

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE (PPGC)
MESTRADO ACADÊMICO**

PEDRO JUNIOR DE OLIVEIRA TROCZ

**PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE FATORES CONTINGENCIAIS NO
ORÇAMENTO EMPRESARIAL E UMA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO EM INDÚSTRIA
DO OESTE DO PARANÁ**

CASCADEL

2021

PEDRO JUNIOR DE OLIVEIRA TROCZ

PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE FATORES CONTINGENCIAIS NO
ORÇAMENTO EMPRESARIAL E UMA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO EM INDÚSTRIA
DO OESTE DO PARANÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) do Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) como requisito parcial à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade**.

Área de concentração: Controladoria.

Orientador: Prof. Doutor Leandro Augusto Toigo

Cascavel

2021

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

Oliveira Trocz, Pedro Junior
PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE FATORES CONTINGENCIAIS NO
ORÇAMENTO EMPRESARIAL E UMA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO EM
INDÚSTRIA DO OESTE DO PARANÁ / Pedro Junior Oliveira
Trocz; orientador(a), Leandro Augusto Toigo, 2021.
133 f.

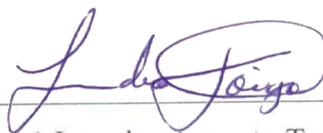
Dissertação (mestrado), Universidade Estadual do Oeste
do Paraná, Campus de Cascavel, Centro de Ciências Sociais
Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2021.

1. Orçamento empresarial. 2. Fatores contingenciais. 3.
Proposta de adaptação. I. Toigo, Leandro Augusto. II.
Título.

PEDRO JUNIOR DE OLIVEIRA TROCZ

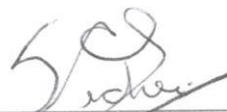
PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE FATORES CONTINGENCIAIS NO
ORÇAMENTO EMPRESARIAL E UMA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO EM INDÚSTRIA
DO OESTE DO PARANÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de mestre em Contabilidade, área de concentração Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações, avaliada pela seguinte banca examinadora:



Orientador (a) Leandro Augusto Toigo

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus Cascavel (UNIOESTE)



Sidnei Celerino da Silva

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus Cascavel (UNIOESTE)



Vinícius Abílio Martins

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus Cascavel (UNIOESTE)



Cristian Baú Dal Magro

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)

AGRADECIMENTOS

Ao finalizar o mestrado, considero de extrema pertinência elevar meus agradecimentos a aqueles que participaram e colaboraram com esta trajetória.

Primeiramente a Deus, por me abençoar com saúde, e ter trazido luz naqueles momentos em que eu me julgava não conseguir cumprir com as atividades do cotidiano.

Aos meus pais Pedro e Maria e minhas irmãs Juliana, Fernanda, Jessica, pois foram as pessoas que ao longo deste tempo, mais me apoiaram para que eu conseguisse cumprir com esta jornada.

À minha avó, dona Nanci, pelas orações realizadas.

Aos demais familiares e amigos que sempre me impulsionaram com palavras e atitudes de apoio.

Ao meu orientador, professor Dr. Leandro Augusto Toigo pela confiança depositada em mim ao me selecionar como aluno no mestrado, e pelas inúmeras horas dedicadas em me orientar.

A todos os professores do programa, manifesto o meu respeito, carinho e admiração pela contribuição com minha formação acadêmica.

A todos os meus colegas de mestrado, a nossa convivência foi um combustível e tanto para chegar ao término desta jornada.

À empresa que abriu as portas para receber a referida pesquisa.

Aos meus professores da graduação que me motivaram e incentivaram para o meu ingresso no mestrado.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelos recursos financeiros disponibilizados.

A todos aqueles que não mencionei, mas que de certa maneira estiveram presentes nesta caminhada. O meu muito Obrigado!!!

“Entrega o teu caminho ao Senhor, confia nele, e ele tudo fará”.
(Salmos 37:5)

Troc, P. J. O. (2021). *Percepção dos gestores sobre fatores contingenciais no orçamento empresarial e uma proposta de adaptação em indústria do oeste do Paraná*. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.

RESUMO

Mudanças sociais, tecnológicas e econômicas ocasionam o aperfeiçoamento da metodologia de gestão empresarial para quem busca a sobrevivência no mercado. Dentre os artefatos de contabilidade gerencial que auxiliam os gestores tem-se o orçamento empresarial, ferramenta que ampara as empresas para alcançar os objetivos previamente definidos. Para a elaboração com êxito das peças orçamentárias, é inerente levar em consideração os fatores contingenciais internos e externos que circundam a empresa, bem como, adaptar-se aos seus impactos. Desse modo, o objetivo geral do presente estudo foi analisar a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e uma proposta de adaptação. Para tanto, foi adotada uma pesquisa descritiva, de natureza aplicada, com procedimentos de estudo de caso em uma abordagem qualitativa. A unidade caso se tratou de uma indústria no ramo de equipamentos utilizados para o resfriamento artificial de grãos e sementes a granel localizada na região Oeste do Paraná. Os dados foram coletados por meio de entrevista com roteiro semiestruturado aplicada à quatro gestores responsáveis pelo planejamento e também por meio de relatórios orçamentários do período de 2020. Para a análise dos dados foi utilizada a técnica de análise de conteúdo de Bardin (2002) e, os *softwares* Atlas.ti 7.0 e Excel. Dessa maneira, os resultados demonstraram que os fatores Ambiente, Tecnologia, Estrutura e Estratégia provocaram efeitos na estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas e, ainda, para adoção de um orçamento com revisões, da mesma maneira, para que a empresa utilizasse o orçamento para funções de planejamento e alocação de recursos. Nos resultados da proposta de adaptação de orçamento empresarial foi observado que os gestores avaliaram com zelo e satisfação, declarou-se que: a tipologia permite projetar dados sem levar em consideração informações anteriores e flexibiliza o incremento de novos valores; a estrutura orçamentária discrimina a natureza dos custos, despesas e receitas por setor e permite o incremento de novos valores ao planejamento; o conjunto de ferramentas da proposta reduz o consumo de tempo para elaborar o planejamento e auxilia no processo de adaptação ambiental. Desse modo, os fatores contingenciais estão presentes no ambiente interno e externo da organização e, influenciam para a sobrevivência e crescimento por configurarem e moldarem a estrutura organizacional da empresa em decorrência dos seus efeitos no orçamento empresarial. O estudo proporcionou contribuições no âmbito empresarial devido ter elaborado uma proposta de orçamento empresarial frente aos fatores internos e externos que cercam a gestão da organização. E também contribuições no âmbito acadêmico com a linha de pesquisa contabilidade gerencial e controle das organizações, por testar a teoria da contingência e promover confirmações de similaridade entre a teoria e a prática no cotidiano das empresas.

Palavras-chave: Orçamento empresarial; Fatores contingenciais; Proposta de adaptação.

Trocz, P.J.O. (2021). *Managers' perception of contingent factors in the business budget and a proposal for adaptation in industry in western Paraná*. Master's Dissertation, State University of West Paraná, Cascavel, PR, Brazil.

ABSTRACT

Social, technological, and economic changes cause the improvement of the business management methodology for those who seek market survival. Among the management accounting artifacts that help managers is the corporate budget, a tool that supports companies in reaching their previously defined goals. To successfully prepare the budget pieces, it is inherent to take into account the internal and external contingency factors that surround the company, as well as to adapt to their impacts. Thus, the general objective of this study was to analyze the managers' perception of the contingent factors in the current corporate budget and a proposal for adaptation. To this end, a descriptive, applied research was adopted, with case study procedures in a qualitative approach. The case unit was an industry in the field of equipment used for the artificial cooling of bulk grains and seeds located in the western region of Paraná. Data were collected by means of interviews with a semi-structured script applied to four managers responsible for planning and also by means of budget reports for the period 2020. For the data analysis the content analysis technique of Bardin (2002) was used, as well as the Atlas.ti 7.0 and Excel softwares. Thus, the results showed that the factors Environment, Technology, Structure and Strategy caused effects on the budget structure of sales, costs and expenses, and also for the adoption of a budget with reviews, in the same way, for the company to use the budget for planning functions and resource allocation. In the results of the corporate budget adaptation proposal it was observed that the managers evaluated it with zeal and satisfaction, stating that: the typology allows to project data without taking into account previous information and makes the increment of new values flexible; the budget structure discriminates the nature of costs, expenses and revenues per sector and allows the increment of new values to the planning; the set of tools in the proposal reduces the time consumption to prepare the planning and helps in the process of environmental adaptation. Thus, contingency factors are present in the organization's internal and external environment and influence its survival and growth by configuring and shaping the company's organizational structure as a result of their effects on the corporate budget. The study provided contributions in the business field due to the fact that it elaborated a business budget proposal in face of the internal and external factors that surround the organization's management. And also contributions in the academic field, with the line of research management accounting and control of organizations, by testing the contingency theory and promoting similarity confirmations between theory and practice in the daily life of companies.

Keywords: Business Budgeting; Contingency Factors; Proposal for Adaptation.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1-Estrutura de liderança.....	55
FIGURA 2-Tipologia orçamentária.....	63
FIGURA 3-Funções de uso do orçamento.....	68
FIGURA 4-Estrutura orçamentária.....	74
FIGURA 5-Fatores contingenciais.....	84
FIGURA 6- Sugestão de tipologia orçamentária híbrida.....	91
FIGURA 7-Avaliação da sugestão de tipologia orçamentária.....	94
FIGURA 8-Avaliação da sugestão de estrutura orçamentária.....	97
FIGURA 9- Avaliação da sugestão para adaptação aos efeitos dos fatores contingenciais...	100

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1- Principais pesquisas da teoria da contingência.....	24
QUADRO 2- Fatores contingenciais.....	29
QUADRO 3- Constructo da pesquisa.....	45
QUADRO 4- Perfil dos entrevistados.....	56
QUADRO 5- Distribuição do orçamento.....	70
QUADRO 6- Sumário do planejamento operacional orçamentário.....	88
QUADRO 7- Matriz Swot.....	89
QUADRO 8- Análise de cenários.....	90
QUADRO 9- Definição das premissas orçamentárias.....	123
QUADRO 10- Estrutura orçamento global anual.....	124
QUADRO 11- Orçamento de vendas.....	125
QUADRO 12- Orçamento de produção e estoque de produtos.....	126
QUADRO 13- Orçamento do estoque físico da matéria prima.....	127
QUADRO 14- Orçamento do custo da matéria-prima.....	127
QUADRO 15- Orçamento do custo da mão de obra direta.....	128
QUADRO 16- Orçamento de despesa fixa e custo fixo global.....	129
QUADRO 17- Orçamento de despesa fixa e custo fixo por departamento.....	130
QUADRO 18- Orçamento do custo de produção do produto.....	131
QUADRO 19- Orçamento do estoque monetário do produto acabado.....	131
QUADRO 20- Orçamento de investimento e financiamento.....	132
QUADRO 21- Cronograma planejamento operacional orçamentário.....	133

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.2 OBJETIVOS	19
1.2.1 Geral	19
1.2.2 Específicos	20
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	20
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO.....	21
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	22
2 BASE TEÓRICA	23
2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	23
2.1.1 Início da teoria da contingência	23
2.1.2 Primeiros estudos a cerca da teoria da contingência	24
2.1.2.1 Joan Woodward - a tecnologia influencia a estrutura	25
2.1.2.2 Burns e Stalker – o ambiente impacta a estrutura	25
2.1.2.3 Chandler – a estratégia impacta a estrutura	25
2.1.2.4 Thompson- interação das questões contingenciais.....	26
2.1.2.5 Lawrence e Lorsch – o ambiente impacta a estrutura	26
2.1.2.6 Charles Perrow - a tecnologia influencia a estrutura.....	26
2.1.2.7 Larry Greiner - Associação do ciclo de vida organizacional com a estrutura organizacional.....	27
2.1.2.8 Pradip Khandwalla - estudos nos sistemas de controle gerencial	27
2.1.3 Definições conceituais sobre a teoria da contingência	27
2.1.4 Fatores contingenciais	28
2.1.4.1 Ambiente.....	30
2.1.4.2 Tecnologia	30
2.1.4.3 Estrutura.....	31
2.1.4.4 Estratégia	31
2.1.4.5 Porte.....	32
2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	32
2.2.1 Definições conceituais sobre orçamento	32
2.2.2 Vantagens da utilização do orçamento	33

2.2.3 Funções orçamentárias	34
2.2.3.1 Função orçamentária de planejamento	35
2.2.3.2 Função orçamentária de alocação de recursos	36
2.2.3.3 Função orçamentária de avaliação de desempenho.....	37
2.2.4 Tipologias orçamentárias.....	37
2.2.4.1 Orçamento flexível	38
2.2.4.2 Orçamento estático	38
2.2.4.3 Orçamento <i>rolling</i> ou contínuo	39
2.2.4.4 Orçamento por atividade.....	39
2.2.4.5 Orçamento base zero	40
2.2.4.6 Orçamento histórico	40
2.2.5 Estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas.....	41
3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	43
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	43
3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE CASO.....	44
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA	44
3.4 PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO	48
3.4.1 Visão geral do projeto do estudo de caso	48
3.4.2 Procedimentos de campo	49
3.4.3 Questões do estudo de caso	50
3.4.4 Avaliação qualitativa e triangulação das fontes de evidências	51
3.8 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS, TÉCNICAS DE PESQUISA.....	52
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	54
4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DO ATUAL ORÇAMENTO EMPRESARIAL	54
4.1.1 Análise da estrutura de liderança da empresa e perfil dos entrevistados	54
4.1.2 Análise do mapeamento dos atributos orçamentários característicos na organização	57
4.1.2.1 Análise da tipologia orçamentária.....	57
4.1.2.2 Análise das funções orçamentárias	64
4.1.2.3 Análise da estrutura do orçamento de vendas, custos e despesas	70
4.1.3 Identificação dos fatores contingenciais que apresentam influência no orçamento	76
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS SOBRE ELABORAÇÃO E AVALIAÇÃO DA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	87
4.2.1 Elaboração da proposta de adaptação de orçamento empresarial	88
4.2.2 Avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial.....	92

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
REFERÊNCIAS.....	105
APÊNDICE A-ROTEIRO DE ENTREVISTA PRIMEIRA FASE	116
APÊNDICE B-ROTEIRO DE ENTREVISTA SEGUNDA FASE	120
APÊNDICE C- TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO	122
APÊNDICE D-DEFINIÇÃO DAS PREMISSAS E PLANO ORÇAMENTÁRIO GLOBAL.....	123
APÊNDICE E-ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA GLOBAL.....	124

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário cada vez mais competitivo e com mudanças que ocorrem no contexto social, tecnológico e econômico, surge a necessidade das empresas passarem por avaliações no seu processo de gestão e conseqüentemente adaptações ambientais defronte às transformações que as cercam (Haldma & Laats, 2002; Junqueira, 2010; Otley, 2016).

