

# Orçamento Empresarial e suas Relações com o Planejamento Estratégico

**Fernanda Baldasso Ferreira**

São Leopoldo – RS

Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS<sup>1</sup>Auditora Interna da Gerdau S.A.<sup>2</sup>

febferreira@gmail.com

**Carlos Alberto Diehl**

São Leopoldo - RS

Doutor em Engenharia de Produção e

Professor Titular do PPG em Ciências Contábeis pela UNISINOS<sup>1</sup>

Coeditor da Revista BASE

cd@unisinios.br

## Resumo

Este artigo tem como objetivo estudar as características do orçamento empresarial e investigar suas relações com o planejamento estratégico das organizações. Propõe-se a evidenciar estas relações através da análise dos estudos de autores brasileiros sobre o tema e mostrar as diferenças e semelhanças encontradas. Foi utilizada a metodologia do ensaio teórico, o qual se caracteriza pela pesquisa científica por meio de reflexões e análises sobre teorias divulgadas. Mediante a análise das diferentes abordagens estudadas, evidencia-se que existe o alinhamento entre o orçamento e o planejamento estratégico; entretanto, há diferentes visões sobre o nível hierárquico que detém a responsabilidade sobre o orçamento empresarial, se o estratégico, tático ou o operacional.

**Palavras-chave:** Orçamento; Planejamento estratégico; Planejamento tático; Planejamento operacional.

## Abstract

This article explores the corporate budget and its relationship with strategic planning. Proposes to analyze the Brazilian authors on the subject, highlighting the differences and similarities among them. The applied methodology was based on theoretical essay, which is characterized by scientific research through disclosed theories reflection and analysis. According to the different approaches studied, it's possible to evidence the alignment between budget and strategic plan-

ning; however, there are different views about which level (strategic, tactical or operational) holds the corporate budget responsibility.

**Key words:** Budget; Strategic planning; Tactical planning; Operational planning.

## INTRODUÇÃO

O orçamento, por ser uma das poucas ferramentas capazes de integrar um conjunto de atividades em um único planejamento (OTLEY, 1999), possui diversas aplicações nas organizações. Entre elas pode suportar a administração por metas (WELSCH, 1983), suportar a avaliação de desempenho (HOPWOOD, 1972), servir como meio de comunicação a todos os níveis organizacionais sobre as metas estabelecidas (ATKINSON ET AL, 2008) e auxiliar no monitoramento periódico sobre o atingimento das metas definidas (WARREN; REEVE; FEES, 2001).

Considerando as aplicações e benefícios que o orçamento representa na gestão empresarial, e ainda a sua relação com o planejamento estratégico, pode-se inferir que o orçamento é uma ferramenta presente em todo o ciclo administrativo (LUNKES, 2009).

Assim, devido à importância do orçamento empresarial e sua relação com o processo de planejamento, o objetivo deste artigo é a reflexão crítica sobre as diferentes abordagens de autores brasileiros sobre as relações entre o processo orçamentário, o Planejamento Estratégico, seus desdobramentos e os níveis decisórios, com o intuito de analisar essas diferenças de abordagens apresentadas.

Foi utilizada a metodologia de ensaio teórico, a qual se caracteriza pela pesquisa científica por meio de reflexões e análises sobre conceitos e idéias já divulgadas. Foram consideradas as teorias disponíveis em contabilidade gerencial e administração das organizações. Utilizou-se o método dedutivo, que para Gil (1999) parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e inquestionáveis (premissa maior), assim o pesquisador estabelece relações com uma proposição particular (premissa menor) para, a partir do raciocínio lógico, chegar a uma conclusão sobre a argumentação que se propõe.

Este estudo se justifica pela reduzida quantidade de trabalhos sobre orçamento no Brasil, conforme indicado por Leite *et al.* (2008) e por propor uma análise ainda não realizada ao

<sup>1</sup> UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - CEP: 93022-000 - São Leopoldo - RS

<sup>2</sup> GERDAU S.A. - CEP: 90220-005 - Porto Alegre - RS

identificar as relações entre o orçamento e o planejamento estratégico, considerando os diferentes níveis hierárquicos organizacionais. Ademais, uma análise preliminar acerca da literatura sobre orçamento mostra diferenças de abordagens na relação entre o planejamento e o orçamento.

Ressaltam-se algumas limitações ou restrições deste trabalho, sendo a mais importante a escolha dos autores que são usados como base para a análise das abordagens, visto que não foi analisado todo o universo de obras existentes.

O artigo está estruturado em cinco seções. Esta primeira seção trata da introdução do trabalho, seguida da que trata sobre Planejamento Estratégico, incluindo sua definição, características e desdobramentos. A terceira seção apresenta o aporte teórico sobre o processo orçamentário, contendo os conceitos, vantagens e desvantagens, além de alguns tópicos sobre sua relação com o planejamento e com os níveis decisórios organizacionais. Nas duas seções seguintes, há uma análise sobre as diferentes abordagens trazidas por alguns autores brasileiros, referente às relações entre as ferramentas empresariais analisadas e as conclusões do estudo. Finaliza-se o conteúdo com a lista das referências utilizadas na pesquisa.

## O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

A origem histórica do conceito de estratégia pode ser situada na pré-história, mais precisamente na arte militar, como se identifica nos textos de autores como Ansoff (1977), Diehl (2004), Mintzberg *et al.* (2006) e Lunkes (2009). Mas a ligação do uso da estratégia no meio empresarial iniciou em 1948 com a obra de Von Neumann e Morgenstern, *Theory of Games and Economic Behavior*, que embora não tenha revolucionado a aplicação estratégica organizacional, impulsionou a mudança na maneira de pensar sobre problemas sociais e, principalmente, empresariais (ANSOFF, 1977). Este mesmo autor define a estratégia como um conjunto de diretrizes para orientação da administração para a tomada de decisões.

