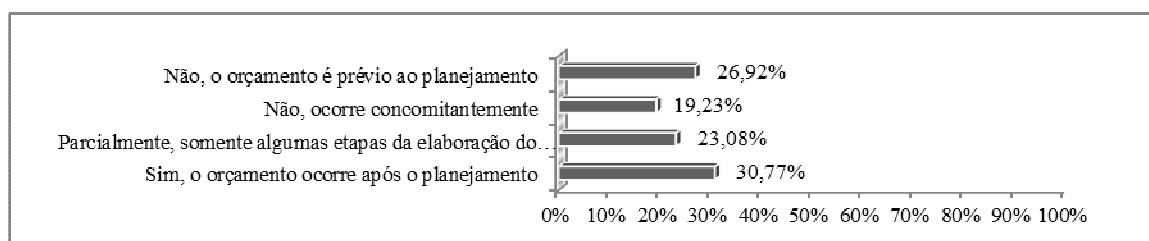
Figura 1 – *Continuum* da FIESC na relação entre planejamento e orçamento nas organizações

Tabela 1: Avaliação das causas de não integração em pesquisa aplicada nas entidades que compõem a FIESC

	CAUSAS	RESULTADO	MÁXIMO	PERCENTUAL
01	NÃO SEQUENCIAMENTO	2,58	4,00	64,42%
02	ORÇAMENTO NÃO INCORPORA A ESTRATÉGIA (ALINHAMENTO)	1,77	3,00	58,97%
03	ORÇAMENTO COM PAPEL DE PLANEJAMENTO	3,00	4,00	75,00%
04	AUSÊNCIA DE SINERGIA ENTRE AS ÁREAS	2,20	3,00	73,33%
05	FALTA DE ACOMPANHAMENTO	1,65	3,00	55,13%
06	COMUNICAÇÃO INEFICIENTE	2,08	3,00	69,23%
07	GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES NÃO CONFIÁVEIS	1,85	3,00	61,54%
08	BAIXO COMPROMETIMENTO DOS COLABORADORES	1,81	3,00	60,26%
09	POLÍTICAS E DIRETRIZES MAL FORMULADAS	2,00	3,00	66,67%
10	PESSOAS DIFERENTES NA CONSTRUÇÃO DO PLANEJAMENTO E DO ORÇAMENTO	2,04	3,00	68,06%
11	INFLEXIBILIDADE DO ORÇAMENTO	1,76	3,00	58,67%
12	SISTEMAS DE APOIO INEFICIENTES	2,27	4,00	56,73%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2013)

A primeira pergunta efetuada aos gestores foi se “a elaboração do orçamento anual na organização que você representa ocorre após a construção do planejamento estratégico?”. A Figura 2 apresenta o resultado das respostas.



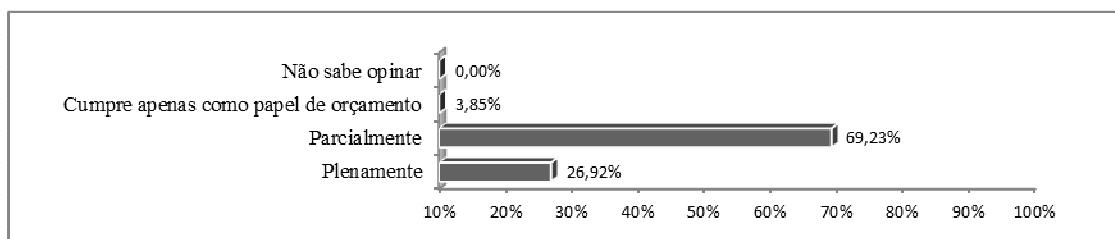
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 2: Não sequenciamento – orçamento ocorrer antes do planejamento

Com base na Figura 2, percebe-se que para os gestores da FIESC que responderam a pesquisa, existe divisão de opiniões em relação ao momento em que o orçamento é realizado. Isto é um ponto a ser repensado na organização, pois, as posições dos gestores chegam a ser conflitantes. Apenas 30,77% reconhecem que o orçamento ocorre após o planejamento. A diferença, 69,23% não reconhece que o orçamento ocorre posterior ao planejamento.