Por certo, essa necessidade manifesta-se no sentido das organizações manterem-se competitivas frente ao mercado em que estão inseridas e tornarem-se sustentáveis economicamente (Faria, Silva, Geron, & Silva, 2010).

No entanto, a manifestação dessas necessidades das organizações vem acompanhada de desafios por parte dos gestores em aderir por ferramentas de controle organizacional, adaptá-las e, também acompanhar as mudanças ambientais e organizacionais (Campos, 2013; Kawata, Schnell, Toigo, & Dal Vesco, 2018).

Destarte, diante às diversas teorias existentes que orientam para compreensão de tais comportamentos e fenômenos das organizações, consta-se a teoria contingencial, que se destaca por compreender e descrever os fatores contingenciais que influenciam no crescimento e sobrevivência das organizações de acordo com o ambiente (Verhagem & Lavarda, 2011; Beuren & Fiorentin, 2014).

Como fatores contingenciais, define-se neste estudo os fatores eventuais e circunstanciais que venham influenciar as organizações, que são classificados como “externos” (Ambiente) aqueles que não possuem controle pela organização e, fatores “internos” (Estrutura, Estratégia, Tecnologia, e Porte) os controláveis totalmente ou parcialmente pela empresa (Gordon & Narayanan, 1984; Serwen, 2002).

De acordo com Santos, Gomes, Ferreira e Dutra (2011) os fatores contingenciais não instituem a estrutura que a organização precisa assumir e, sim, parâmetros de delineamento que devem ser utilizados, pois eles denotam os fatores que qualificam os ambientes internos e externos da organização e, com isso, os quais afetam a estrutura e o desempenho das empresas (Marques, 2012; Beuren & Fiorentin, 2014).

Por conseguinte, a teoria contingencial dispõe-se dos princípios da abordagem sistêmica, onde organização é vista como um sistema composto de subsistemas (departamentos, unidades), internos e externos que se relacionam e interagem a fim de manter ou melhorar seu desempenho (Chenhall, 2003). Uma vez que, a teoria da contingência contradiz e depõe contra as teorias universalistas (teoria clássica, burocrática e escola

científica), as quais alegam que não há ferramentas de controle gerencial que demonstrem a mesma eficácia e efetividade para todas as organizações (Morgam, 2000; Guerra, 2007).

Lawrence e Lorsch (1967) relatam que as estruturas organizacionais não apresentam um modelo único ou resoluções para problemas organizacionais que sejam efetivos para um conjunto de empresas. Pois diferentes aspectos estão presentes e impactam as estruturas organizacionais (Piccoli, Toigo, & Rosa, 2016; Trocz & Schnell, 2020).

Desse modo, é relevante e pertinente, que as organizações busquem mecanismos na tentativa de adaptar os impactos das contingências sobre atividades organizacionais (Chenhall, 2003; Herath, 2007). Em virtude disso, as organizações que conseguem alinhar seu contexto interno ao contexto externo, possuem maiores chances de sobrevivência no mercado (Verhagem & Lavarda, 2011; Silva & Martins, 2017).

Desde os estudos pioneiros sobre a teoria da contingência com Woodward (1965) e Burns e Stalker (1961), os efeitos das contingências sobre as organizações têm despertado interesse de uma série de pesquisadores. Haldma e Laats (2002) com confirmações que as práticas de contabilidade gerencial se moldam devido aos fatores contingenciais; Molinari e Guerreiro (2004) discutiram que não existe um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as organizações; Hyvonen (2007) sobre o nível de tecnologia da informação utilizada pela empresa na relação entre medidas de desempenho e estratégia; Espejo (2008) observou que as variáveis tecnológicas, ambientais e estratégicas, afetam a estrutura organizacional.

Em vista disso, a luz dessas considerações dos estudos anteriores, percebe-se a contribuição da teoria da contingência para o entendimento da dinâmica dos efeitos dos fatores internos e externos sobre as gestões das organizações e, também no uso de ferramentas organizacionais. Isso tudo caminhando em torno dos argumentos de Otley (2016), onde o pesquisador expôs que não existe um sistema de controle gerencial absolutamente apropriado e aplicável em todas as organizações e, sim, as especificidades dos fatores contingenciais moldam e lapidam o sistema. Segundo o pesquisador, a teoria da contingência se ampara em aspectos individuais de um sistema de controle gerencial e a combinação de casos peculiares à sua adequação.

Dessa maneira, dentre a gama de artefatos de controle gerencial tem-se o orçamento empresarial, ferramenta utilizada com o objetivo de proporcionar a competitividade (Borçato, Carrasco, Toigo, & Dal Vesco, 2019) que engloba o planejamento, mensuração e avaliação nas organizações e, com isso, possibilita à administração alcançar os objetivos previamente definidos no processo de tomada de decisão (Hansen & Van Der Stede, 2004; Espejo, 2008).

De acordo com Covaleski, Evans e Shields (2003) o orçamento tem sido destacado como uma relevante ferramenta no processo de gestão, sendo considerado um conjunto de controles que engloba o planejamento, mensuração e avaliação nas organizações ao acoplar distintos objetivos de uso.

Em continuidade, Lunkes (2003) relata que orçamento é um plano de ação futuro da administração para um determinado período, ele abrange aspectos financeiros e não financeiros e funciona como um projeto para a empresa seguir no período vindouro. Em consonância com esta colocação, Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento e Oyadomari, (2013) destacam que o orçamento é parte principal da maioria dos sistemas de controle gerencial que estão presentes nas empresas e que fornece critérios de desempenho.

O orçamento empresarial é formado pelos atributos orçamentários, ou seja, variáveis que compõe as especificidades do instrumento gerencial (Espejo, 2008). Entre os atributos, têm-se a tipologia; funções de uso do orçamento e a estrutura orçamentária de vendas, receitas e despesas.

Destarte, as empresas possuem políticas de orçamento distintas (Merchant, 2007). Dentre as políticas adotadas pelas organizações, têm-se a modalidade de construção das projeções a partir da participação de todos os níveis hierárquicos e também a modalidade de construção das projeções orçamentárias pela alta administração (Shields & Shields, 1998).

Estudos anteriores exploram a temática do orçamento empresarial por meio de propostas de melhorias no processo orçamentário. Lunkes (2003) sugeriu desenvolver um modelo que permita alinhar o orçamento ao planejamento estratégico de uma empresa de serviços; Wanzuit (2009) propôs a elaboração de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial em uma indústria de alimentos; Veloso (2016) discutiu a implantação do orçamento a base zero em uma instituição da área educacional sem fins lucrativos e, por último, Mucci, Frezatti e Dieng (2016) sobre a relevância do orçamento nas funções de planejamento, associada ao uso de diálogo para a gestão no processo de tomada de decisão.

A partir dessas considerações de investigações anteriores sobre as descobertas de aspectos em torno da utilização do orçamento e sugestões de melhorias no processo orçamentário, observa-se que não é tão simples a operacionalização desse artefato contábil.

Nesse entendimento Batista (2006) relata que as deficiências resultantes na operacionalização do orçamento empresarial são atribuídas devido as atitudes impróprias da administração, erros de comportamento, dificuldade de elaboração e manuseio deste instrumento.

Entretanto, além dessas adversidades encontradas na dinâmica da aplicação do orçamento empresarial, sabe-se, conforme discussões anteriores, que o mencionado artefato contábil sofre implicações dos fatores contingenciais. De acordo com Hansen, Otley e Van der Stede (2003) o orçamento empresarial não pode ser implantado e gerido excluindo-se os fatores contingenciais que o cercam, pelo fato que ele é influenciado pelo contexto que está ao seu redor. Pois, a incerteza ambiental compreendida, a tecnologia empregada na produção de bens e serviços, a estratégia utilizada como diretriz norteadora de negócios, a estrutura operacional e o porte, são fatores a serem considerados em todas as circunstâncias em torno do orçamento empresarial (Leal, Soares, & Godói, 2009).

Estudos anteriores abordaram implicações sobre a temática de orçamento empresarial juntamente com a teoria da contingência. Espejo (2008) confirmou que os fatores contingenciais influenciam diretamente o grau de aderência ao sistema orçamentário; Gorla (2011) verificou que o sistema orçamentário se caracteriza ao ambiente; Verhagem e Lavarda, (2011) perceberam que os fatores contingenciais ambiente, tecnologia e principalmente o tamanho, influenciam no processo de inovações nos atributos do sistema orçamentário; Bilk (2017) revelou que as incertezas geradas pelo ambiente de crise econômica, modificam as funções orçamentárias e que os gestores tendem a ampliar seu uso para planejamento e alocação de recursos, reduzindo sua utilização para a avaliação de desempenho.

Com base nos expostos dos estudos anteriores desenvolvidos sobre o comportamento dos fatores contingenciais no orçamento empresarial, permite-se crescer a percepção de que a abordagem contingencial influencia na definição orçamentária.

Sendo assim, a seção seguinte versou sobre a problemática do presente estudo, com a finalidade nortear uma indagação e que no decorrer da dinamização da pesquisa proponha-se apresentar e propor resoluções para tal investigação.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Nesta seção foi discutida a problemática do estudo, constituída por meio da contextualização do problema, estudos anteriores, lacuna do estudo e a questão de pesquisa.

Portanto, diante dos desafios para a sustentabilidade econômica percebe-se a busca pelas empresas por ferramentas contábeis que as auxiliem nas suas gestões (Junqueira, 2010; Mourre, Astarita, & Princen, 2014; Otley, 2016). Nessa essência, o orçamento empresarial se constitui de um instrumento relevante no apoio do gerenciamento das organizações (Bennouna, Meredith, & Marchant, 2010; Schiavo, 2013).

No entanto, um sistema de registro contábil ineficiente ocasiona um processo orçamentário com imperfeições, estrutura organizacional inadequada e peças orçamentárias projetadas sem conexão com a realidade, tudo isso, corroborando para uma série de equívocos no processo decisório dos gestores (Schiavo, 2013).

Essas deficiências encontradas no processo orçamentário se derivam em razão de atitudes impróprias da administração, erros de comportamento, dificuldade de elaboração e manuseio do instrumento contábil (Batista, 2006).

Além dos riscos existentes vindos da utilização inadequada do orçamento empresarial, como qualquer outro artefato contábil gerencial sofre influências dos fatores contingenciais quanto aos seus atributos de uso e caracterização e, como consequência, acarreta efeitos no resultado orçamentário (Espejo, 2008; Beuren, & Fiorentin, 2014).

Por conseguinte, dada a relevância do orçamento empresarial no cotidiano das empresas, os desafios na sua aplicabilidade e ainda o fato do referido instrumento sofrer influências dos fatores contingenciais, vários pesquisadores despertaram interesse de explorar este artefato contábil, os quais levaram em consideração os efeitos dos fatores contingenciais e sugestões de contribuições em torno da gestão orçamentária das organizações.

Nas pesquisas que tiveram como foco o orçamento empresarial associado à teoria contingencial encontram-se indagações sobre: influência dos fatores contingenciais no sistema orçamentário (Espejo, 2008; Gorla, 2011; Siska, 2016), relação entre incertezas decorrentes de um ambiente de crise econômica ao uso do orçamento (Bilk, 2017), percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento (Vozz, 2014), relação dos fatores contingenciais no processo orçamentário (Leal et al., 2009; Machado et al., 2014), relações entre tipos de sistemas orçamentários e fatores contingenciais (Klein, Trocz, Toigo, & Wrubel, 2019), inovações no processo orçamentário à luz da abordagem contingencial (King, Clarkson, & Wallace, 2010; Verhagem & Lavarda, 2011), e implantação do orçamento na perspectiva da teoria contingencial (Cavalcanti, 2013).