Mintzberg *et al.* (2006, p. 29) descreve que “a estratégia é o padrão ou plano que integra as principais metas, políticas e sequências de ações da organização em um todo coeso”. Ainda explica que uma estratégia bem definida deve ser capaz de organizar e alocar recursos em objetivos únicos, baseando-se nas competências da empresa e nas suas deficiências internas, além das mudanças do ambiente e das ações dos concorrentes. Wright, Kroll e Parnell (2007) definem que a estratégia são os planos da alta administração para atingir os resultados almejados e consistentes com a missão e os objetivos organizacionais. Porter (1986) enfatiza a competitividade nos seus conceitos e define como estratégia a combinação das metas traçadas pela empresa e dos meios pelos quais se utiliza para alcançar seus fins. Define ser o caminho para a busca pela vantagem competitiva sustentável e significativa.

O planejamento estratégico, como um processo sistemático das organizações, surge em meados dos anos 1970, sendo uma evolução do planejamento empresarial. Para Mintzberg e Quinn (2001, p.26), a estratégia como um plano é definida como “um curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou um conjunto de diretrizes) para lidar com uma determinada situação”. São os objetivos, propósitos ou metas que gerarão as principais políticas e planos para o alcance

dessas metas. Além de definir o crescimento pretendido, a contribuição que irá proporcionar aos seus acionistas, funcionários e sociedade (MINTZBERG; QUINN, 2001).

Para Welsch (1983), o planejamento é um processo que necessita do suporte e comprometimento da alta administração, é a atividade de antecipar-se às mudanças, organizando planos de ação futuros e a alocação de recursos. Segundo Miranda e Libonati (2002), a atividade de planejamento tem uma função muito importante, que é esclarecer as metas de desempenho de gestores e funcionários. Essa função auxilia minimizando as diferenças existentes entre os objetivos da empresa e dos empregados, problema este chamado de teoria de agência ou do agenciamento. Essa teoria diz que os funcionários (agentes) podem agir conforme seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos proprietários ou principal da empresa.

Sendo o planejamento uma função administrativa importante e necessária, ela é utilizada por administradores nos três níveis hierárquicos organizacionais, tendo escopos e atividades específicas (BATEMAN e SNELL, 1998), sendo eles o planejamento estratégico, tático e operacional.

Oliveira (2010) define que o plano estratégico é de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e se refere à definição de objetivos e diretrizes e a seleção de estratégias de ação para o atingimento desses objetivos traçados. O planejamento estratégico envolve o processo de tomada de decisão sobre os objetivos e estratégias de longo prazo. Esse plano é caracterizado por uma análise do ambiente externo organizacional e para sua realização são envolvidos os principais executivos da empresa, sendo eles os responsáveis por sua formulação e por garantir a sua execução (BATEMAN; SNELL, 1998).

Para Lunkes (2003) pode ser definido como um plano de longo prazo, geralmente em um período de cinco ou mais anos e tem como finalidade a decisão sobre o objetivo macro da empresa, avaliar o ambiente externo no qual está inserida e desenvolver estratégias para alcançar o objetivo.

Catelli *et al.* (1999) identifica os principais pontos a serem analisados nesta fase, as oportunidades e ameaças, que caracterizam a análise do ambiente externo, e os pontos fortes e fracos, ambiente interno. Pode-se considerar também como resultados desta fase a criação de diretrizes estratégicas, políticas e os objetivos organizacionais. Segundo Nascimento e Reginato (2009), esses pontos são conhecidos como a análise SWOT, um dos modelos clássicos mais conhecidos para elaboração do planejamento estratégico. Trata-se da análise para mapeamento das condições ambientais internas, forças (*Strengths*) e fraquezas (*Weaknesses*), e para avaliação do ambiente externo, oportunidades (*Opportunities*) e ameaças (*Threats*).

A seguir serão detalhados os desmembramentos do planejamento estratégico, sendo eles o planejamento tático e o planejamento operacional.

### Planejamento Tático

O planejamento tático é o desdobramento dos objetivos definidos no planejamento estratégico em objetivos qualitativos mensuráveis. Também chamado de planos intermediários, compreendem as metas empresariais na forma finan-

ceira e que orientarão a etapa de planejamento operacional (LUNKES, 2003).

O controle das atividades de nível tático se baseia em instrumentos para acompanhar as atividades gerais em nível de unidade e permite verificar se as metas estabelecidas estão sendo atingidas. Tem como característica aplicar-se a gestores em níveis intermediários e englobar medidas de avaliação qualitativas e quantitativas.

O plano tático trabalha com a decomposição dos objetivos, estratégias e políticas definidas no planejamento estratégico, dividindo a organização a fim de facilitar o controle dessas metas. O nível organizacional intermediário é responsável pelo seu desenvolvimento e tem como finalidade a utilização eficiente de recursos disponíveis para o atingimento dos objetivos previamente fixados (OLIVEIRA, 2010).

Oliveira (2010) relata que embora haja dificuldade em estabelecer o limite entre o planejamento estratégico e o tático, essa divisão é importante para facilitar o processo decisório nas empresas. Diferenças entre os planos estratégicos e táticos devem ser esclarecidas, para que haja um melhor entendimento sobre os objetivos de cada um, sendo elas:

- a. As questões estratégicas possuem um alcance temporal maior e com impactos altos e muitas vezes irreversíveis. Entretanto, o planejamento tático refere-se aos meios para se alcançar os objetivos definidos, sendo estes meios os componentes da empresa e a sua eficiência. Neste último, são tratadas questões de ordem mais prática e normalmente no período de um ano;
- b. O risco está associado ao plano estratégico, visto que este trabalha com questões de toda a empresa e pode envolver grandes mudanças, enquanto que o planejamento tático, normalmente, é um desdobramento para a realização do estratégico;
- c. O planejamento estratégico possui menor flexibilidade por considerar toda a empresa e sua posição no ambiente externo, onde estão os fatores não controláveis pela organização. No plano tático a flexibilidade é maior, pois se trata do ambiente interno organizacional, onde as variáveis são, em sua grande maioria, conhecidas dos administradores e passíveis de controle.

As consequências positivas ou negativas decorrentes das modificações ocorridas no ambiente externo às organizações possuem características de temporalidade, pois estão em constante modificação. No entanto, as decisões e ações realizadas para reagir a essas modificações possuem uma dimensão de curto prazo ou longo prazo e é dentro deste contexto que se define o planejamento estratégico e o diferencia dos planos táticos e operacionais. Não há uma linha perfeita de divisão entre as três modalidades de planejamento. Todos eles coexistem e devem ser tratados e melhorados continuamente (OLIVEIRA, 2010).