Na pesquisa, constatou-se que 26,92% dos respondentes afirmam que o orçamento ocorre antes da construção do planejamento e 19,23% que ocorre concomitante. Na soma, mais de 46% reconhecem que o orçamento ou ocorre concomitantemente, ou antes, o que segundo Frezatti (2007) deve ser sequencial, vir depois da consolidação do planejamento como forma de desdobramento do plano estratégico.

Contudo, não basta apenas que exista sequenciamento na elaboração do planejamento e do orçamento. É necessário também que cada ferramenta seja utilizada para seu próprio fim, sem que uma seja substituída da outra. Assim, para verificar esta situação na empresa objeto de estudo, efetuou-se a seguinte pergunta aos gestores: “Você considera que o orçamento é utilizado como ferramenta de planejamento, substituindo em parte o planejamento estratégico?” As respostas são apresentadas na Figura 3.

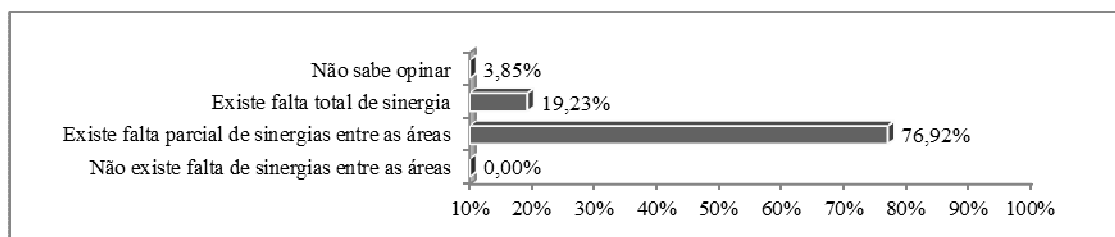


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 3: Orçamento com papel de planejamento

Com base na Figura 3, percebe-se que 96,16% dos gestores da FIESC que responderam a pesquisa afirmaram que o orçamento assume o papel de planejamento, sendo que destes 69,23% reconhecem como sendo parcial, e 26,92% reconhecem como sendo plenamente. Uma parcela pequena reconhece que o orçamento cumpre apenas o seu papel (3,85%).

Além das distorções provocadas quando o orçamento assume o papel do planejamento, destaca-se, também como uma das causas a falta de alinhamento, sinergias entre os diversos setores, departamentos da organização. Assim, para verificar esta situação na empresa objeto de estudo, efetuou-se aos gestores a seguinte pergunta: “Você considera que existe falta de sinergias (integração) entre as áreas na organização que você trabalha?” As respostas são apresentadas na Figura 4.



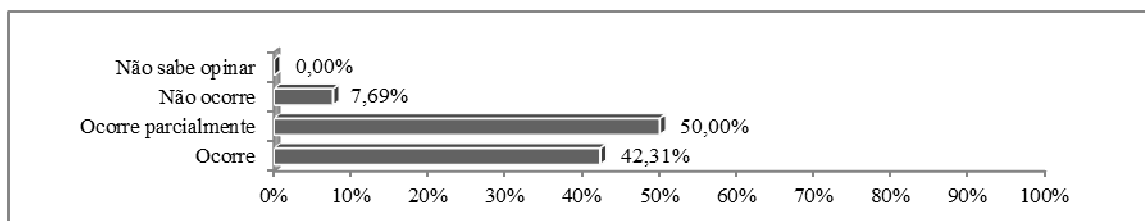
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 4: Falta de sinergias (integração) entre as áreas

Com base na Figura 4, percebe-se que para os gestores da FIESC que responderam à pesquisa, 96% afirmaram que existe falta total ou parcial de integração entre as áreas, sendo que destes aproximadamente 77% reconhecem como sendo parcial.

Segundo Diehl (2004), apesar do orçamento ser um desdobramento do plano global da empresa, pode ocorrer problemas de sinergia entre as áreas, departamentos ou unidades organizacionais, e quando isto ocorre prejudica o processo de integração. A empresa em análise sofreu uma grande mudança em seu sistema de gestão. Até o ano de 2012 as entidades que pertenciam ao sistema FIESC mantinham um sistema de gestão próprio, isso significa dizer: planejamento estratégico, orçamento, todos os departamentos (contabilidade, administrativo, financeiro, jurídico, gestão de pessoas, entre outros) separados. A partir de 2012, diversas mudanças ocorreram, sendo que o planejamento e orçamento passaram a ser únicos para todo o sistema. Neste sentido, todas as áreas que antes trabalhavam em organizações diferentes passaram a trabalhar juntas. Neste caso, uma das variáveis que segundo a empresa vem sendo trabalhada é a integração entre as áreas.