Nas pesquisas que versaram sobre contribuições na gestão orçamentária: desenvolvimento de um modelo para alinhar o planejamento estratégico ao processo orçamentário (Lunkes, 2003); contribuição à implantação do orçamento empresarial dentro de um sistema integrado de gestão (Batista, 2006); elaboração de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial (Wanzuit, 2009), mudança na abordagem do orçamento com enfoque em lucro para a visão de geração de valor (Frangiotti, 2011).

Com base nas discussões já exploradas sobre a temática do orçamento empresarial aliado à teoria da contingência e também sobre contribuições na gestão orçamentária, observam-se lacunas existentes a serem investigadas.

Nesse sentido, verifica-se que os estudos anteriores avançaram em discussões dos efeitos dos fatores contingenciais no processo orçamentário e também em ofertar sugestões de melhorias na gestão orçamentária nas empresas investigadas, porém constatou-se uma carência de estudos que além de diagnosticar tais comportamentos dos fatores contingenciais, se proponha a sugerir melhorias que visem adaptar o orçamento empresarial aos impactos das contingências.

Uma vez que, para a elaboração com êxito de projeções das peças orçamentárias (custos, despesas, receitas, perdas, investimentos e etc.) deve-se levar em consideração a estrutura da empresa, o porte da organização, tecnologia empregada na produção de bens ou serviços, estratégias predefinidas, além dos fatores externos, como projeções econômicas para o setor que empresa está inserida (Bennouna, Meredith, & Marchant, 2010; Beuren, & Fiorentin, 2014). Visto que a reflexão sobre fatores internos e externos é relevante para quem busca maximizar resultado (Santi, 2019).

Assim se estabeleceu a seguinte questão que norteou esta pesquisa: qual é a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e uma proposta de adaptação? Dessa maneira, o próximo tópico discutiu os objetivos da pesquisa com vistas a nortear a resolução do referido questionamento.

1.2 OBJETIVOS

Essa seção versou sobre os objetivos do presente estudo, sendo composta pelo objetivo geral que se pretende alcançar com a realização da pesquisa e, também por objetivos específicos que definem as etapas a serem cumpridas para alcance do objetivo geral.

1.2.1 Geral

Motivado pela problemática formulada e com o propósito de responder a questão de pesquisa, foi elaborado o seguinte objetivo geral:

Analisar a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e uma proposta de adaptação.

1.2.2 Específicos

Com o intuito de formular etapas que o estudo percorreu para superar o objetivo geral, se delineou quatro objetivos específicos:

- a) mapear os atributos orçamentários característicos na organização;
- b) identificar os fatores contingenciais que influenciam o orçamento da empresa;
- c) elaborar uma proposta de adaptação de orçamento empresarial;
- d) avaliar a percepção dos gestores quanto à proposta de adaptação de orçamento empresarial.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Nesta seção foram tratadas as delimitações do estudo, apresentados os aspectos que a investigação se delimita em relação organização que foi explorada, objeto de estudo e base teórica.

Quanto à empresa pesquisada: se tratou de uma indústria de médio porte no ramo de equipamentos utilizados no resfriamento artificial de grãos e sementes a granel situada na região Oeste do Paraná. Os entrevistados foram os gestores que atuam na elaboração, acompanhamento e controle do orçamento empresarial da organização.

Quanto ao objeto de estudo: foi investigado o orçamento empresarial referente ao período de 2020. Com isso, foram averiguados três atributos orçamentários, sendo eles: tipologia, funções de uso e estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas.

Quanto à delimitação teórica: o estudo se apoiou na teoria da contingência e nas variáveis contingenciais encontradas na literatura, sendo elas: ambiente (Khandwalla, 1972; Hall, 1984; Chenhall, 2003;), estrutura (Chenhall, 2003; Beuren & Fiorentin, 2014), tecnologia (Espejo, 2008; Beuren & Fiorentin, 2014), estratégia (Junqueira, 2010; Beuren & Fiorentin, 2014) e porte (Merchant, 1984; Beuren & Fiorentin, 2014).

Quanto à delimitação do objeto de estudo: foram eleitos três atributos que compõe o orçamento, sendo os seguintes: tipologia orçamentária (Voss, 2014), funções de uso do orçamento (Hansen & Van Der Stede, 2004; Hopwood, 2009) e estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas (Ribeiro, 1997; Carneiro & Matias, 2011; Bertó & Beulke, 2017). Ademais, na próxima seção foram destacados os motivos da efetuação deste estudo e suas contribuições.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

Essa seção apresentou a justificativa e contribuição do estudo, ou seja, o momento em que foi abordado o motivo da realização desta pesquisa, e em que âmbitos e contextos a mesma contribui e acrescenta.

Nesse contexto, perante as alterações no ambiente externo e interno, e como resultado, o aumento da necessidade de adaptações a essas mudanças, faz com que as organizações requeiram ao recebimento de informações adequadas a esses fenômenos, para que com isso, o processo de tomada de decisão seja adequado e preciso (Veloso, 2016).

No entanto, para o alcance de recebimento de informações apropriadas, as organizações tendem a buscar por ferramentas que venham a sanar por essa demanda e também aprimorar os artefatos contábeis já implantados na organização (Mucci, 2014).

A luz dessas considerações sobre a busca de adequação ao ambiente de inserção por parte das organizações frente a mudanças internas e externas, e da indispensabilidade de adesão e aperfeiçoamento de ferramentas que forneçam informações adequadas às transformações ambientais, investigações anteriores exploram a temática do orçamento empresarial aliado à teoria da contingência.

Por certo, os estudos encontrados nas bases nacionais e internacionais alcançaram resultados que se limitaram em diagnosticar influências e relações dos fatores contingenciais adentrados em torno do orçamento empresarial.

Desse modo, o presente estudo se justifica pelo fato de suprir a lacuna que além de diagnosticar os efeitos dos fatores contingenciais no orçamento da organização investigada, propôs sugestões de melhorias nos relatórios orçamentários por meio de uma proposta de adaptação aos efeitos das contingências.

Com isso, o estudo possui contribuições no âmbito empresarial, pelo fato de apresentar uma proposta de melhorias no orçamento empresarial frente aos fatores contingenciais internos e externos que cercam a gestão da organização, e também melhorias na operacionalidade da utilização do artefato contábil.

Contribuições no âmbito social, ao passo que o estudo realiza sugestões de uma proposta de orçamento, para que então os gestores possam tomar decisões precisas e corretas visando à competitividade e continuidade das atividades operacionais da empresa.

E por último, contribuições no âmbito acadêmico com a linha de pesquisa contabilidade gerencial e controle das organizações por debater e testar a teoria da

contingência, ocasionado assim, confirmações de similaridade entre a teoria e o cotidiano vivenciado pelas empresas.

Posto isso, a próxima seção explanou a estrutura da dissertação, isto é, a divisão do trabalho em capítulos e seções.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura da dissertação neste primeiro capítulo abordou sobre a introdução, que contemplou o problema de pesquisa, objetivos, delimitação do estudo, justificativa, contribuição e, por último, a estrutura da dissertação.

Já, no segundo capítulo, explanou-se a base teórica que estruturou o estudo, subdividida em duas seções, sendo a primeira sobre a teoria contingência e a segunda, orçamento empresarial.

Desse modo, a seção sobre a teoria da contingência abrangeu o início da teoria da contingência, primeiros estudos acerca da teoria da contingência, definições conceituais sobre a teoria da contingência e, por último, os fatores contingenciais.

A seção sobre orçamento empresarial contemplou as definições conceituais sobre orçamento, vantagens da utilização do orçamento, funções orçamentárias, tipologias orçamentárias e estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas.

O terceiro capítulo versou sobre os aspectos metodológicos e procedimentos utilizados para o alcance dos objetivos, englobando o delineamento da pesquisa, definição da unidade caso, constructo da pesquisa, protocolo de estudo de caso e limitações da pesquisa.

No quarto capítulo discutiu-se a análise dos resultados quanto o atual orçamento empresarial e, também, a análise dos resultados quanto apresentação e avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial. No último capítulo foram exibidas as considerações finais.

2 BASE TEÓRICA

Esse capítulo abordou a fundamentação teórica, que consistiu em embasar por meio da literatura aspectos teóricos para a compreensão do curso desta investigação. Este subdividiu-se em explanações em torno da teoria da contingência e do orçamento empresarial.

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

As próximas seções versaram sobre o início da referida teoria; os primeiros estudos que exploraram a teoria; conceitos da teoria contingencial e, por último, os fatores contingenciais.

2.1.1 Início da teoria da contingência

No início do século XX a abordagem organizacional denominada “Escola Clássica da Administração” sofreu extensas críticas devido à presença normativa em suas vertentes, em razão de que a mesma debatia que para todas as organizações havia uma única forma de gerenciar, ou que as resoluções de problemas organizacionais eram válidas para todos os tipos de empresas independente das características ou circunstâncias que estavam sujeitas (Bertero, 1999, apud Guerra, 2007). Para atender a essa crítica, surgiu a teoria sistêmica que foi baseada nos trabalhos do biólogo alemão Ludwig Von Bertalanffy, pesquisador esse, que observou o comportamento dos organismos em se adaptar e sobreviver conforme as mudanças de ambiente (Morgan, 2000).

A teoria sistêmica exaltou o sistema aberto, onde constantemente uma instituição está interagindo com o ambiente de inserção, promovendo autoregulações para buscar o equilíbrio energético entre entradas e saídas (Guerra, 2000; Vozz, 2014). Dessa maneira, os princípios adotados pela abordagem da teoria sistêmica foram pressupostos centrais sob a ótica da teoria da contingência, enfatizando assim, a relevância do ambiente para a organização (Guerra, 2000).

Em 1950 iniciaram-se investigações nos processos de estruturas organizacionais à luz da visão sistêmica, que levaram em consideração o ambiente externo no qual as organizações permaneciam (Guerra, 2000). Estudos como os de Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967) foram os primeiros que buscaram a compreensão sobre como as variáveis contingenciais (ambiente, tecnologia e estratégia)

impactavam na estrutura organizacional das empresas (Bernardes & Marcondes, 2003 apud Guerra, 2000, p. 20). Segundo os pesquisadores, isso representou um avanço da teoria sistêmica para o surgimento da teoria contingencial, devido estabelecer e identificar as variáveis de pesquisa.

Dessa maneira, a medida que a teoria da contingência começou a testar os efeitos dos fatores internos e externos na estrutura organizacional, a mesma construiu indícios que contrariavam os princípios normativos da Escola Clássica da Administração, que abordava sobre a existência de uma melhor e única forma de administrar qualquer organização (Morgam, 2000).

2.1.2 Primeiros estudos acerca da teoria da contingência

No Quadro 1 foram explicitados os estudos pioneiros de uma forma que se possa compreender a evolução da teoria.

Quadro 1

Principais pesquisas da teoria da contingência

Idealizador	Ano	Principais Contribuições
Joan Woodward	1958 e 1965	<ul style="list-style-type: none"> Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências das organizações. Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965).
Tom Burns e George M. Stalker	1961	<ul style="list-style-type: none"> Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações desde o estável ao instável. Consideraram as organizações como sistema mecanicista ou sistema orgânico.
Alfred Chandler Jr.	1962	<ul style="list-style-type: none"> Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional.
James David Thompson	1967	<ul style="list-style-type: none"> Analisou a tecnologia e estratégia impactando na estrutura organizacional.
Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch	1967	<ul style="list-style-type: none"> Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
Charles Perrow	1967	<ul style="list-style-type: none"> Analisou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward. Analisou o nível de variabilidade nas organizações que é dependente do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos.
Larry Greiner	1972	<ul style="list-style-type: none"> Associou o estágio do ciclo da vida organizacional com a estrutura da organização.
Pradip Khandwalla	1972	<ul style="list-style-type: none"> Encontrou associação entre fatores contingenciais e o controle gerencial.

Fonte: Adaptado de “Oliveira (2008, p. 291-292), citado em “Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência,” de Matos, E. R. J. D, 2010, Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP, Brasil. p. 33.

2.1.2.1 Joan Woodward - a tecnologia influencia a estrutura

O termo da teoria contingência foi utilizado entre período de 1958 e 1967 quando a socióloga Joan Woodward coordenou um estudo com 100 empresas britânicas. Este foi o primeiro trabalho a desvendar resultados quantitativos da relação existente entre tecnologia e a estrutura organizacional, pois com pesquisa, foi demonstrado que a adequação entre estes dois fatores leva a um desempenho superior ao das organizações onde há desacordo entre ambos (Guerra, 2010).