### Planejamento Operacional

Miranda e Libonati (2002, p. 54) definem planejamento operacional como o "detalhamento e a quantificação das diretrizes definidas no planejamento estratégico". Tratam das ações e atividades das divisões, departamentos, seções, filiais, etc., deixando claro que é a etapa onde as atividades

mais operacionais são detalhadas e os resultados também definidos.

Embora haja uma definição dos objetivos mensuráveis no planejamento tático para a empresa, não há uma indicação de como as atividades diárias devem ser administradas e controladas. Para isso, define-se o planejamento operacional, com o foco nas atividades operacionais rotineiras (LUNKES, 2009).

Para Welsch (1983), o próprio controle orçamentário pode ser considerado um controle operacional, visto que auxilia na aplicação efetiva dos recursos da empresa nas atividades que atendem os objetivos da empresa. Importante destacar que o autor relaciona o planejamento operacional com o controle do orçamento, referente às atividades diárias de utilização e controle de recursos, e não com o processo completo do orçamento empresarial, o qual envolve o planejamento, a realização do orçamento e a execução.

Oliveira (2010, p. 20) menciona que o plano operacional precisa detalhar os seguintes aspectos:

- Identificação dos recursos para a sua execução;
- Procedimentos a serem adotados para a realização das atividades;
- Resultados finais esperados e que devem ter relação com os objetivos dos planos táticos, que, por sua vez, se relacionam com o planejamento estratégico;
- Prazos das atividades e para o atingimento das metas;
- Responsáveis pela execução e implantação do plano.

Ainda, o mesmo autor complementa que o plano operacional é de responsabilidade dos níveis organizacionais inferiores, os quais são os desenvolvedores do plano com um foco nas atividades rotineiras da empresa.

Para Oliveira (2010), o princípio do planejamento é a integração entre todos os níveis organizacionais, de forma que todos estejam direcionando esforços para os mesmos objetivos. Assim, o planejamento estratégico não é autossuficiente, sem o seu desdobramento não existem ações para gerenciá-lo e operacionalizá-lo. Neste contexto, o planejamento deve ser tratado como um ciclo único onde estão inseridos os planos estratégico, tático e operacional.

Tubino (2009), em sua obra relacionada ao planejamento da produção, menciona que a estratégia, além do planejamento, também deve ser analisada nos três níveis de responsabilidade da organização. Essas estratégias são o suporte para a elaboração do planejamento estratégico, tático e operacional. São elas:

- Estratégia Corporativa: onde são definidos os objetivos globais da empresa com um horizonte de longo prazo. São tomadas decisões que não podem ser descentralizadas, são de responsabilidade da alta administração;
- Estratégia de Negócios ou competitiva: são objetivos estabelecidos por unidade organizacional, a fim de possibilitar que essas unidades também se posicionem no ambiente em que estão inseridas;
- Estratégia Funcional: consiste na definição de um conjunto de políticas, diretrizes ou objetivos relacionados às atividades operacionais diárias. A estratégia funcional deve detalhar como a operação irá suportar a estratégia de negócios e manter a vantagem competitiva, meta da estratégia corporativa e de negócios. Para cada área

há uma estratégia funcional, por exemplo, a estratégia de produção que detalha as metas e as atividades para alcançá-las referente à unidade de produção.

Lunkes (2009) aborda que os planejamentos estratégico, tático e operacional são registrados através da integração entre os sistemas disponíveis na empresa, ferramentas e técnicas como o Orçamento Empresarial, por exemplo, o qual possibilita aos administradores a execução e o controle das estratégias definidas no planejamento.

## ORÇAMENTO EMPRESARIAL

### Conceitos e Características do Processo Orçamentário

A história do orçamento empresarial teve sua origem na administração pública, no início do século XX nos Estados Unidos. Em empresas privadas, o orçamento ganhou relevância quando empresas privadas começaram a utilizá-lo, sendo a empresa Du Pont de Memours a pioneira na sua aplicação, no ano de 1919 (LUNKES, 2009).

O orçamento tem sido considerado como um mecanismo de controle tradicional nas organizações, sendo umas das poucas ferramentas capazes de integrar todo o conjunto de atividades empresariais em um único planejamento (OTLEY, 1999).

Welsch (1983, p.21) afirma que “[...] o planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. Estes planejamento e controle, segundo o mesmo autor, podem ser identificados através de outros termos, sendo eles o orçamento global, os orçamentos para fins administrativos e o controle orçamentário. A administração com foco no orçamento traz uma abordagem racional ao planejamento global da empresa, dando ênfase à administração por metas e a flexibilidade limitada durante a execução das tarefas administrativas por esses objetivos definidos (WELSCHE, 1983).

O orçamento, para Warren, Reeve e Fees (2001), engloba as seguintes atividades:

- Planejamento e definição formal das metas específicas para áreas, unidades, divisões;
- Execução de ações definidas em um plano para o atingimento das metas traçadas;
- Comparação e monitoramento periódico sobre o atingimento das metas definidas. Essas ações fazem parte do controle empresarial.

Para Diehl (2004) o orçamento é um plano gerencial, composto de metas definidas de custos e receitas. É definido, normalmente, pelo nível estratégico organizacional e, quando implantado através de um sistema formal de controle e com indicadores associados, é possível defini-lo como um desmembramento do planejamento estratégico empresarial. O orçamento tem caráter de plano, mas, além disso, também é utilizado como ferramenta de controle gerencial, uma vez que as metas são definidas e suas variações devem ser explicadas, analisadas e ações corretivas devem ser tomadas para evitar um novo desvio.

Frezatti *et al.* (2007) define o orçamento relacionando-o diretamente com a estratégia empresarial, sendo o primeiro um

plano financeiro para a implementação prática do segundo. O orçamento é considerado como um pilar da gestão empresarial, sendo o recurso utilizado para que os gestores prestem contas sobre as suas atividades e as suas metas, processo também chamado de *accountability*. Este termo da língua inglesa, sem tradução precisa para o português, significa a obrigação de prestar contas a uma hierarquia ou a quem a delega, em função de uma concessão de poder para realização de determinada atividade (FREZATTI *ET AL.*, 2009).