Contudo, ainda que exista integração é necessário que haja acompanhamento do orçamento periodicamente pelas áreas responsáveis pelos controles. Assim, para verificar esta situação na empresa objeto de estudo, efetuou-se aos gestores a seguinte pergunta: “Em relação ao acompanhamento do orçamento frente ao que fora planejado, você considera que?” As respostas são apresentadas na Figura 5.

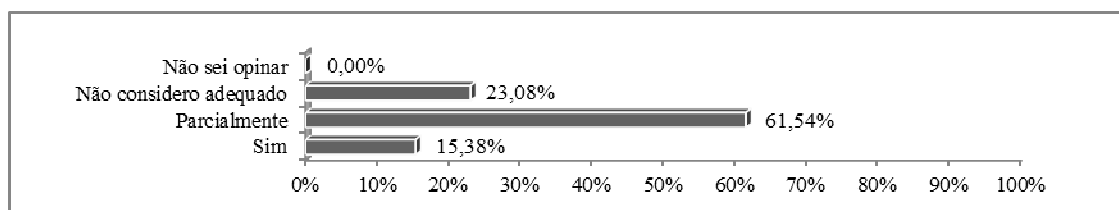


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 5: Falta de acompanhamento

Com base na Figura 5, percebe-se que 92% afirmaram que o acompanhamento ocorre, porém, destes, 50% destacam que ocorre apenas parcialmente. Almeida et al. (2009) asseveram que os sistemas orçamentários eficazes devem viabilizar a existência de planejamento e controle com definição de objetivos claros e efetivo acompanhamento da execução orçamentária. O papel de controle serve para assegurar que os objetivos e metas sejam atingidos. Já, dentre as atividades descritas por Warren, Reeve e Fees (2001) como sendo do processo orçamentário está a atividade de comparação e monitoramento periódico sobre o atingimento das metas definidas anteriormente.

Para que haja integração é necessário mais que acompanhamento, é preciso também adicionar a necessidade de comunicação do planejamento e da peça orçamentária, independente do formato que a organização adote. Para identificar a percepção dos gestores participantes da pesquisa, questionou-se: “Você considera os mecanismos de comunicação para construção do orçamento, adequados?” As respostas são apresentadas na Figura 6.

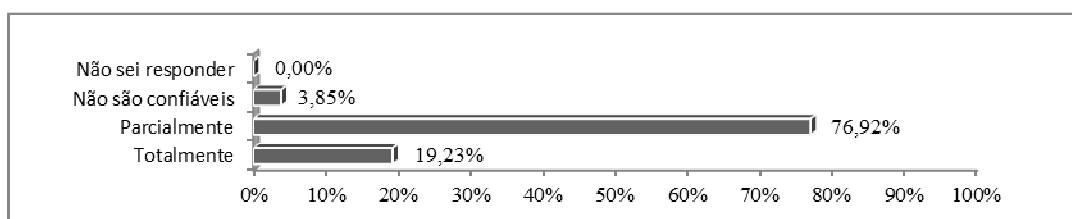


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 6: Mecanismos de comunicação para construção do orçamento adequado

Com base na Figura 6, percebe-se que a maioria, 61,5%, afirmaram que os mecanismos são parcialmente adequados, com apenas 15% respondendo que sim. Ou seja, entre não adequado e parcialmente adequado concentram-se mais de 84% das respostas.

Além dos requisitos já citados, incluindo a necessidade da comunicação acontecer em todos os níveis da organização e de forma correta, para que haja integração é necessário também que as informações disponibilizadas pela organização sejam consistentes e permitam a tomada de decisão de todos os gestores em tempo e com a profundidade necessária. Para identificar se as informações geradas pela empresa são confiáveis para tomada de decisão, foi realizada a seguinte pergunta: “As informações geradas pelos sistemas da organização que você representa são confiáveis para tomada de decisão?” As respostas são apresentadas na Figura 7.