2.1.2.2 Burns e Stalker – o ambiente impacta a estrutura

Os estudos de Burns e Stalker em 1961 exploraram indústrias eletrônicas por meio de entrevistas com seus principais executivos, com o objetivo de entender a relação entre o ambiente externo dessas empresas e seus padrões de práticas administrativas (Guerra, 2000). Os resultados encontrados foram a existência de uma variedade de conjuntos de métodos e processos administrativos que nas empresas de melhor desempenho, estavam relacionados à determinadas características ambientais.

Desse modo, os pesquisadores concluíram que haveria uma estrutura organizacional para cada tipo de ambiente que a organização estava inserida, onde essas estruturas estariam variando em duas tipologias: as estruturas mecanicistas e estruturas orgânicas (Guerra, 2007). Segundo o pesquisador, as estruturas mecanicistas possuem um controle centralizado, e as estruturas orgânicas uma menor rigidez referente ao controle.

2.1.2.3 Chandler – a estratégia impacta a estrutura

O estudo de Alfred Chandler Junior em 1962 relacionou a estrutura organizacional com a estratégia. Esse pesquisador descobriu como as escolhas estratégicas de quatro grandes e centenárias corporações empresariais (DuPont , General Motors, Standard Oil Co. e Sears Roebuck & Co.) influenciaram no desenvolvimento de sua estrutura (Goto, 2013; Guerra, 2007). Segundo os pesquisadores, Chandler percebeu que a estrutura se transformava e se ajustava a sua estratégia corporativa para atender às demandas do ambiente em um processo dividido em quatro fases, sendo elas: acumulação de recursos; racionalização no uso de recursos; crescimento contínuo e racionalização no uso de recursos em expansão.

2.1.2.4 Thompson- interação das questões contingenciais

James David Thompson publicou em 1967 a obra *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory* a partir de estudos anteriores, obra essa, que relatava a estratégia e a tecnologia como principais fatores contingenciais que influenciavam na estrutura organizacional (Junqueira, 2010). Segundo o pesquisador, Thompson classificou em duas categorias os estudos: “sistema fechado”, que de certa maneira analisava a incerteza com variáveis controláveis e relacionadas com alcance de objetivos, e “sistema aberto”, que adicionava a incerteza, admitindo a interdependência das organizações e o ambiente de inserção.

2.1.2.5 Lawrence e Lorsch – o ambiente impacta a estrutura

Os pesquisadores Lawrence e Lorsch em 1967 apresentaram uma pesquisa comparativa que abrangeu dez empresas em três diferentes setores (embalagens, alimentação e plásticos), a mesma teve como objetivo principal identificar o que as empresas faziam para operar diante as diversas condições econômicas de mercado (Lawrence & Lorsch, 1967). Segundo os pesquisadores, os achados foram que as diversas mudanças econômicas afligem a estrutura organizacional definida pelos autores como integração e diferenciação.

Segundo Guerra (2007), a diferenciação inicia-se quando a organização precisa ser estruturada em unidades, enquanto a integração é explicada em cima da qualidade da colaboração existente entre as diversas unidades da organização.

2.1.2.6 Charles Perrow - a tecnologia influencia a estrutura

O trabalho de Charles Perrow em 1972 aprimorou o estudo de Woodward, o pesquisador constatou que tecnologia é contingente à estrutura organizacional e estando relacionada com todas as operações da organização (Junqueira, 2010). Na visão de Perrow, as máquinas, aparelhos e equipamentos utilizados pelas organizações, não representam a tecnologia, pois a mesma só é identificada com um processamento cognitivo que abrange a execução de tarefas e as matérias-primas consumidas.

2.1.2.7 Larry Greiner - Associação do ciclo de vida organizacional com a estrutura organizacional

Em 1972 Larry Greiner publicou o artigo *Evolution and Revolution as Organizations Grow*, no qual buscou identificar a influência da idade e do porte das empresas nas suas estruturas organizacionais. Os resultados foram que à medida que as empresas crescem, desenvolvem-se ao longo do ciclo de vida organizacional (Greiner, 1972). Segundo o pesquisador durante cada uma dessas fases a empresa passa por um período relativamente calmo de crescimento, denominado evolução, que culminará em um período mais rápido de turbulência chamado de revolução.

2.1.2.8 Pradip Khandwalla - estudos nos sistemas de controle gerencial

O estudo desenvolvido por Khandwalla em 1972 foi compreendido como o primeiro que abordou o controle gerencial dentro da perspectiva da teoria da contingência (Khandwalla, 1972). O pesquisador publicou uma pesquisa em que abordava sobre desempenho não estar relacionado ao uso de um atributo particular, mas sim às correlações entre vários fatores contingenciais que impactam conjuntamente a estrutura organizacional. De acordo Mintzber, Ahlstrand e Lampel (2000), essa averiguação foi realizada na identificação positiva a meio de volume de vendas e a sofisticação dos sistemas de controle.

Conforme os expostos, percebeu-se que os primeiros estudos que exploraram a teoria da contingência realizam contribuições relevantes e expressivas por meio de testes empíricos com os fatores contingenciais para que se entendesse o efeito dos mesmos sobre as organizações.

Desse modo, após discussões em torno dos estudos pioneiros sobre a teoria da contingência, a próxima seção abordou explicações sobre seus principais.

2.1.3 Definições conceituais sobre a teoria da contingência

Diante às inúmeras teorias existentes que auxiliam no entendimento do comportamento das organizações, tem-se a teoria da contingência, que expõem os fatores que influenciam na perpetuidade e sobrevivência das empresas e a maneira que os mesmos afetam a estrutura das organizações (Espejo, 2008; Beuren & Fiorentin, 2014).

A teoria da contingência parte da enunciação em que a organização é vista como um sistema composto de subsistemas (departamentos, unidades) que se relacionam e interagem para sua sobrevivência (Chenhall, 2003).

A teoria também discorre que não existe uma única maneira de gerenciar todas as organizações que seja aplicável para todas as empresas (Espejo, 2008), em razão que a sobrevivência e suas metodologias de gerenciamento dependem dos fatores contingenciais que as circundam (Morgan, 2000), sendo eles: Ambiente, Estrutura, Estratégia, Estrutura e Porte (Beuren & Fiorentin, 2014).

Santos et al. (2011) relatam que os fatores contingenciais não estabelecem a estrutura que a organização precisa assumir e, sim, parâmetros de delineamento que devem ser utilizados, em virtude, que eles denotam os fatores que qualificam os ambientes internos e externos da organização e, com isso, os quais afetam a estrutura e o desempenho das empresas (Marques, 2012; Beuren & Fiorentin, 2014).

A tônica da teoria da contingência é que no ambiente em que as organizações estão entrepostas, tudo depende e é relativo, requerendo contínuo aprendizado para se adaptar às mudanças no mercado (Otley, 1994). Ainda segundo o pesquisador, as organizações precisam de constante adaptação dos sistemas de controles gerenciais para acompanhar o dinamismo imposto pelo ambiente externo e interno.

Nesse contexto de ajuste e adaptação ambiental, os estudos da área têm procurado avaliar os níveis de adequação entre os contextos ambientais e as estruturas internas das organizações (Junqueira, 2010). Uma vez que, quanto maior a adequação entre o ambiente e as variáveis internas, melhor será o desempenho da organização (Guerra, 2000).

Desse modo, após as discussões em torno dos conceitos sobre a teoria da contingência, a próxima seção abordou sobre explanações em torno dos fatores contingenciais, que são uma espécie de unidades que conjuntamente compõe o alicerce da referida teoria

2.1.4 Fatores contingenciais

À luz das considerações dos expostos anteriores, onde foi tratado o início da teoria da contingência, os estudos pioneiros, e também sobre os conceitos da referida teoria, esta seção apresentou os cinco fatores contingenciais encontrados na literatura, descritos no Quadro 2 juntamente com as variáveis elencadas a cada um.

Quadro 2

Fatores contingenciais

Fator	Descrição	Variáveis
Ambiente	“Ambiente refere-se a atributos específicos, tais como concorrência intensa de preços dos concorrentes existentes ou potenciais, ou probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais” (Chenhall, 2007, p.172).	a) Atitudes da concorrência; b) Competição por mão de obra; c) Competição por compra de insumos/componentes; d) Tecnologia aplicada ao processo produtivo; e) Restrições legais, políticas e econômicas do setor; f) Gostos e preferências dos clientes.
Tecnologia	De forma geral, a tecnologia se refere como os processos funcionam na organização (tarefas de maneira transformar entradas em saídas) e inclui <i>hardware</i> (tais como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento. (Chenhall, 2003, p. 139) “As inovações tecnológicas específicas de informação são utilizadas de várias maneiras em diferentes organizações, representam a utilização de inovações da tecnologia da informação em geral. Inclui intercâmbio eletrônico de dados, gestão da cadeia de abastecimento, armazenamento de dados de clientes ou de gestão de relacionamento contínuo” (Hyvönen, 2007, p. 353).	a) Comércio Eletrônico (página na internet que viabiliza comércio eletrônico dos seus produtos e serviços); b) CRM (gerenciamento da relação com o cliente); c) Gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) Armazenamento de dados; e) Troca de dados de forma eletrônica; f) integrados entre áreas funcionais da empresa; g) TQM (gerenciamento da qualidade total); Tecnologia da produção; h) Grau de repetitividade das atividades de linha de produção; i) Quantas tarefas da linha de produção são as mesmas, dia após dia; j) Número de pessoas que fazem tarefas diversificadas à maioria do tempo na linha de produção da empresa.
Estrutura	“Estrutura organizacional é a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização, ou tarefas para os grupos, para garantir que as atividades da organização sejam realizadas. Arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação das pessoas, informação, fluxos e sistemas de controle podem ajudar a moldar o futuro da organização” (Chenhall, 2007, p. 179).	a) Com relação ao desenvolvimento de novos produtos; b) Contratação e demissão de pessoal; c) Seleção de investimentos considerados relevantes para a empresa; d) Alocação orçamentária; e) Decisões de preços.
Estratégia	Chenhall (2003, p. 150) salienta que “[...] as organizações podem se posicionar em determinados ambientes. Assim, a atual gama de produtos é muito incerta, estratégia de produto em uma reformulação de mercado é mais previsível pode remover a pressão do ambiente, limitar, oportunidades potenciais e, portanto, requer que a organização examine suas atitudes para a troca entre o potencial de retorno, risco aceitável e incerteza”.	a) Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço, maior que a concorrência; b) Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço; c) Desenvolver características únicas do produto/serviço; d) Buscar uma imagem da marca com atributos superiores aos da concorrência; e) Investir em Pesquisa e Desenvolvimento; f) Buscar um preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado.
Porte	De acordo com Chenhall (2007, p. 183), existem várias maneiras de estimar o tamanho da empresa incluindo lucros, volume de vendas, ativos, valorização das ações e dos trabalhadores.	a) Faturamento anual bruto ou número de funcionários em tempo integral.

Fonte: De “Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul,” de Beuren, I. M., & Fiorentin, M, 2014, *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 196-212, p.199.

Com base no Quadro 2, as próximas cinco subseções discutiram cada fator contingencial e suas variáveis.

2.1.4.1 Ambiente

Percebeu-se no Quadro 2, que entre as variáveis que constitui o fator contingencial ambiente se encontram: atitudes da concorrência; competição por mão de obra; competição por compra de insumos/componentes; tecnologia aplicada ao processo produtivo. Desse modo, observa-se que as variáveis que compõe o fator ambiente, possuem uma essência totalmente relacionada com o ambiente externo que as organizações estão inseridas.

Corroborando, Chenhall (2003) relata que o ambiente é um fator contingencial relacionado à parte externa da organização. O autor expõe que as mudanças no ambiente externo possuem relações com o ambiente interno das entidades. No mesmo sentido, Lin (2010) descreve que o ambiente externo abrange variáveis que existem fora dos limites da organização, mas são relevantes para a execução e alcance de objetivos organizacionais.

Segundo Beuren e Fiorentin (2014), ao passo que ambiente externo que a empresa está inserida ocorrer mudanças, o ambiente interno é afetado com incertezas, existindo então necessidade que as empresas busquem ferramentas para adaptar esse fenômeno.

Com base no que foi exposto, pode-se alegar que o fator ambiente não possui domínio por parte da empresa, pelo fato que o mesmo está ligado a parte externa das organizações. Porém, esse fator influencia totalmente ou parcialmente no ambiente interno das empresas, cabendo as mesmas tentarem adaptar o seu impacto.

2.1.4.2 Tecnologia

Constatou-se no Quadro 2 que entre as variáveis que compõe o fator tecnologia, encontram-se: comércio eletrônico (página na internet que viabiliza comércio eletrônico dos seus produtos e serviços); CRM (gerenciamento da relação com o cliente); gerenciamento da cadeia de suprimentos; armazenamento de dados e troca de dados de forma eletrônica. Dessa maneira, percebe-se que este fator também está voltado à parte interna da organização.

Guerra (2007) expressa que os gestores ao tomarem decisões devem levar em consideração o ambiente que afeta a tecnologia utilizada pela empresa. Já segundo Espejo (2008), há duas vertentes em manusear a tecnologia como fator contingencial, uma é mensurar a tecnologia da informação presente na empresa e a outra tratar a tecnologia utilizada na manufatura dos produtos fabricados pela empresa.