Para Steiner (apud FREZATTI, 2009), o relacionamento entre o planejamento estratégico e o orçamento deve ser sequencial, de maneira que o orçamento torne-se um desdobramento do plano estratégico. Na etapa tática definem-se padrões para coordenação das ações e geração de base para o controle de desempenho.

De maneira geral, é constituído com base no histórico dos orçamentos realizados em anos anteriores, incluindo as perspectivas e alterações necessárias para acompanhar as alterações da atividade empresarial para o período seguinte (DIEHL, 2004).

A estrutura básica do orçamento é formada pelas avaliações financeiras dos orçamentos realizados para cada unidade da empresa, abrangendo o impacto das decisões financeiras e operacionais. Assim, o orçamento se divide em: operacional, que é formado pelos orçamentos dos processos organizacionais, tais como vendas, fabricação, estoques, entre outros, e financeiro, que engloba o orçamento de capital, de caixa, do balanço patrimonial e demonstração do exercício projetado (LUNKES, 2009).

Otley e Pollanen (2000) argumentam que a ferramenta de orçamento pode suportar a avaliação de desempenho organizacional e, quando isso acontece deve ser aplicada de acordo com a realidade cultural e temporal da empresa em questão. Afirmam que não há um modelo padrão de execução, mas sim um modelo mais adequado a cada tipo de organização, que deve ser elaborado levando em consideração as particularidades.

Hopwood (1972) contribuiu para o desenvolvimento do campo dos estudos sobre o controle orçamentário e sua aplicação no desempenho gerencial. Segundo o autor, os relatórios de informações contábeis possibilitam a comparação entre os reais valores gastos e os custos planejados, sendo que a diferença entre eles pode ser utilizada para a avaliação do desempenho dos gestores. No entanto, enquanto os dados apontam as pessoas que tiveram sucesso na realização das suas metas de orçamento, não necessariamente indica se foram realizadas ações de longo prazo para a redução de custos. Por isso os dados do planejamento orçamentário devem ser utilizados com cuidado e, se possível, outras fontes de informações devem fazer parte do sistema de avaliação de desempenho.

Lunkes (2003) descreve que existem condições prévias que são necessárias para o processo orçamentário, como por exemplo: estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoal e sistema de informação.

### Níveis de Responsabilidade

Devido à sua característica de transformar o planejamento estratégico em metas financeiras, pode-se dizer que o orçamento representa o elo entre a estratégia e o controle operacional (LEITE ET AL., 2007). Horngren, Foster e Datar (1997) esclarecem que o orçamento é uma ferramenta de responsabilidade dos gestores, do nível hierárquico intermediário. São os responsáveis pelo gerenciamento e implantação das metas definidas na alta administração através do planejamento estratégico.

Os benefícios do orçamento traduzem a sua relação com o nível gerencial, sendo eles: (a) auxilia os gestores na ordenação dos esforços de seus subordinados, visto que os planos das unidades subordinadas deverão atender aos mesmos objetivos gerais definidos para toda a organização; (b) o orçamento apresenta uma estrutura de metas que facilita aos gestores a avaliação do desempenho futuro; e (c) induzem gestores e também usuários a analisarem o futuro no momento do planejamento. Frezatti *et al.* (2007) corroboram citando que o planejamento tático, caracterizado pelo orçamento e de responsabilidade dos gestores, existe para a implementação das metas definidas no planejamento estratégico.

No entanto, apesar de o orçamento ser uma ferramenta que auxilia a gerência, também é necessário o suporte da alta administração, ou dos níveis estratégicos organizacionais, com relação à comunicação das metas definidas que serão acompanhadas por meio do sistema de controle gerencial. O apoio da administração de topo é fundamental para a participação ativa de todos os gestores na formação do orçamento e por consequência, na sua condução efetiva. Assim, a execução das atividades pelos níveis mais operacionais, estabelecidas no planejamento operacional, contribui para a efetiva realização dos planejamentos realizados (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997).

### Os modelos de elaboração do orçamento

Orçamento empresarial é um plano que inclui as metas operacionais de cada área, que serão controladas para o próximo período (LUNKES, 2003). E a evolução do orçamento empresarial envolveu o desenvolvimento teórico de diversos modelos para elaboração do orçamento, sendo cada um com suas características próprias, utilidades, vantagens e desvantagens. Para Nascimento e Reginato (2009), essa adaptação do orçamento foi uma evolução natural da ferramenta como forma de acompanhar as tendências das práticas de gestão. Alguns dos modelos sobre a elaboração do orçamento empresarial serão abordados no Quadro 1.

Como resposta de algumas empresas aos modelos de elaboração de orçamento, o conceito de *Beyond Budget* foi criado por um fórum de empresas no ano de 1998, com o intuito de desenvolver uma gestão diferenciada baseada na flexibilidade e descentralização. O termo pode ser traduzido como "Além do Orçamento", caracterizado por planos anuais revisados continuamente, baseados em objetivos flexíveis vinculados com o desempenho das empresas. Devido à liberdade dada pelo modelo, esse processo é baseado na confian-

ça mútua entre gestores e subordinados. Por isso, deve haver uma revisão da filosofia de gestão, incluindo cultura e valores organizacionais, a fim de preparar o ambiente interno para lidar com este novo processo (LUNKES, 2009).