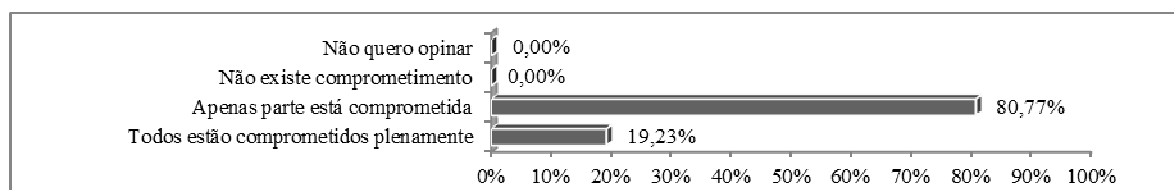


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 7: Informações geradas pelos sistemas da organização que você representa são confiáveis para tomada de decisão

Com base na Figura 7, percebe-se que 77% afirmaram que as informações fornecidas são parcialmente confiáveis. Apenas 19% consideram totalmente confiáveis e 4% afirmam que não consideram confiáveis. Neste quesito, os gestores consideram que possuem informações seguras para tomada de decisão uma vez que uma pequena parcela dos respondentes não confia nas informações geradas.

Na lista das causas responsáveis pela não integração do orçamento com a estratégia, acrescenta-se a necessidade das pessoas que compõem o quadro de funcionários estarem comprometidas com a execução do orçamento e com os desafios da organização. Para entender como está o nível de comprometimento na organização objeto desta pesquisa, foi realizada a seguinte pergunta: “Você considera que todos os colaboradores estão comprometidos com as metas definidas pela organização?” As respostas são apresentadas na Figura 8.

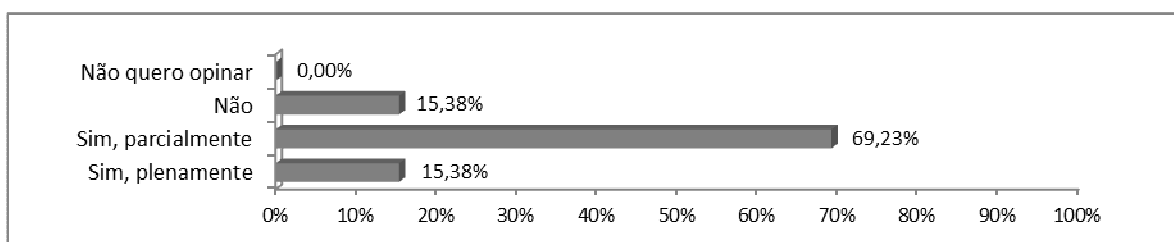


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 8: Todos os colaboradores estão comprometidos com as metas definidas pela organização

Com base na Figura 8, percebe-se que 80,77% da amostra considera que apenas parte está comprometida com as metas. Assim, este quesito pode ser melhorado, porém, não é preocupante pois ninguém respondeu que não existe comprometimento. Neste caso, a situação ideal em que todos estão comprometidos foi apontada por 19% dos gestores respondentes. Para complementar, Almeida et al (2009) argumentam que o sucesso de sistema orçamentário não pode prescindir do envolvimento e comprometimento dos colaboradores, independentemente de sua posição hierárquica.

Das causas já destacadas acrescenta-se a necessidade de as políticas para construção do orçamento estarem bem formuladas para que todas as áreas responsáveis pela construção do orçamento tenham diretrizes e métricas traduzíveis para os níveis tático e operacional da organização. Para entender como está o nível de comprometimento na organização objeto desta pesquisa, foi realizada a seguinte pergunta: “Você considera que as políticas e diretrizes definidas para construção do orçamento estão bem formuladas/estruturadas?” As respostas são apresentadas na Figura 9.