Baseado nos expostos nota-se que o fator contingencial tecnologia está sob domínio da empresa e que ele possui relevância nos seus sistemas de gestão.

2.1.4.3 Estrutura

Observou-se no Quadro 2 que entre as variáveis que constitui o fator contingencial estrutura, encontram-se: o desenvolvimento de novos produtos; contratação e demissão de pessoal; seleção de investimentos considerados relevantes para a empresa; alocação orçamentária e decisões de preços. Dessa maneira, percebe-se que o fator contingencial estrutura possui ligações totalmente ao ambiente interno da organização.

Chenhall (2003) relata que dentre as relações existentes sobre o fator estrutura, tem-se à delegação de distintas atividades para os grupos de colaboradores de modo a garantir que as atividades da organização sejam realizadas. E ainda, o pesquisador expõe que a maneira como os arranjos estruturais são implementados na organização, ocasionam, eficiência no trabalho e motivação nos sistemas de controle gerencial que auxiliam na operacionalidade da empresa.

No tocante sobre os estudos do referido fator, Gorla (2011) expõe que são realizados pelo grau de descentralização, pois um maior grau conduz a uma estrutura orgânica e um menor grau concebe uma estrutura mecânica.

Ao considerar os expostos, permite-se inferir que o fator estrutura é controlável totalmente pela organização e que está relacionado às políticas organizacionais tomadas pela empresa.

2.1.4.4 Estratégia

Verificou-se no Quadro 2 que entre as variáveis abrangidas pelo fator contingencial estratégia, tem-se: ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço maior que a concorrência; oferecer suporte ao cliente do produto/serviço; desenvolver características únicas do produto/serviço; buscar uma imagem da marca com atributos superiores ao da concorrência. Diante disso, nota-se que o fator contingencial estratégia está totalmente ligado ao ambiente interno da organização.

Conforme Gorla (2011), a estratégia é um fator contingencial interno, pois pode ser escolhido por livre iniciativa da empresa ou estabelecido perante certas contingências, ou ainda, pode ter influências de controle na maneira de gerenciamento da organização e até mesmo relativo à história da empresa. Já Porter (2008) associa a estratégia no sentido em que as organizações procuram conseguir vantagem competitiva frente ao mercado de inserção, ou seja, o posicionamento da organização frente aos seus concorrentes.

Percebe-se que o fator contingencial estratégia possui uma alta expressividade para as empresas em gerar benefícios, desse modo, precisa ser coordenado com precisão.

2.1.4.5 Porte

Reparou-se no Quadro 2 que o fator contingencial porte é mensurado pelo faturamento anual bruto ou número de funcionários em tempo integral. Sendo assim, o referido fator está relacionado ao ambiente interno da organização.

Kimberly (1976) menciona que não existem termos com uniformidade sobre o fator porte, pelo fato de existir escassez na literatura sobre como o tamanho deve ou pode ser definido. Desse modo, segundo o pesquisador o referido fator necessariamente pode ser definido operacionalmente pela empresa.

Com base nos expostos, nota-se que o fator contingencial porte está sob controle da organização e que cabe a mesma mensurá-lo com base em definições operacionais.

Dessa maneira, após ser apresentados aspectos da teoria da contingência, a próxima seção se encarregou de fazer menção sobre o orçamento empresarial.

2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Essa seção versou sobre o orçamento empresarial, com a discussão das definições, vantagens na utilização, funções de uso, tipologias orçamentárias e estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas.

2.2.1 Definições conceituais sobre orçamento

Conforme debatido no tópico anterior, o orçamento surgiu devido à necessidade de haver uma ferramenta para o auxílio de planejamento e controle no processo de tomada de decisão, sendo assim, essa seção versou sobre definições encontradas na literatura com o passar do tempo em torno do orçamento empresarial.

Weston e Brigham (2000) relatam que o orçamento é assimilado com uma ferramenta contábil que assessora os procedimentos de planejamento, controle organizacional e, também como um plano financeiro que determina as necessidades de investimentos e financiamento para cenários de projeção.

Hansen, Otley e Van der Stede (2003) descrevem que o orçamento implementa a estratégia da empresa para um determinado período ao conter a direção financeira que proporciona condições plenas de avaliação de desempenho pela entidade.

Ademais, Hope e Fraser (2003) definem orçamento como a elaboração de um plano financeiro antecipadamente com os eventos futuros, sondados para o próximo exercício social ou períodos superiores aos superados.

Destarte, é possível observar uma evolução na definição de orçamento, quando alguns autores deixaram de considerá-lo como um plano e passou a ser visto como um sistema de informações de apoio à decisão.

Desse modo, Parisi et al. (2011) descrevem o orçamento como um sistema de informações relevante ao suporte de decisão sobre o plano de operacionalidade permitindo os seus usuários optarem e validarem as alternativas com maiores potenciais de resultado econômico.

Nesse mesmo sentido Leal, Soares e Sousa (2009) relatam o orçamento como um sistema de informações que oferta sustentabilidade às empresas, diante da competitividade no mercado que está inserida e diante também de dinâmicas próprias nos controles gerenciais.

Em síntese, percebe-se que as definições sobre orçamento encontradas na literatura traduzem a relevância deste artefato contábil no processo de controle e planejamento. Desse modo, na próxima seção foram apresentadas as principais vantagens encontradas na literatura que orçamento ocasiona para as empresas que o colocam em prática.

2.2.2 Vantagens da utilização do orçamento

Em consonância com a seção anterior que abordou as definições sobre orçamento, observa-se que o artefato contábil é peça-chave para o planejamento e controle das organizações. Além do mais, as organizações que o utilizam, possuem maiores chances de se manterem no mercado ao obterem vantagem competitiva diante de seus concorrentes (Eberle, Franco, & Sokulski, 2018; Trocz, Lorenzini, Santi, & Toigo, 2019). Posto isso, esta seção discorreu sobre as vantagens encontradas na literatura sobre sua utilização.

Welsch (1983) destaca que o orçamento tende a fazer com que os membros da administração participem do processo de determinações dos propósitos dos planos operacionais, assim, essa participação permite a observação do progresso sob vários pontos de vistas. Pois essa conjuntura de cooperação ocasiona fortalecimento da administração por meio do aperfeiçoamento dos sistemas de registro (Tung, 1994).

Zdanowicz (1989) aborda que entre os benefícios das práticas orçamentárias, tem-se; impelem ao planejamento, incluindo a implementação de planos; fornece critérios de desempenho e, promovem a comunicação e coordenação dentro da empresa.

Passado alguns anos sobre as vantagens da utilização do orçamento encontradas na literatura na década de oitenta e noventa, a literatura posterior continuou abordando os benefícios de sua utilização.

Horngren, Foster, Datar, Paravato e Machado (2004) definem três benefícios principais vindos do orçamento que colaboram com as empresas, sendo eles: incentiva os gestores a pensar no futuro; ocasiona responsabilidade de planejar e controlar na sua formalização; fornece a definição das expectativas, o que provê melhor estrutura para julgar o desempenho futuro, e por último, ajuda os gestores na coordenação de seus esforços de modo que os planos das unidades satisfaçam os objetivos da organização na sua operacionalidade.

Em continuidade, Lunkes (2003) destaca que a prática orçamentária propicia abrangência dos gestores com as operações diárias e os obriga a quantificarem e datarem as atividades de suas responsabilidades. Já Feltrim e Buesa (2013) expõem que o orçamento permite uma estrutura em que funcionários, gestores, departamentos e a empresa toda, possam trabalhar pensando no futuro e, dessa forma, planejem com antecedência.

Nada obstante, Garrison, Noreen, Brewer e McGowan, (2010) ressaltam os seguintes privilégios: provê uma forma de comunicação gerencial acerca dos planos; força os gerentes a pensarem sobre ações para o futuro evitando que estes, na ausência do orçamento, gastem esforços em ações do dia-a-dia; propicia uma forma de alocar recursos entre os departamentos e as áreas; evita o surgimento de potenciais restrições; coordena as atividades por meio da integração dos planos das áreas e auxilia que estes estejam na mesma direção.

Observa-se que passadas algumas décadas desde a solidificação do uso do orçamento, pode ser enumerada uma gama de vantagens e benefícios que o orçamento traz para as organizações quando colocado em prática. Em vista disso, a próxima seção versou sobre suas funções orçamentárias.

2.2.3 Funções orçamentárias

Conforme debatido no tópico anterior, o orçamento fornece inúmeras vantagens e benefícios para as organizações e gestores na coordenação das atividades organizacionais e na

definição de responsabilidades. Por conseguinte, as prerrogativas ofertadas pelo mencionado artefato, são possíveis devido sua versatilidade (Dal Magro & Lavarda, 2015).

Defaveri, Santi e Toigo (2019) relatam que o orçamento empresarial oferta uma gama de funções dentro das organizações, proporcionado assim, análise das diferentes etapas e papéis. Corroborando, Hopwood (2009) debate que as inúmeras finalidades do orçamento, possuem o propósito de auxiliar a gestão organizacional no processo de tomada de decisão.

Desse modo, as próximas seções abordaram sobre três funções que orçamento exerce entre as inúmeras que são encontradas na literatura. No entanto, para este estudo optou-se debater com maior profundidade a função de planejamento, função de alocação recursos e função de avaliação desempenho.

2.2.3.1 Função orçamentária de planejamento

A definição da função de planejamento orçamentário é obtida como a conjuntura especificada de ações a serem tomadas para a realização de propósitos organizacionais (Hansen, Mowen, & Taylor 2001).

Desse modo, o planejamento orçamentário solicita a criação de objetivos e metas a serem alcançados, do mesmo modo, o reconhecimento das ações para o alcance de tais (Hansen & Van Der Stede, 2004).

Em consonância, Bio (1988) define o planejamento orçamentário como conjunto de objetivos e metas estabelecidas e a forma de como serão alcançados, ou seja, o que é desejado, como e quando será obtido. Churchill (1984) destaca que a função orçamentária de planejamento é considerada a mais relevante em um processo orçamentário, pois são os planos que subsidiam os dados necessários para os gestores no processo de tomada de decisão.

Porém, as metas e objetivos não devem ser estabelecidas de maneira que propiciem problemas de comportamentos humanos, ou seja, não podem ser determinados com certa rigidez ou inatingíveis e não muito folgadas fáceis de atingir, ou ainda, ser uma meta conflitante (Warren, Reeve, & Fess, 2006). Os pesquisadores salientam que essa atenção deve ser tomada, pelo fato que as metas e objetivos vêm para somar no processo de motivação e o aumento do desempenho organizacional.

Destarte, o uso do planejamento orçamentário é relevante em todos os períodos em que a organização percorre, porém a sua utilização ganha mais espaço em períodos de crise econômica, momento que acontece queda na demanda de produtos e serviços que influenciam

na minimização de receitas (Epstein & Manzoni, 2002). Sendo assim, nesses estágios as empresas tendem a profissionalizar e aprimorar seus processos de planejamento orçamentário para manterem-se ativas no mercado (Silva, Rodrigues, Felipe, & Heringer, 2017).

Em síntese, o planejamento orçamentário é utilizado para auxiliar os gestores na redução das incertezas presentes no ambiente organizacional vindas das circunstâncias do mercado.

2.2.3.2 Função orçamentária de alocação de recursos

A utilização do orçamento como função de alocação de recursos é pertinente ao uso dos recursos financeiros disponíveis de maneira adequada, ou seja, planejando identificar os planos de desembolsos com material, mão de obra e entre outros (Hansen & Mowen, 2001). Dessa maneira, segundo os pesquisadores, por meio do uso da alocação de recursos os gestores podem gerenciar seus gastos com eficiência a curto, médio e longo prazo.

Frezatti (2009) destaca que a alocação de recursos é sinônimo de controle dos recursos financeiros, e medida que os gestores evitam desperdícios para garantir a continuidade das atividades operacionais. Neste mesmo sentido, Horngren, Foster, Data, Paravato e Machado (2004), abordam que a alocação de recursos é a base para o controle orçamentário, permitindo apropriação dos gastos para se obter clareza com os resultados financeiros.

Segundo Churchill (1984) a alocação de recursos está ligada à percepção e reconhecimento dos gestores ao ambiente organizacional que a empresa está inserida e também o mercado de atuação. Essa percepção e reconhecimento por parte dos gestores se faz necessário, devido ao fato que os mesmos possam identificar a melhor maneira de alocar seus recursos financeiros para decidir cursos de ações a serem tomadas e as metas para a organização (Bilk, 2017).

Em vista disso, a utilização do orçamento em todo o percurso da organização como alocação de recursos, destaca-se pela sua capacidade de identificar a melhor maneira de alocar seus recursos financeiros, entretanto vale salientar que em ambientes que estão sob crise econômica, há uma maior necessidade dos gestores preservarem os recursos financeiros, alocando recursos em decisões necessárias para operacionalidade da organização (Frow, Marginson, & Ogden, 2010). Desse modo, observa-se que as organizações utilizam-se do orçamento como função de alocação de recursos tendo em vista a continuidade de suas atividades.