| Modelo   | Descrição   |
|--|---|
| Estático ou Perpétuo (NASCIMENTO e REGINATO, 2009) | Projeção das expectativas de receitas, custos, despesas, investimentos e demais componentes. Manutenção pelo período originalmente orçado. Contém as metas associadas ao planejamento estratégico da empresa. Estimula a gerência a buscar essas metas e trabalhar na melhoria. |
| Flexível (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 1997)          | É um conjunto de metas em que é possível a realização de ajustes conforme o nível de atividades ou receitas e medidas de custos reais.  |
| Contínuo ou Rolling (LUNKES, 2003)                 | Atualização contínua do orçamento operacional. Acrescenta no fim de cada ciclo um novo período, sendo este variável.  |
| Ajustado (Forecast) (PADOVEZE e TARANTO, 2009)     | Mais flexível, pois permite ajustes no orçamento original conforme ocorram mudanças significativas nos rumos das operações ou da gestão (visão interna) ou do mercado (visão externa).  |
| Orçamento Base Zero (NASCIMENTO E REGINATO, 2009)  | Na etapa de planejamento do orçamento, toma-se como ponto de partida um saldo zero e para qualquer valor incluído há necessidade de justificativas. Descarta orçamentos históricos.   |
| Orçamento por Atividades (LUNKES, 2009)            | Focaliza as atividades e os recursos para atingir as metas estabelecidas. É baseado nos conceitos fundamentais do método de custeio ABC.  |

Quadro 1 – Modelos para Elaboração do Orçamento

As vantagens e as limitações do orçamento empresarial

O processo orçamentário tradicional sofre com críticas quanto às suas limitações. No entanto, faz-se necessário ponderar ambas as visões sobre a ferramenta. Nesta seção serão abordadas as vantagens sobre a utilização do Orçamento Empresarial e as suas limitações e desvantagens.

Como vantagem é possível citar o aprimoramento na administração organizacional, devido à realização do processo de planejamento e controle posterior de resultados. Além de todo o processo de melhoria do processo, que é consequência das ações realizadas para tratamento dos desvios (WELLSCH, 1983).

Induz a inclusão de todos os membros da empresa a participar do processo de elaboração das metas e de definição de planos de ação, fornece critérios de desempenho, estabelecendo os parâmetros de um desempenho esperado pela alta administração (HORNGREN, FOSTER; DATAR, 1997) e destaca áreas com ineficiência e aquelas que se destacam

pela gestão dos seus recursos (WELSCH, 1983). Incentiva os funcionários a pensar nas ações com seus respectivos impactos futuros, não se atendo somente aos problemas diários da organização (LUNKES, 2009) e também pode ser utilizado como fator motivacional, além de ser base para a remuneração variável (LUNKES, 2009).

Assim como outras técnicas e ferramentas gerenciais, o Orçamento também possui algumas limitações que podem interferir na gestão dos resultados gerados e inclusive nas avaliações de desempenho decorrentes destes resultados. Entretanto, essas limitações exigem dos administradores e usuários uma análise mais criteriosa sobre os resultados e sobre a forma com que o processo orçamentário será aplicado na organização. A seguir serão abordadas algumas dessas questões.

O orçamento é uma ferramenta que pode servir de base para a avaliação de desempenho dos executivos e até mesmo de unidades organizacionais. Entretanto, o simples atingimento da meta em um dado período não significa que este gestor tenha tomado ações de longo prazo benéficas para a organização. Por isso, tendo o orçamento um horizonte de um ano, geralmente, é importante que outras fontes de informação façam parte da avaliação de desempenho (HOPWOOD, 1972, VAN DER STEDE, 2000).

Pode-se observar que existe inflexibilidade no processo orçamentário, visto que uma vez aprovado não são permitidas alterações nos planos no decorrer do período (LUNKES, 2009). Essa limitação pode ser considerada um dos fatores que geraram a criação de diversos modelos de elaboração do orçamento, no intuito de possibilitar uma flexibilidade controlada para as metas definidas (WELSCH, 1983).

As técnicas de orçamento devem ser continuamente melhoradas e adaptadas à realidade das organizações. A limitação da técnica está na inexistência de um modelo pronto e adaptável para cada empresa, assim a evolução constante deve ser incentivada, tanto da técnica como da educação orçamentária organizacional.

A execução do plano orçamentário não é automática. Exige dedicação em termos de comunicação, pois só será efetiva quando todos os responsáveis conhecerem suas metas e realizarem os esforços necessários para sua realização (WELSCH, 1983).

Segundo Diehl (2004), apesar de o orçamento ser um desdobramento do plano global da empresa, podem ocorrer problemas de sinergia entre as áreas, departamentos ou unidades organizacionais. Como os executivos são avaliados pelo desempenho dos seus orçamentos, e estes possuem influência de fatores não gerenciáveis, como por exemplo preços de transferências, custos transferidos por rateios e outros fatores externos, pode haver ações para transferir despesas/custos para outras áreas a fim de melhorar a avaliação final.

Para Welsch (1983), o plano é um ótimo guia, visto que expressa as metas organizacionais, detalhadas até o nível

operacional. No entanto, ele não substitui a administração. É necessário que haja interação entre os níveis e que todos atuem de forma ordenada em busca do mesmo objetivo.

Van der Stede (2000) argumenta que o orçamento possibilita que os gestores, por um instinto de proteção, realizem planejamentos de metas baixas, com o intuito de serem facilmente atingidas. O autor também chama este fato de *slack creation* ou, conforme tradução livre para português, a criação das metas com **folga intencional**.

Contudo, apesar das limitações e críticas ao processo de orçamento empresarial, diversos autores, tais como Santos *et al.* (2005) e Horngren, Foster e Datar (1997), consideram o orçamento um dos instrumentos mais relevantes para a Controladoria, sendo uma forma de suportar o planejamento estratégico organizacional. Lunkes (2003) ainda conclui que, apesar das falhas identificadas no orçamento, não há uma ferramenta alternativa à altura capaz de substituí-lo, pelo menos no curto prazo. Por isso, recomenda que os esforços sejam focados na melhoria do sistema orçamentário e na sua personalização para cada organização.

## DISCUSSÕES

Nesta seção, são analisadas as abordagens realizadas por autores brasileiros sobre a relação do orçamento empresarial com o processo de planejamento, incluindo-se o estratégico, tático e operacional. Sem a intenção de classificá-las como corretas ou não, este estudo pretende identificar essas diferentes abordagens, analisá-las e concluir sobre o resultado encontrado.

Os autores brasileiros utilizados como base para esta seção são: Nascimento e Reginato (2009), Padoveze (2005), Catelli (1999), Miranda e Libonati (2002), Giongo e Nascimento (2005), Diehl (2004), Lunkes (2003 e 2009), Frezatti (2009), Frezatti *et al.* (2007), Frezatti *et al.* (2009) e Sanvicente e Santos (2008). A seguir seguem as análises sobre os autores.