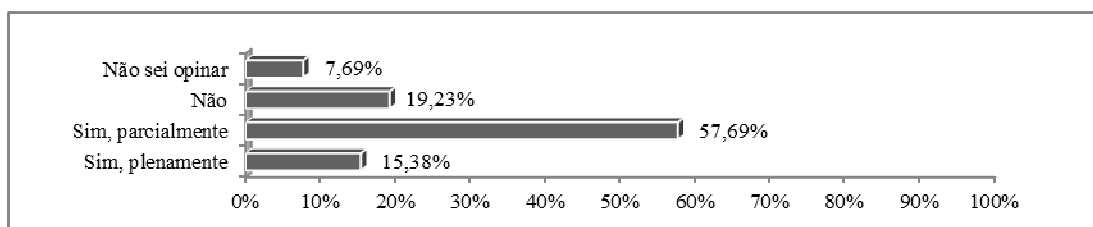


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 9: As políticas e diretrizes definidas para construção do orçamento estão bem formuladas/estruturadas

De acordo com a Figura 9, percebe-se que apenas 15,38% afirmam que as políticas não estão bem formuladas e que 84,61% consideram parcial ou plenamente de acordo. Segundo Leite et al. (2008), o esforço de unir os conceitos contábeis como ferramenta importante para tomada de decisões, pressupõe que o orçamento é peça fundamental no processo de tomada de decisão, sendo que o sucesso está, entre outros requisitos, na sinergia e nas políticas, diretrizes, planos e metas que devem ser repassadas para os gestores de todos os níveis hierárquicos da organização.

Um dos requisitos destacados na pesquisa tem relação direta com os envolvidos na construção do planejamento e do orçamento. O sucesso da integração também apresenta correlação com as áreas que compõem as duas peças (planejamento e orçamento). Para entender se as políticas de planejamento e de orçamento são formuladas por pessoas diferentes, foi realizada a seguinte pergunta: “As diretrizes do planejamento e orçamento são elaboradas pelas mesmas pessoas?” As respostas são apresentadas na Figura 10.

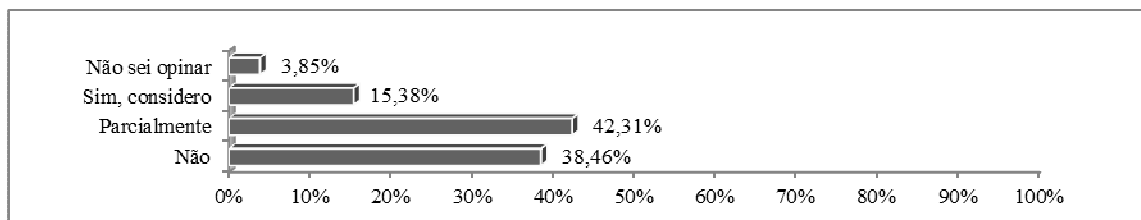


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 10: As diretrizes do planejamento e orçamento são elaboradas pelas mesmas pessoas

Com base na Figura 10, percebe-se que 73% afirmam que as diretrizes para o planejamento e orçamento são realizadas plenamente ou parcialmente pelas mesmas pessoas, sendo que 58% consideram parciais, reconhecendo que as peças são realizadas por pessoas diferentes. Segundo Blumentritt (2006), quando a responsabilidade para os dois processos (formulação das estratégias e do orçamento) são partilhadas por áreas diferentes isso contribui entre as causas que promovem a não integração do orçamento com a estratégia.

A décima causa identificada versa sobre flexibilidade do orçamento. Para tanto, foi feito o seguinte questionamento: “Você considera o orçamento inflexível (metas, atividades, produção pré-definidas pela unidade central, não podendo ser alteradas substancialmente pelas unidades?)” As respostas são apresentadas na Figura 11.

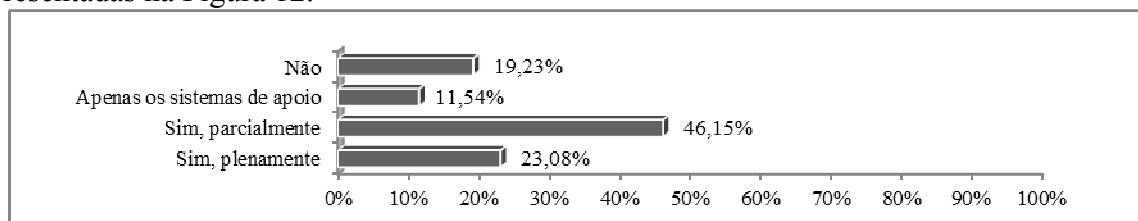


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 11: O orçamento inflexível

Com base na Figura 11, percebe-se que 58% afirmam que consideram o orçamento inflexível, sendo que destes, 42% consideram parcialmente, e 38,5% não consideram inflexível. Segundo Blumentritt (2006), por causa de fatores como custos fixos, determinadas atividades embutidas e forças políticas (os gestores vão lutar para manter as suas atribuições), os orçamentos são frequentemente inflexíveis.