2.2.3.3 Função orçamentária de avaliação de desempenho

A utilização do orçamento como função de avaliação de desempenho permite à organização comparar a sua performance com as metas estabelecidas e adaptar as atividades operacionais (Hansen & Van Der Stede, 2004). De acordo com Azevedo et al. (2011), a utilização do orçamento com esta função é um processo que está adentrado nas organizações devido a sua relevância em auxiliar os gestores agregarem números aos valores do empreendimento. Ainda segundo os autores, o procedimento de avaliar desempenho se faz necessário para a geração de interpretações coerentes na tomada de decisão.

Nesse sentido, Merchant (2007) relata que no processo orçamentário, assim que o orçamento é aprovado pelos responsáveis, o mesmo deve conter as metas e objetivos a serem alcançados, o qual já é considerado um ponto inicial relevante para a avaliação de desempenho no julgamento da organização.

Barret e Fraser (1977) relatam que um dos objetivos da avaliação de desempenho, restringe-se em mensurar as habilidades e resultados operacionais dos colaboradores em contrapartida às suas habilidades de previsão. De acordo com os pesquisadores, essas avaliações podem resultar em recompensas financeiras baseadas no alcance de metas e objetivos.

Em suma, observa-se a relevância do orçamento para a função de medir desempenho como instrumento da gestão de negócios, principalmente quando se trata da estimativa de resultados. Sendo assim, após a explanação sobre as funções de uso do orçamento empresarial, na próxima seção foram debatidas as tipologias orçamentárias amplamente utilizadas pelas organizações.

2.2.4 Tipologias orçamentárias

A temática tipologia orçamentária é pouco explorada na literatura, já no âmbito empresarial, observa-se que as organizações adotam com características que atendam as suas necessidades. Portanto, nesta seção foram apresentados os tipos de orçamentos encontrados na literatura e conceituados separadamente.

2.2.4.1 Orçamento flexível

O orçamento flexível teve origem inicialmente na década de 70 na Alemanha por Kilger e Plaut, englobando dois princípios básicos: controle e cálculo de custo por produto e a diversificação entre custos fixos e variáveis (Lunkes, 2003). A flexibilidade desta tipologia vem da sua capacidade em projetar receitas e custos em diferentes volumes de atividades e ao segregar os custos em seus componentes fixos e variáveis (Pontes & Valcácio, 2007). Segundo os autores, a base para elaboração do orçamento flexível, é a perfeita distinção entre custos fixos e custos variáveis, enquanto os variáveis irão seguir de acordo com o volume de atividades, os fixos terão tratamento tradicional.

De acordo com Gimenez (2009), o orçamento flexível é preparado para diversos níveis de atividades na evidenciação do comportamento de receitas, custos, despesas e fluxo de caixa. Feltrim e Buesa (2013) descrevem que uma vez elaborado o orçamento flexível, o mesmo permite modificações e ajustes entre o que foi fixado e realizado. Porém, Gimenez (2009) relata como uma provável desvantagem desse modelo é seu desalinhamento com o fundamento de orçamento que é premeditar o que acontecerá.

Com base nas explicações, percebe-se que o orçamento flexível é um modelo que supre a necessidade de empresas que precisam realizar mudanças nos valores dos recursos financeiros durante o percurso de suas atividades.

2.2.4.2 Orçamento estático

O orçamento estático tem por objetivo focar nos resultados de um único plano e uma única atividade, uma vez formado ele não muda, sendo um tipo de orçamento que não se ajusta às mudanças (Lunkes, 2003). Para Hoji e Silva (2010) o orçamento estático não admite alterações, tem início a partir da determinação do volume de produção e venda, e a partir de então, determinando os demais volumes das outras atividades que fazem parte do orçamento.

De acordo com Feltrim e Buesa (2013), o orçamento estático destaca-se pela manutenção de suas projeções fixas, independente que venham acontecer alterações no ambiente da empresa as demonstrações contábeis (Demonstrativo do resultado do exercício, Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial) são projetados de acordo com o volume de atividades pré-estabelecidas. No mesmo sentido, Gimenez (2009) relata que esse tipo de orçamento não concede alterações, por proporcionar um “engessamento” que poderá afetar a organização

caso ocorram alterações nos fluxos de venda, fazendo com que cada setor continue com os mesmos valores em seus orçamentos.

Em síntese, nota-se que o orçamento flexível está alicerçado no princípio em que realizado as projeções das peças orçamentárias, essas terão que seguir com os recursos estimados até o término do período projetado.

2.2.4.3 Orçamento *rolling* ou contínuo

O orçamento *rolling* ou contínuo tem como objetivo principal a atualização periódica do orçamento, sempre olhando o mês que se encontra, mais onze meses (Lunkes, 2003). Segundo o pesquisador, este tipo orçamentário está fundamentado em um prazo móvel que se desdobra em função de um período fixo, quando um período chega ao fim, é acrescentado outro ao final do ciclo. De acordo com Voss (2014), no orçamento contínuo são feitas revisões mensais, trimestrais e semestrais para evitar grandes atualizações.

Entretanto Gimenez (2009) expõe que este tipo de orçamento não é muito aconselhável para organizações que atuam em segmentos com produtos com ciclos de vida longos ou em mercado mais consolidados. Nesse mesmo raciocínio Feltrim e Buesa (2013) relatam que a desvantagem do orçamento contínuo, seria pelo fato, de que cada final de período o orçamento deve ser incrementado, isso acaba tendo um maior cuidado dos envolvidos no procedimento, o que pode acontecer certa desvantagem pelo fato de tempo consumido.

Portanto, pode-se inferir que o orçamento contínuo permite o incremento de recursos às peças orçamentárias conforme as revisões realizadas nos períodos projetados pela organização.

2.2.4.4 Orçamento por atividade

De acordo com Lunkes (2003) o orçamento por atividades é um conjunto orçamentário em que os custos são relacionados às atividades, e as despesas estão compiladas com base no nível de atividades esperadas. Já Hoji e Silva (2010) definem o orçamento por atividades como um instrumento de alocação dos custos aos níveis de atividades e posteriormente aos produtos e serviços por intermédio dos direcionadores de custos.

Gimenez (2009) expõe que a desvantagem deste modelo orçamentário está relacionada devida sua complexidade e pequenos detalhes ao se colocar em prática, com isso, não pode ser aplicado em todos os portes de empresa, como é o caso de uma pequena organização.

Nota-se que o orçamento por atividades tem como objetivo alocar recursos relativos a cada atividade operacional da empresa, permitindo que as peças orçamentárias sejam supridas minuciosamente conforme as suas necessidades.

2.2.4.5 Orçamento base zero

O orçamento base zero também conhecido como orçamento baseado em riscos, teve sua primeira formalização em 1970 no departamento de agricultura dos Estados Unidos, foi desenvolvido por Peter A. Pyhrr e concretizado como sucesso pela primeira vez em 1970 nas divisões de assessoria e pesquisas da Texas Instruments (Gimenez, 2009).

Lunkes (2003) explica que o orçamento à base zero projeta as peças orçamentárias como se fosse a primeira vez, desconsiderando os eventos passados, e não utilizando bases históricas devido combater orçamentos inchados e desalinhados.

Entretanto, Feltrim e Buesa (2013) relatam que este tipo de orçamento elimina o desperdício das atividades que não agreguem valor e separa os custos que são essenciais para a sobrevivência. A desvantagem do orçamento à base zero segundo Voss (2014), seria que seu procedimento acaba demandando um maior envolvimento de todos os gestores, fazendo com que muitos saiam da zona de conforto, na maioria das empresas, ocasionando intrigas e consumo de tempo.

Com base nas discussões acima, observa-se que o orçamento base zero tem por objetivo projetar as peças orçamentárias conforme metas e objetivos traçados especificamente para um período, desse modo, a empresa não faz uso de dados históricos.

2.2.4.6 Orçamento histórico

O orçamento histórico é uma prática orçamentária que utiliza dados passados para projeções futuras (Voss, 2014). Ainda defende o autor que tal prática tem dado bons resultados, pois de modo geral, os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem.

Para tanto, sua dinâmica de realização consiste em empregar o percentual de crescimento sobre todas as peças orçamentárias (Gimenez, 2009). Para Hoji e Silva (2010) entre as vantagens do orçamento histórico, tem-se que na sua dinâmica de realização demanda menos envolvidos que nas outras tipologias, ocasionado assim, economia na sua elaboração.

Dessa maneira, nota-se que o orçamento histórico está baseando em levar em consideração os dados anteriores, pois há uma crença que as informações passadas se repitam ou pelo menos se aproximem para períodos futuros. Após os expostos sobre as tipologias orçamentárias, na próxima seção foi apresentado sobre a estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas.

2.2.5 Estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas

Na literatura são encontradas várias definições sobre estrutura orçamentária, porém este trabalho seguiu os conceitos que ao tratar sobre estrutura, refere-se às peças orçamentárias de vendas, custos e despesas.

É comumente na literatura sobre o orçamento de vendas ser a primeira peça orçamentária a ser projetada, visto que Bertó e Beulke (2017); Ribeiro (1997) relataram que todo o orçamento empresarial tem como ponto de partida as projeções de volume de vendas dos próximos períodos. No sentido de definição, tem-se que a mencionada peça orçamentária, são as previsões de negociações com base em quantidades de produtos ou serviços que a empresa planeja vender ou prestar (Lunkes, 2003; Sanvicente & Santos, 2013).

Carneiro e Matias (2011), justificam essa premissa de primeiramente orçar as vendas, exemplificando que o departamento de produção irá orçar os gastos com compra de matéria-prima antes de saber quantas unidades serão vendidas durante o ano.

Sobre a explicação da dinamização do processo de orçamento de vendas “o primeiro passo consiste que o departamento comercial precisa projetar o preço e quantidade de venda mensalmente para cada um dos produtos ou serviços que comercializa. Ao multiplicar tais dados, obtém-se uma previsão de faturamento para cada um de seus produtos ou serviços. Quando o orçamento de vendas estiver concluído, a organização terá em mãos uma previsão mensal de faturamento para o próximo exercício contábil” (Carneiro & Matias, 2011, p.35).

Sobre o orçamento de custos, Frezatti (2009), define como todas as previsões ligadas à geração de produtos e serviços. O planejamento de custos possui a necessidade de estar em conexão com a realidade das empresas, interligando todas as peças que fazem parte de sua

estrutura, para assim, possibilitar a mensuração dos recursos para atender a produção e poder chegar à receita esperada (Ribeiro, 1997; Lunkes, 2003).

No que tange ao orçamento de despesas, Carneiro e Matias (2011) expõe que as mesmas são classificadas em dois grupos: administrativas e comerciais. Segundo os pesquisadores, isso acontece pelo fato, das despesas comerciais serem predominantemente variáveis, enquanto as administrativas em sua grande maioria serem fixas.

As despesas administrativas integram as estimativas de projeção dos gastos em dois grupos: folha de pagamento (gastos com funcionários: salário, encargos e benefícios) e outras despesas (material de escritório, energia elétrica etc.) (Ribeiro, 1997; Carneiro & Matias, 2011; Bertó & Beulke, 2017).

Em relação às despesas comerciais, as mesmas tendem a oscilar diretamente em relação ao volume de trabalho realizado pelo departamento comercial (Carneiro & Matias, 2011). Elas são classificadas em dois grupos: distribuição (despesas salários dos entregadores, encargos sociais, pedágio, manutenção dos veículos) e vendas (salários e comissões dos vendedores, encargos sociais, propaganda, amostras, despesas de viagem, materiais de escritório, telefonemas e correspondência) (Ribeiro, 1997; Carneiro & Matias, 2011).

Percebe-se que ao passo que as peças orçamentárias (vendas, custos de despesas) são projetadas, a organização passa a ter um planejamento. Dessa forma, em períodos futuros, a empresa começa a comparar resultados e identifica os pontos de eficiência e de ineficiência. É com base nessa premissa, que o orçamento é considerado uma relevante ferramenta de planejamento e controle.

Sendo assim, após ser evidenciado o referencial teórico que estruturou o presente estudo, o próximo capítulo abordou a metodologia da pesquisa, componente esse, em que foram apresentados os processos desenvolvidos e técnicas adotadas no cumprimento do objetivo do estudo.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Este capítulo abordou o método e procedimentos da pesquisa, capítulo esse que descreveu o caminho percorrido da investigação na tentativa de responder à questão problema do estudo e alcançar o objetivo geral por meio dos objetivos específicos delineados.

Desse modo, este capítulo subdividiu-se em: delineamento da pesquisa; definição da unidade de caso; constructo da pesquisa, protocolo de estudo de caso e, por último, limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Essa seção versou sobre o delineamento da pesquisa, ou seja, as classificações da investigação no que se refere aos objetivos, natureza, procedimentos e abordagem da investigação.

Sendo assim, o delineamento do presente estudo quanto aos objetivos classificou-se uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (1999), a pesquisa descritiva tem o propósito de descrever as características de determinada população ou fenômeno. Neste trabalho o fenômeno decrito foram as peculiaridades do orçamento empresarial a partir dos fatores contingenciais e dos seus atributos orçamentários.