Nascimento e Reginato (2009) em seu estudo consideram a existência do planejamento estratégico e operacional. Analisam que o orçamento empresarial é produto do planejamento operacional, espelhado nas diretrizes definidas no planejamento estratégico. Citam também um nível de planejamento chamado de pré-operacional, sendo este a etapa para análise de cenários e identificação das melhores alternativas para execução das diretrizes estratégicas.

Para estes autores, no planejamento operacional é que são fixados os parâmetros de direção das decisões, sendo a representação quantitativa das diretrizes estratégicas. Apesar de manter o nível de responsabilidade com os gestores e executivos, não há menção sobre a existência do planejamento tático.

A Figura 1 ilustra a relação do orçamento com o planejamento operacional e ainda, as demais relações dos sistemas disponíveis na empresa com as etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle.

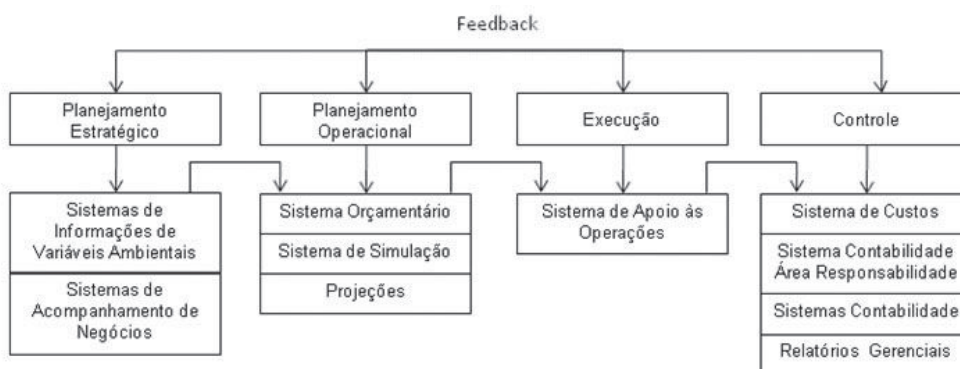


Figura 1 – O planejamento e o sistema de informação  
 Fonte: Nascimento e Reginato (2009, p. 154)

Padoveze (2005) não considera o planejamento tático em seu estudo e, assim, atrela todo o processo orçamentário ao planejamento operacional, incluindo a definição das premissas que suportarão a construção do orçamento. O autor atrela a responsabilidade da construção do orçamento ao nível operacional da organização. Na Figura 2, estão relacionados o planejamento estratégico e operacional, o plano orçamentário e os sistemas de informação, os quais são os responsáveis pelo registro do orçamento e a ferramenta para o controle das metas definidas.

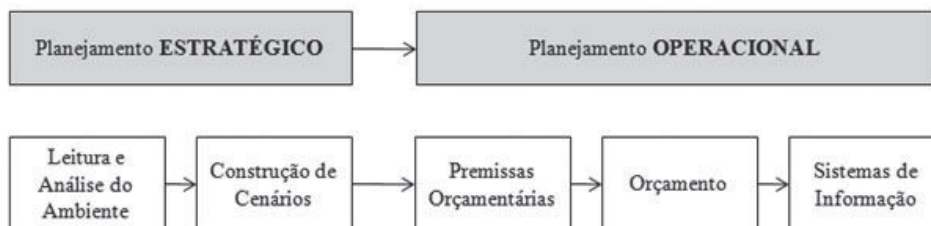


Figura 2 – Estratégia, plano orçamentário e sistemas de informações.  
 Fonte: Padoveze (2005)

Na Figura 2 observa-se que o autor não inclui atividades específicas do planejamento operacional, como, por exemplo, o controle orçamentário, o qual deve ser uma atividade gerada a partir dos sistemas de informação.

Catelli (1999) também divide o planejamento em estratégico e operacional. Entretanto, inclui, assim como Nascimento e Reginato (2009), o conceito de pré-planejamento operacional. Este último é parte do plano operacional, porém é considerado como uma análise antecipada à construção deste, onde são realizadas a fixação de objetivos, a identificação de alternativas de ação e escolha das mais apropriadas e que viabilizem a realização dos objetivos estratégicos. Já o planejamento operacional (etapa posterior ao pré-planejamento) corresponde à etapa onde serão detalhadas as melhores alternativas de ação identificadas, quantificando-se detalhadamente os recursos, preços, investimentos, entre outros. Na Figura 3 é possível identificar o processo de planejamento definido pelo autor.

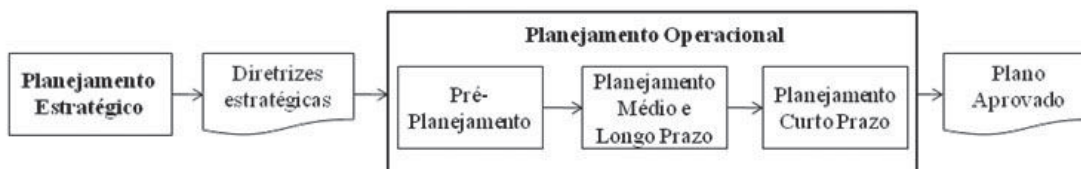


Figura 3 – Visão geral do processo de gestão – planejamento estratégico  
 Fonte: Adaptado de Catelli (1999)

Catelli (1999) afirma que o sistema de orçamento é um pré-requisito para a realização do planejamento operacional; entretanto, não esclarece em qual etapa encontra-se a origem do orçamento. Quanto ao nível de responsabilidade, define que os gestores são os agentes na realização deste plano. Entretanto, ao afirmar que o orçamento é um pré-requisito, pode-se concluir que este, dentro da estrutura definida pelo autor, é parte do planejamento estratégico da organização.