A décima primeira causa identificada versa sobre eficiência dos sistemas de apoio. Para tanto, foi feita para amostra o seguinte questionamento: “Você considera eficiente os sistemas de apoio à construção e acompanhamento do orçamento?” As respostas são apresentadas na Figura 12.

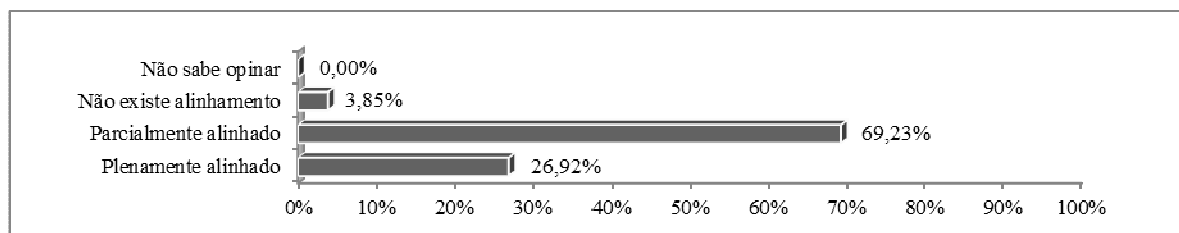


Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 12: Sistema de apoio eficiente

Com base na Figura 12, percebe-se que apenas 23,08% consideram os sistemas de apoio eficientes e 19,23% não consideram eficiente. Blumentritt (2006) destaca que os sistemas de apoio quando eficientes facilitam a integração entre planejamento estratégico e orçamento.

Para consolidar todas as perguntas, foi realizado o seguinte questionamento “se o orçamento da sua organização está alinhado com os objetivos estratégicos?”. As respostas são apresentadas na Figura 13.



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Figura 13: Orçamento alinhado com os objetivos estratégicos

Com base na Figura 13, percebe-se que a grande maioria considera que existe alinhamento, mas parcial, com 27% considerando plenamente alinhado. Diante do apresentado pode-se constatar nas entidades que compõem a FIESC a existência das causas da não integração entre planejamento e orçamento. Referida organização possui investimentos constantes na melhoria dos sistemas de gestão e, mesmo assim, no geral pode-se dizer que é um sistema de gestão onde estão presentes muitas das causas apontadas na literatura como as causas promotoras da não integração. Assim, mesmo que seja cumprido todo o orçamento, se corre o risco deste orçamento não representar fidedignamente as diretrizes estratégicas da organização. Com isto, se aplica esforços para atingimento de metas não relacionadas com a estratégia organizacional.

Destaca-se, que as causas da não integração não se esgotam nas que foram citadas pelos autores, mas que servem como balizadoras para análise do quanto os gestores estão conseguindo traduzir a estratégia por meio do orçamento.

5 Conclusões

Este artigo teve por objetivo analisar os fatores que promovem a não integração das diretrizes relacionadas com os objetivos estratégicos com a execução do plano orçamentário sob a ótica dos gestores. Destaca-se que as conclusões deste trabalho se limitam às referências consultadas e utilizadas como fonte de evidências das causas da não integração, e a aplicação diz respeito somente a empresa pesquisada. Contudo, podem-se apresentar importantes contribuições para o avanço das pesquisas científicas deste tema.

Por meio das pesquisas em artigos nacionais e internacionais foi constatada a existência de pelo menos doze tipos de causas responsáveis pela não integração da peça orçamentária às estratégias organizacionais: não sequenciamento, orçamento não incorporar a estratégia (alinhamento), orçamento com papel de planejamento, ausência de sinergia entre as áreas, falta de acompanhamento, comunicação ineficiente, geração de informações não confiáveis, baixo comprometimento dos colaboradores, políticas e diretrizes mal formuladas, pessoas diferentes na construção do planejamento e do orçamento, inflexibilidade do orçamento, e sistemas de apoio ineficientes.