No tocante sobre a natureza da pesquisa configurou-se uma pesquisa aplicada. Vergara (2005), relata que a pesquisa aplicada é respaldada pelo propósito de resoluções de problemas concretos por meio de técnicas práticas. A presente pesquisa configurou-se de natureza aplicada, à medida que gerou conhecimento para adaptação do orçamento empresarial em uma determinada empresa no setor industrial.

Em relação aos procedimentos tratou-se de um estudo de caso. Segundo Raupp e Beuren (2009), a pesquisa de cunho estudo de caso concentra-se em abordar um único caso de maneira aprofundada. Desse modo, este estudo se solidificou um estudo de caso ao passo que explorou especificamente uma única empresa do setor industrial.

No que tange sobre a abordagem considerou-se uma pesquisa qualitativa. Conforme Richardson (1999) os estudos que utilizam abordagem qualitativa tendem a descrever e compreender a complexidade de determinado problema com profundez. Dessa maneira, o presente estudo visou analisar a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e uma proposta de planejamento operacional orçamentário, a partir de um roteiro de entrevista semiestruturada e, por meio de fonte documental.

3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE CASO

Essa seção abordou a definição da unidade de caso, onde foi detalhado sobre a empresa investigada. Segundo Marques, Camacho e Alcantara (2015), em pesquisas com procedimentos de estudo de caso é relevante que sejam especificados dados com profundidade sobre a unidade de caso.

Dessa maneira, a empresa explorada atua no setor industrial no ramo de equipamentos utilizados para o resfriamento artificial de grãos e sementes a granel, possui médio porte e está localizada na região Oeste do Paraná. A empresa foi fundada no ano de 2001 e possui uma única unidade com espaço físico de 100.000 m², que seguindo sua vocação de criar tecnologias inovadoras no ramo de pós-colheita, produz silos para armazenagem de nutrição animal e de alimentação humana e também resfriadores de grãos e sementes, operando com cerca de 130 colaboradores. Possui comércio dos seus produtos em todo o território nacional e conta com exportação para inúmeros países.

Ademais, Yin (2010), relata que a unidade caso eleita para ser explorada, necessariamente deve existir um argumento para a escolha. O pesquisador ainda argumenta que entre as justificativas cabíveis têm-se quando o caso é representativo ou típico.

Desse modo, justifica-se a escolha da unidade de caso apresentada, pelo fato que a pertence ao setor industrial, setor esse, que é considerado um relevante termômetro na economia nacional, ao passo que proporciona a geração de empregos constantemente e ocasiona expressivos investimentos em prol do desenvolvimento dos pais.

Alega-se também a escolha da referida unidade de caso, devido os gestores da empresa buscarem frequentemente inovações tecnológicas de equipamentos utilizados para o resfriamento artificial de grãos e sementes a granel, corroborando com ramo da agricultura da região Oeste do Paraná, esta que é considerada uma das principais produtoras agrícolas a nível nacional.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Essa seção abordou o constructo da pesquisa que segundo Martins e Theóphilo (2009) é formulado com base num aporte teórico delimitado e explanado em proposições particulares observáveis que possam ser mensuráveis.

Desse modo, na demanda de resolução do problema da referida pesquisa e a busca do alcance dos objetivos estabelecidos, no Quadro 3 foi apresentado de maneira detalhada o constructo da pesquisa.

Quadro 3

Constructo da pesquisa

Fase da coleta dos dados	Seção	Variáveis	Subvariáveis	Questão	Referências
Primeira fase: Coleta de dados em relação orçamento empresarial atual	A	Perfil	-		Gorla (2011)
	B	Caracterização dos atributos orçamentários	Tipologia orçamentária	Q1-Orçamento estático	Voss (2014)
				Q2-Orçamento contínuo	
				Q3-Orçamento flexível	
				Q4-Orçamento a base zero	
				Q5-Orçamento por atividades	
				Q6- Orçamento histórico	
			Funções orçamentária	Q7-Planejamento	Hansen e Van Der Stede, (2004); Hopwood (2009)
				Q8-Alocação de recursos	
				Q9-Avaliação de desempenho	
			Estrutura orçamentária	Q10-Orçamento vendas	Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011); Bertó e Beulke (2017)
				Q11-Orçamento custos	
				Q12-Orçamento despesas	
	C	Fatores contingenciais	Ambiente	Q13-Atitudes da concorrência	Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q14-Restrições legais, políticas e econômicas	
				Q15-Competição por mão de obra	
				Q16-Competição por compra de insumos	
			Tecnologia	Q17-Integração de <i>softwares</i>	Espejo (2008); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q18- Utilização de <i>softwares</i> na gestão orçamentária	
				Q19-Comércio eletrônico	
Q20-SG integrado nos clientes					

Contínua

					Conclusão
Fase da coleta dos dados	Seção	Variáveis	Subvariáveis	Questão	Referências
Primeira fase: Coleta de dados em relação orçamento empresarial atual	C	Fatores contingenciais	Estrutura	Q21- Desenvolvimento de novos produtos	Gorla (2011); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q22-Contratação e demissão de pessoal	Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q23-Preços dos produtos	Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q24-Investimentos	Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014)
			Estratégia	Q25-Qualidade nos produtos/serviços	Goto (2013); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q26-Características únicas nos produtos / serviços	Junqueira, (2010); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q27-Preços inferiores aos praticados pelo mercado	Guerra, (2007); Beuren e Fiorentin (2014)
				Q28-Imagem no mercado	Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014)
			Porte	Q29-Número de funcionários	Merchant (1984); Beuren e Fiorentin (2014)
			Segunda fase: Avaliação da proposta de adaptação	D	Atributos orçamentários
Q31-Custo benefício					
Estrutura orçamentária	Q32- Orçamento de vendas	Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011); Bertó e Beulke (2017)			
	Q33- Orçamento de custos				
	Q34-Orçamento de despesas				
E	Fatores contingenciais	Ambiente		Q35- Custo benefício/ Necessidades da organização	Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014)
		Tecnologia		Q36- Custo benefício/ Necessidades da organização	Espejo (2008); Beuren e Fiorentin (2014)
		Estrutura		Q37- Custo benefício/ Necessidades da organização	Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014)
		Estratégia		Q38- Custo benefício/ Necessidades da organização	Guerra, (2007); Beuren e Fiorentin (2014)
		Porte		Q39- Custo benefício/ Necessidades da organização	Merchant (1984); Beuren e Fiorentin (2014)

Fonte: O pesquisador (2020).

O constructo da pesquisa foi subdividido em duas fases: a primeira fase contemplou o diagnóstico em relação ao orçamento empresarial atual da organização; a segunda fase, a avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial.

Desse modo, a primeira fase foi composta por 29 questões e fragmentada em três seções, que foram codificadas em ordem alfabética de A a C. Cada seção tratou de uma variável específica, sendo: seção A identificar o perfil do entrevistado; seção B caracterização dos atributos orçamentários; e por último, seção C fatores contingenciais.

Destarte, exceto o perfil que foi embasado por meio do estudo de Gorla (2011), todas as outras variáveis foram fracionadas em subvariáveis que estão descritas a seguir: caracterização dos atributos do orçamento contemplou tipologia, função e estrutura orçamentária; e a variável fatores contingenciais abrangeu ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e o porte.

Para as questões que abordaram a identificação da tipologia orçamentária foi utilizada uma parte do roteiro do trabalho de Vozz (2014). No tocante às questões que versaram sobre as funções orçamentárias, também emergiram da literatura, sendo utilizados os trabalhos de Hansen e Van Der Stede (2004) e Hopwood (2009). Quanto às questões que explanaram sobre a estrutura orçamentária, foram confeccionadas da literatura de Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011) e Bertó e Beulke, (2017).

Já as questões que abordaram os fatores contingenciais foram emergidas por meio da literatura tendo como principal base o estudo de Beuren e Fiorentin (2014) e como forma de complemento foram utilizados outros estudos que versaram sobre a referida temática, sendo: Khandwalla (1972), Hall (1984), Merchant (1984), Chenhall (2003), Espejo (2008), Guerra (2007), Gorla (2011) e Goto (2013).

Como mencionado, a segunda fase tratou sobre a avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial. Desse modo, essa avaliação foi composta por 10 questões e fragmentada em duas seções, sendo seção D, a variável avaliação dos atributos orçamentários e E, a variável avaliação das sugestões para adaptar o orçamento empresarial.

Destarte, cada variável foi subdivida em subvariáveis, sendo: atributos orçamentários nas subvariáveis tipologia e estrutura orçamentária. Já os fatores contingenciais em ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e porte.

As questões que abordaram a avaliação sobre as sugestões de tipologia orçamentária foram adaptadas do trabalho de Muraro (2007) e Vozz (2014) e, as questões que avaliaram as sugestões de estrutura orçamentária, foram emergidas da literatura de Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011); Bertó e Beulke, (2017).

Seguidamente, as questões que a avaliaram sobre as sugestões para adaptar o orçamento empresarial aos dos fatores contingenciais, foram estruturadas por meio da literatura de Merchant (1984); Chenhall (2003); Guerra (2007); Espejo (2008); Beuren e Fiorentin (2014).

3.4 PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

Investigações com procedimentos de estudo de caso, aconselha-se a aplicação do protocolo de estudo de caso com o propósito de aumentar a confiabilidade e orientar o pesquisador na condução do trabalho (Yin, 2001). Desse modo, o protocolo da presente pesquisa segue com as seguintes seções:

- a) visão geral do projeto do estudo de caso;
- b) procedimentos de campo;
- c) questões do estudo de caso;
- d) avaliação qualitativa e triangulação das fontes de evidências.

3.4.1 Visão geral do projeto do estudo de caso

Na visão geral do projeto do estudo de caso, Yin (2005) salienta a relevância em ser demonstrado o objetivo do estudo de caso e o cenário que ocorreu a pesquisa. Dessa maneira, o objetivo da pesquisa foi “analisar a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e uma proposta de adaptação”, respaldando-se por meio dos dados que foram coletados por meio de entrevistas com os gestores e, ainda, por meio das fontes documentais dos relatórios orçamentários.

Em relação ao cenário, na tentativa de encontrar uma empresa para que abrigasse a pesquisa, foi contactado via e-mail e telefone inúmeras indústrias de diversos ramos da região Oeste do Paraná. Nessa busca, foi conseguido dialogar com cinco empresas, procedendo com elas a apresentação sobre o objetivo da pesquisa e exposto o perfil necessário da empresa para participar. No entanto, das cinco, foram descartadas duas por não apresentaram o perfil básico e outras duas pelo fato que argumentaram que devido à pandemia não estariam recebendo atividades extras, como é o caso de pesquisas acadêmicas. Desse modo, foi conseguido com êxito em uma indústria no ramo de equipamentos utilizados para o resfriamento artificial de grãos e sementes a granel.

3.4.2 Procedimentos de campo

No estudo de caso o pesquisador não controla o ambiente da coleta de dados devido o cotidiano das atividades da empresa, com isso é necessário um planejamento com antecedência das principais tarefas ao coletar os dados (Yin, 2005). Sendo assim, foi elaborado o seguinte planejamento no procedimento de coleta dos dados:

- a) Obter acesso à organização e aos entrevistados chave;
- b) Agendar data e horário das entrevistas;
- c) Coletar assinaturas de autorização da pesquisa;
- d) Realizar as entrevistas em relação à coleta de dados;
- e) Solicitar as fontes documentais do orçamento empresarial;
- f) Tratar os dados;
- g) Elaborar uma proposta de adaptação de orçamento empresarial;
- h) Retornar na empresa com a proposta de adaptação de orçamento empresarial;
- i) Realizar as entrevistas sobre a percepção dos gestores em relação à proposta de adaptação de orçamento empresarial;
- j) Tratar os dados.

Com relação à coleta de dados, as fontes de evidências foram dinamizadas a partir de um roteiro de entrevista semiestruturado elaborado por meio da literatura. De acordo com Godoy (1995), as entrevistas fundamentadas em roteiros semiestruturados ocasionam uma maleabilidade ao entrevistador para organizar, ordenar e realizar as perguntas no decurso da entrevista.

Destarte, o roteiro de entrevista contemplou duas fases, sendo a primeira tendo por objetivo a coleta de dados do atual orçamento empresarial da organização e, a segunda, no que se refere à avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial.

Para melhorar a qualidade das informações e evitar viés nas respostas do entrevistado foi necessário levar em consideração alguns princípios na execução da entrevista (Richardson, 1999), que foram adotados na pesquisa e estão descritos a seguir: a) Não dirigir o entrevistado, apenas orientá-lo ao assunto e demonstrar interesse em ouvi-lo; b) Orientar o entrevistado a esclarecer os pontos relacionados ao interesse da pesquisa; c) Promover facilidade no processo de entrevista; d) Apresentar para o entrevistado a relevância da sua contribuição para a realização da pesquisa. Nesse contexto, após ser denotado sobre fonte de evidências, a próxima seção versou sobre o protocolo de estudo de caso.