Libonati e Miranda (2002) seguem a linha da divisão do planejamento em estratégico e operacional, apesar de citar em seu estudo que o planejamento de nível tático é uma etapa do plano estratégico. Define que o orçamento representa o resultado do planejamento operacional e a quantificação do mesmo. O autor define que a alta administração é responsável por informar as diretrizes e objetivos globais, enquanto que a Controladoria é o órgão da empresa responsável por coordenar o processo de elaboração do orçamento, juntamente com os gestores. Apesar de considerar um resultado do planejamento operacional, define o orçamento como uma ferramenta de responsabilidade gerencial, nível este atrelado ao planejamento tático, mas que, segundo os autores, está incluído no planejamento estratégico.

Giongo e Nascimento (2005), em seu artigo, utilizam as referências de Catelli (1999) e baseiam-se nos mesmos conceitos de planejamento estratégico e operacional. Ainda acrescentam que uma das formas de relatórios mais comuns relacionados ao planejamento operacional é o orçamento empresarial e por meio deste sistema são desenvolvidos os outros orçamentos mais específicos de todas as operações, tais como: vendas, produção, despesas, fluxo de caixa e outras partes importantes que servirão para basear a tomada de decisão.

Apesar de não realizar a divisão do planejamento, ou pelo menos não constar em sua obra tal segregação e conceituação, Diehl (2004) define que o orçamento, em uma visão holística, deve estar associado às metas e diretrizes definidas no planejamento estratégico, sendo um desdobramento hierárquico do plano global da empresa.

Lunkes (2003) identifica o planejamento nos três níveis hierárquicos, estratégico, tático e operacional, e ainda define que sua formalização ocorre por meio da integração entre sistemas, ferramentas e técnicas, como o *balanced scorecard* e o orçamento, os quais permitem a execução e o controle das estratégias e das operações. Define ainda que o orçamento é um desdobramento do planejamento estratégico em que se estimam as receitas e despesas no período para atender às necessidades, características e objetivos da empresa. Complementa que o orçamento é elaborado com base nas diretrizes e objetivos definidos no planejamento estratégico e no planejamento tático, sendo de responsabilidade da gerência. Já o controle orçamentário é realizado no âmbito operacional, através do controle executado neste nível organizacional (LUNKES, 2003).

Frezatti (2009) descreve que o planejamento estratégico da entidade é a base para a criação do plano tático, sendo este último o próprio orçamento. Já o acompanhamento das

metas definidas no orçamento é realizado através do controle orçamentário. O controle é a forma de monitorar o plano estratégico da organização no horizonte imediato, de curto prazo.

Ainda reforça a ligação entre o plano estratégico e o orçamento, descrevendo que o relacionamento deve ser sequencial, sendo um fenômeno natural do processo administrativo, iniciando na alta administração e indo até o nível dos gestores intermediários. O grau de esforço despendido pela organização na etapa estratégica e tática depende do modelo decisório da organização. Frezatti *et al.* (2009) complementam que o orçamento é hierarquicamente subordinado ao planejamento estratégico organizacional, traduzindo a sua responsabilidade à nível tático.

Adicionalmente, Frezatti *et al.* (2007) descrevem em seu artigo que o planejamento tático, o qual é caracterizado pelo orçamento, só existe para a implementação do planejamento estratégico. A conexão entre o planejamento estratégico e tático é enfatizada no sentido de viabilizar a aplicabilidade prática do primeiro e o seu futuro controle, sendo a contabilidade gerencial a fonte de informação disponível para a execução deste processo. Welsch *et al.* (APUD FREZATTI ET AL., 2007) dizem que o orçamento, sendo um instrumento tático dos gestores, deve informar: premissas, plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de recursos humanos, plano de investimentos e projeção das demonstrações contábeis.

Sanvicente e Santos (2008) dividem o planejamento em estratégico, administrativo e operacional. Definem as funções de cada um deles, sendo o primeiro responsável pelas decisões que dizem respeito a fatores externos da empresa e objetivos macro, o segundo voltado para a melhor estruturação possível dos recursos (incluindo físicos, humanos e financeiros) e o último relativo à utilização dos recursos e operacionalização das atividades previstas anteriormente. Com a identificação dos três níveis de planejamento, os autores definem que a atividade de elaboração do orçamento é mais uma atividade operacional do que estratégica ou administrativa, delegando à operação a responsabilidade sobre os recursos que são definidos no orçamento.

Como conclusão aos estudos analisados, é possível identificar que existem diferenças entre as abordagens dos diferentes autores brasileiros sobre o relacionamento do orçamento com o planejamento estratégico, tático e operacional. Nem todos os autores descrevem o processo de planejamento nos três níveis organizacionais e identificam os níveis de responsabilidade a ele atrelados. Há estudos que indicam que o processo de orçamento está atrelado ao planejamento operacional e outros ao planejamento tático, entretanto pode-se afirmar que todos os autores, direta ou indiretamente, atrelam a responsabilidade sobre o orçamento aos gestores das organizações e a execução ao âmbito operacional ou nível hierárquico mais baixo. No Quadro 2 segue um sumário das abordagens analisadas nesta seção, incluindo a visão dos autores sobre os níveis existentes de planejamento e a atribuição dada ao orçamento à esses níveis.



| Autores Analisados  | Níveis do Planejamento identificados pelos autores |                     |                          |
|---|--|---------------------|--------------------------|
|   | Planejamento Estratégico                           | Planejamento Tático | Planejamento Operacional |
| Nascimento e Reginato (2009)                                    | X  | -                   | X                        |
| Padoveze (2005)   | X  | -                   | X                        |
| Catelli (1999)  | X  | -                   | X                        |
| Miranda e Libonati (2002)                                       | X  | -                   | X                        |
| Giongo e Nascimento (2005)                                      | X  | -                   | X                        |
| Diehl (2004)  | X  | X                   | X                        |
| Lunkes (2003 e 2009)  | X  | X                   | X                        |
| Frezatti (2009), Frezatti et al. (2007), Frezatti et al. (2009) | X  | X                   | X                        |
| Sanvicente e Santos (2008)                                      | X  | X                   | X                        |
| Nível Relacionado com Orçamento:                                | X  |                     |                          |

Quadro 2 – Abordagens sobre a relação entre o Planejamento e o Orçamento Empresarial

Ao analisar o resultado das abordagens identificadas, é possível notar as diversas visões dos autores brasileiros sobre o tema. Apesar das diferenças encontradas, é importante comentar que todos os autores 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. As divergências seguem na linha da divisão entre os planos táticos e operacionais, sendo que muitos autores os consideram no mesmo nível.