Estas causas foram colocadas em teste para averiguação da existência ou não em uma organização empresarial por meio da aplicação de questionário aos gestores. O estudo realizado sobre os resultados de questionários aplicados nas entidades que compõem a FIESC

comprovaram uma relação entre baixa e média de integração entre as ferramentas orçamento e planejamento, tendo como principais causas o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas.

A utilização conjunta das ferramentas e de forma integrada pelos gestores seria capaz de propor novas oportunidades e maior capacidade da organização diante da gestão institucional. A aplicação do orçamento e o impacto que ele gera quando não relacionado às estratégias é sentida em todos os níveis da organização, sejam eles estratégicos, táticos e operacionais.

Dos itens questionados, dois se destacam como sendo os piores avaliados, o orçamento atuando com o papel de planejamento e a ausência de sinergia entre as áreas e, portanto, se apresentam como principal desafio da organização, dentre as doze causas destacadas na pesquisa.

Recomenda-se o complemento desta pesquisa com a elaboração da avaliação em outros tipos de organizações e, com isso, analisar se consegue obter resultados próximos ou superiores ao estudo de caso, de forma a complementar a pesquisa ora realizada. A pesquisa poderá colaborar com novos modelos e perspectivas de que as ferramentas orçamento e elaboração de estratégias possam cada vez mais atuar de forma integrada e capaz de trazer transparência e controle na gestão organizacional.

Referências

ALMEIDA, Brito de Lauro; MACHADO, Esmael Almeida et al. 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**. V. 20, n.3, p. 65-99. 2009.

BARSKY, N. P.; BREMSER, W. G. Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise. **Managerial Finance**, v. 25, n. 2, p: 3-15. 1999.

BLUMENTRITT, T. Integrating strategic management and budgeting. **Journal of Business Strategy**, v. 27, n. 6, p: 73-79. 2006.

CASTRO, C. M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

DIEHL, Carlos A. **Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado**. Florianópolis: UFSC, Tese de Doutorado, 2004.

DRUCKER, Peter. **Introdução a administração**. São Paulo: Pioneira, 1977.

FERREIRA, F. B.; DIEHL, C. A. Orçamento Empresarial e suas relações com o Planejamento Estratégico. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, p. 48-57, 2012.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HOPE, Anthony. Gestão Financeira na Terceira Onda. **Revista HSM Management**, v.15, jul.-ago.1999.

HOPE, Jeremy, FRASER, Robin. Budgets: The Hidden Barrier to Success in the Information

Age. **Accounting & Business**, 1999.

HOPE, Jeremy, FRASER, Robin. Budgets: How to Manage Without Them. **Accounting & Business**, 1999.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. Mastering the management system. **Harvard Business Review**, v. 86, n. 1, p: 62-77. 2008.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KICH, J. D. F.; PEREIRA, M. F. **Planejamento estratégico**: os pressupostos de uma implantação eficaz. São Paulo, Atlas; 2011.

KICH, J. D. F.; PEREIRA, M. F. Alinhamento: **Utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas**. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

LEITE, Rita Mara; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo et al. Orçamento Empresarial: Levantamento da Produção Científica no Período de 1995 a 2006. **Revista Cont. Fin. USP**. V. 19, n. 47, p. 56-72.2008.

LIMA, G. A. M. P. L.; LEONE, R. J. G. Planejamento e orçamento na visão dos gestores de instituições particulares de ensino superior em Natal-RN. **Revista de Economia e Administração**, v. 9, n. 1, p. 122-150, 2010.

LUNKES, Rogério J.; FELIU, Vicente M. Ripoll; ROSA, Fabricia Silva da. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: Um estudo Bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p.112-132, 2011.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. Ed, São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia empresarial e vantagem competitiva**: como Estabelecer, implementar e avaliar. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001b.

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

PEREIRA, M. F. **Planejamento estratégico**: teorias, modelos e processos. São Paulo, Atlas; 2010.

PINA, N. & VIEIRA, R. (2008) Strategy and Budget Alignment, Critical Perspectives on Accounting Conference, New York, USA and **14th International Conference on Advances in Management**, Boston, USA.

SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **JISTEM J.Inf.Syst. Technol. Manag. (Online)** vol.5 no.1 São Paulo, 2008.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FEES, Philip E. Contabilidade gerencial. São Paulo: **Pioneira Thomson Learning**, 2ª ed., 2001. 463p.