## CONCLUSÃO

Embora se possa encontrar diversas menções sobre as limitações ou desvantagens do processo de orçamento empresarial, este ainda pode ser considerado como uma das ferramentas mais relevantes de suporte à gestão empresarial nas organizações, sendo uma das formas de aplicar na prática o planejamento estratégico.

Este artigo, ao questionar a existência de associação do orçamento ao planejamento estratégico, devido à importância destes dois assuntos, percebe que ambos são processos sequenciais, sendo o orçamento uma variação quantitativa do primeiro.

Ainda que tenham sido analisadas as abordagens dos autores brasileiros sobre o relacionamento entre o orçamento e o planejamento estratégico, não é objetivo de esse estudo

identificar qual o modelo é o mais apropriado para as organizações. Existem fatores, como as estruturas de decisão organizacionais, os modelos de processos orçamentários e os modelos de gestão, que podem interferir na definição sobre essa relação. E essas situações são particulares a cada empresa.

A análise das abordagens dos diferentes autores mostra que existe o alinhamento entre o orçamento e o planejamento, entretanto, há diferentes visões sobre em que nível hierárquico ocorre, principalmente sobre a questão da sua concepção. Essas diferenças devem-se ao fato de que os autores definem, dividem e caracterizam o planejamento de forma diferenciada. Não há uma abordagem única. No entanto, é importante mencionar que todos os autores afirmam a existência da relação e a caracterizam como importante para o alinhamento das decisões estratégicas globais com todas as atividades organizacionais.

É prudente, por outro lado, ponderar que as diferenças entre os autores em relação ao nível hierárquico associado ao orçamento pode ser influência de entendimentos diversos sobre ao que se refere cada nível. Isso caracterizaria, *in extremis*, uma diferença semântica. No entanto, não é objetivo do presente texto incursionar por essas nuances, mas demonstrar as diferentes concepções dos autores sobre a relação entre o planejamento estratégico e seus desdobramentos e o orçamento.

Importante salientar que autores internacionais que estudam o orçamento não realizam tal relação. Eles apenas se limitam a considerar o orçamento como uma ferramenta de desdobramento do planejamento estratégico, tais como Atkinson *et al.* (2008), Welsch (1983) e Otley (1999).

**REFERÊNCIAS**

- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977. 203p.
- ATKINSON, A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2008. 812p.
- BATEMAN, Thomas; SNELL, Scott A. *Administração: construindo vantagem competitiva*. São Paulo: Atlas, 1998. 539p.
- CATELLI, Armando. (ORG). *Controladoria - uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999. 596p.
- DIEHL, CARLOS A. *Controle Estratégico de Custos: um modelo referencial avançado*. Florianópolis: UFSC, Tese de Doutorado, 2004.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 5ª ed, 2009. 225p.
- FREZATTI, Fábio; GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson B.; GOUVÊA, Maria A. *Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras*. RAC – Revista da Administração Contemporânea, v. 11, n. 2, p. 33-54, 2007.
- FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur R.; JUNQUEIRA, Emanuel. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009. 281p.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas, 5ª ed, 1999. 206p.
- GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster M. *O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul*. In: IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de nov/2005.
- HOPWOOD, Anthony G. *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*. Accounting and Performance Evaluation, v. 10, p. 156-182, 1972.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Krikant M. *Contabilidade de custos*. LTC: Rio de Janeiro, 2ª ed, 1997. 526p.
- LEITE, Rita M.; SILVA, Helena N.; CHEROBIM, Ana Paula M.; BUFREM Leilah S. *Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006*. Revista de Contabilidade e Finanças USP, v. 19, n. 47, p. 56-72, Mai-Ago 2008.
- LUNKES, Rogério J. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2ª ed, 2009. 175p.
- LUNKES, Rogério J. *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. Florianópolis: UFSC, Tese de Doutorado, 2003.
- MINTZBERG, Henry; QUINN, James B. *O processo da estratégia*. Porto Alegre: Bookman, 3ª ed, 2001, 404p.
- MINTZBERG, Henry; LAMPEL, Joseph; QUINN, James B.; GHOSHAL, Sumantra. *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados*. Porto Alegre: Bookman, 4ª ed, 2006. 496p.
- MIRANDA, Luiz C.; LIBONATI, Jeronymo J. *Planejamento Operacional*. In: Controladoria - agregando valor para a empresa. Paulo Schmidt (Org). Porto Alegre: Bookman, 2002, p. 53-78.
- NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. *Controladoria - um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2ª ed, 2009. 302p.
- OLIVEIRA, Djalma P. R. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo: Atlas, 27ª ed, 2010. 335p.
- OTLEY, David. *Performance management: a framework for management control system research*. Management Accounting Research, v. 10, p. 363-382. Set 1999.
- OTLEY, David; POLLANEN, Raili M. *Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence*. Accounting, Organizations and Society, v. 25, p. 483-496, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis L. *Planejamento Orçamentário: texto e exercícios*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005. 271p.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. *Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009. 224p.
- PORTER, Michael. *Estratégia competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 7ª ed, 1986. 362p.
- SANTOS, Andre R.P.; PADOVEZE, Clóvis L.; TARANTO, Fernando C.; SPERS, Eduardo E.; CALIL, José F. *A contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico*. In: XII SIMPEP – Simpósio de Engenharia de Produção. Bauru/SP, Nov. 2005.
- SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso C. *Orçamento na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 2008. 219p.
- TUBINO, Dalvio Ferrari. *Planejamento e controle da produção: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2ª ed, 2009. 190p.
- VAN DER STEDE, Wim A. *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation*. Accounting, Organization and Society, v. 25, n. 6, p. 609-622, 2000.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FEES, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2ª ed, 2001. 463p.
- WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 4ª ed, 1983. 397p.
- WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. *Administração estratégica - conceitos*. São Paulo: Atlas, 2007. 433p.