Desse modo, com o propósito de atender aos objetivos do estudo, a coleta dos dados aconteceu por meio das fontes de evidências da entrevista semiestruturada e por meio de dados documentais. As entrevistas foram aplicadas ao gerente de controladoria, gerente administrativa, gerente contábil e gerente de vendas, que juntos são responsáveis pela elaboração, acompanhamento e controle orçamentário.

Para isso, as entrevistadas da primeira fase foram realizadas nos meses de setembro e outubro de 2020 de forma presencial. Já as entrevistas da segunda fase foram realizadas nos meses de março e abril de 2021 de maneira remota, devido medidas de segurança da pandemia causada pelo Covid-19.

As entrevistas seguiram os seguintes procedimentos: (a) esclarecimentos aos participantes acerca dos elementos éticos da pesquisa e assinatura do termo de consentimento livre esclarecido (Apêndice C); (b) apresentação dos objetivos da pesquisa; (c) realização da entrevista a partir do roteiro semiestruturado da primeira fase da pesquisa (Apêndice A); (d) realização da entrevista a partir do roteiro semiestruturado da segunda fase da pesquisa (Apêndice B).

Já, os dados documentais foram coletados por meio de relatórios orçamentários cedidos pela controladoria do período de 2020. Esta coleta documental foi norteadas pelas variáveis e subvariáveis apresentadas no constructo na seção anterior e; ainda, os dados documentais foram alocados para o software Excel.

3.4.3 Questões do estudo de caso

As questões do protocolo do estudo de caso são parâmetros direcionadores ao pesquisador que orientam o planejamento, coleta e análise dos dados, ou seja, itens chave que o investigador precisará utilizar para recordar-se dos dados que são essenciais na coleta (Yin, 2001).

Assim sendo, as questões deste protocolo de estudo de caso foram confeccionadas com base nos objetivos específicos da pesquisa que foram descritas a seguir:

- a) Quais são as caracterizações dos atributos orçamentários da organização?
- b) Quais os fatores contingenciais que influenciam o orçamento empresarial?
- c) Qual é a proposta de adaptação de orçamento empresarial?
- d) Qual é a percepção dos gestores quanto à proposta de adaptação de orçamento empresarial?

3.4.4 Avaliação qualitativa e triangulação das fontes de evidências

Os dados qualitativos foram retirados das entrevistas e das fontes documentais dos relatórios orçamentários seguindo a dinâmica contida no constructo da pesquisa. Com isso, aplicou-se a análise de conteúdo, que consiste em uma técnica que por meio de procedimentos sistemáticos de categorização, tem por objetivo descrever o conteúdo de mensagens e, dessa forma, permite inferir sobre as variáveis apresentadas nas mensagens (Bardin, 2002).

De acordo com Raupp e Beuren (2006), dentre o conjunto de técnicas de análise de conteúdo, a análise por tema é a mais utilizada, pelo fato da sua rapidez e eficácia que consiste em isolar os temas de um texto recolhido e retirar as partes aproveitáveis e correlacionáveis ao problema da pesquisa para permitir a confrontação com outros textos selecionados.

Sendo assim, nesta pesquisa os temas foram definidos de acordo com os objetivos específicos do presente estudo, sendo estes: (a) mapear os atributos orçamentários característicos na organização; (b) identificar os fatores contingenciais que influenciam o orçamento empresarial; (c) elaborar uma proposta de adaptação de orçamento empresarial; (d) avaliar a percepção dos gestores quanto à proposta de adaptação de orçamento empresarial.

O processo adotado para tal análise consistiu em: (i) leitura do material coletado; (ii) codificação; (iii) categorização e (iv) interpretação dos resultados (Bardin, 2002). Dessa maneira, num primeiro momento foi realizado a leitura das entrevistas, depois realizado recortes e categorização das partes já selecionadas conforme as variáveis e subvariáveis estabelecidas de acordo com a literatura e, por último, a interpretação dos resultados com base nos objetivos estabelecidos.

Por conseguinte, com o intuito de auxiliar na ampla quantidade de dados, foi utilizado o *software* Atlas. ti 7.0 para que as entrevistas transcritas fossem categorizadas e organizadas. Pois de acordo com Walter e Bach (2015), o *software* Atlas.ti 7.0 é uma ferramenta relevante em estudos com abordagem qualitativa quando tratado de análise de conteúdo. Corroborando, Klüber (2014), destaca que o referido programa fornece opções que concedem aos usuários encontrar códigos e anotar resultados em material de dados primários para que se possam visualizar as relações complexas entre eles. Já os dados documentais foram analisados com o auxílio do *software* Excel.

Desse modo, após obter os dados categorizados das entrevistas e também os dados tabulados das fontes documentais, os mesmos foram triangulados na tentativa de elucidar na primeira fase: a tipologia orçamentária que a empresa adota, a função do orçamento

empresarial; a estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas e, por último, a influência dos fatores contingenciais no orçamento.

Já, na segunda fase, foram analisados os dados das entrevistas com objetivo de avaliar a percepção dos gestores quanto à proposta de adaptação de orçamento empresarial no que tange aos atributos orçamentários e aos fatores contingenciais.

Esse método de triangulação adotado vai ao encontro com os expostos de Yin (2005), que relata sobre o emprego de diferentes fontes de evidências como princípios essenciais na realização de estudos de casos com profundidade e qualidade, uma vez que, isso proporciona os achados da pesquisa mais persuasivos.

3.8 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS, TÉCNICAS DE PESQUISA

Dentre as limitações desta pesquisa tem-se a aplicação em um único estudo de caso de um setor econômico em um ramo específico, desta maneira, os achados não podem ser generalizados para outras entidades.

No tocante à seleção dos entrevistados e a possibilidade de viés por parte dos mesmos, pode ser considerada outra limitação da pesquisa, pois foi alcançada a disponibilidade de interrogar quatro gestores que fazem parte do processo de elaboração e acompanhamento do orçamento, sendo eles: gerente administrativo/financeiro; gerente comercial; gerente de controladoria e gerente contábil. Uma vez que a dinâmica do processo de planejamento e controle gerencial abrange outros agentes, entre eles, aqueles que trabalham diretamente no referido processo como é o caso dos diretores.

Também é considerada outra limitação, o fato que mesmo com a grande contribuição da empresa em se dispor de ser pesquisada, a mesma disponibilizou apenas o documento denominado orçamento global, não concedendo outros relatórios orçamentários solicitados e nem suas demonstrações contábeis requeridas (Balanço Patrimonial e Demonstrativo do Resultado do Exercício), documentos esses, que auxiliariam em um melhor entendimento das particularidades orçamentárias e na elaboração da proposta de adaptação. Desse modo, consideram-se as fontes documentais também como limitação do estudo.

Ademais, apesar da tentativa de ser realizada a triangulação dos dados como procedimento, devido à escassez de dados documentais, a referida triangulação é considerada como limitação também.

Outra provável limitação está relacionada à proposta de orçamento no que diz respeito de não ter sido sugeridas outras funções do orçamento empresarial, além daquelas que a empresa já faz uso e que são encontradas na literatura.

Por último, pelo fato da natureza do estudo se tratar de uma pesquisa aplicada onde foi gerado conhecimento para aplicação do orçamento empresarial, o mesmo ficou limitado por não testar o planejamento operacional orçamentário sugerido.

Em suma, após a explanação do presente capítulo sobre o método e procedimentos da pesquisa que foram empregados no estudo para alcance do objetivo elaborado, no próximo foi apresentada a análise dos resultados a partir dos dados que foram coletados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção teve a intenção de estruturar, processar e analisar os resultados da pesquisa na tentativa de alcançar os objetivos específicos e o objetivo geral do estudo. Para tanto, os resultados foram dinamizados em duas fases, sendo elas: a primeira fase que abordou os resultados em relação ao orçamento empresarial atual da empresa, e a segunda fase que tratou os resultados sobre elaboração e avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial.

Destarte, para efeito de compreensão, a análise dos resultados da primeira fase foi subdividida em quatro tópicos, que foram: estrutura de liderança da empresa e perfil dos entrevistados, mapeamento da caracterização dos atributos orçamentários, e por último, a identificação dos fatores contingenciais que influenciam o orçamento da empresa.

Já a segunda fase foi fragmentada em dois tópicos, sendo eles: elaboração da proposta de adaptação de orçamento empresarial e avaliação da proposta.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS DO ATUAL ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Esta seção teve como propósito apresentar e discutir os resultados da primeira fase da pesquisa, ou seja, foi elaborado um prognóstico do atual orçamento empresarial da empresa por meio das entrevistas que foram aplicadas aos gestores que são responsáveis pela elaboração e manutenção do orçamento e, também, por meio dos documentos orçamentários obtidos.

Desse modo, nesse prognóstico foram explicadas as peculiaridades do orçamento empresarial a partir dos seus atributos orçamentários e dos fatores contingenciais que possuem efeito no mencionado artefato.

4.1.1 Análise da estrutura de liderança da empresa e perfil dos entrevistados

Para a compreensão da estrutura de liderança da empresa, a gerente administrativa forneceu o modelo interno de organograma e o explicou em uma das entrevistas. Dessa maneira, na Figura 1 foi representado o referido organograma e na sequência explicado a sua dinâmica, com ênfase principalmente aos setores e gestores que estão envolvidos no processo orçamentário.

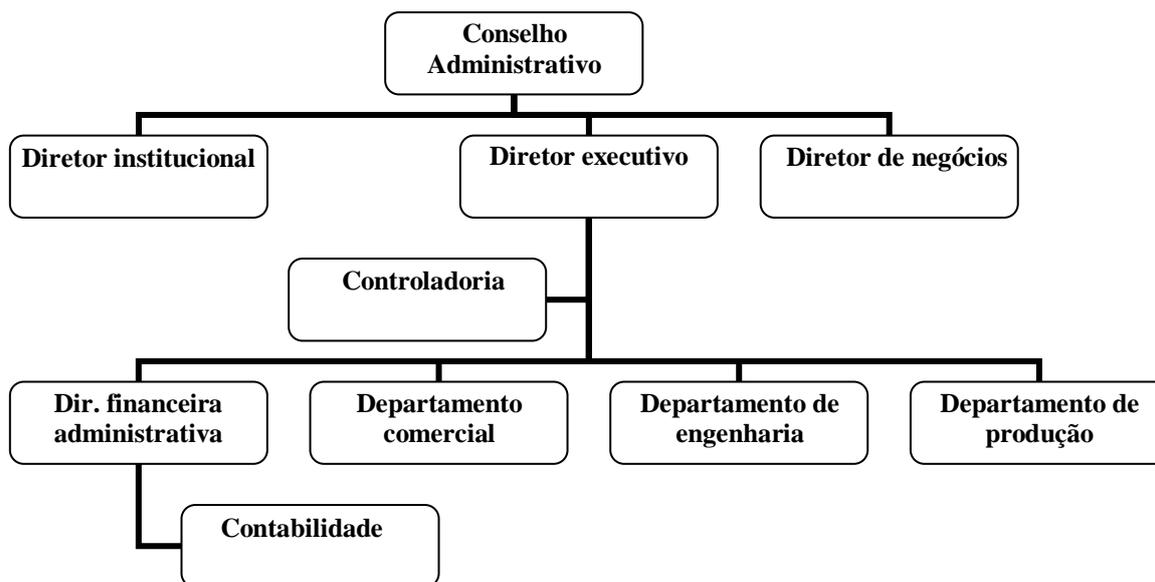


Figura 1-Estrutura de liderança

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A estrutura de liderança é composta da seguinte forma: conselho administrativo que se reúne constantemente para apreciar e deliberar as decisões da empresa; diretor de negócios que busca otimizar com eficiência a gestão de negócios; diretor institucional tendo como principal responsabilidade a comunicação entre as partes interessadas do empreendimento; diretor executivo que faz o gerenciamento dos recursos e a execução das decisões tomadas pelo conselho administrativo; controladoria que subsidia a estrutura de liderança com informações relevantes no processo decisório; direção financeira e administrativa, tendo como finalidade as demandas financeiras e administrativas da organização; departamento comercial, com o propósito de coordenar as atividades de vendas; contabilidade, sendo responsável pelas questões fiscais e tributárias da organização; departamento de engenharia que desenvolve novos produtos e também reformula equipamentos já existentes e; por último, o departamento de produção que é incumbido pela fabricação dos produtos.

Sobre o processo orçamentário da empresa, os referidos departamentos trabalham em sintonia e integralidade, pois a contabilidade além de cumprir com as funções internas relacionadas à gestão fiscal e tributária, auxilia a direção financeira e administrativa com as demandas de previsões de recursos materiais, humanos, financeiro entre outros. Desse modo, a direção administrativa organiza as previsões de captação de recursos e, juntamente com as informações recebidas e trabalhadas em parceria com a contabilidade, realiza estimativas que são repassadas para o setor de controladoria. Já o departamento de vendas, confecciona as previsões de vendas juntamente com o diretor de negócios e transfere-as para a controladoria

processar. Desse modo, a controladoria recebe as informações dos referidos setores, processa os dados e apresenta para apreciação e deliberação do conselho administrativo, que é composto pelo diretor de negócios, diretor de institucional e diretor executivo.

Com esse entendimento sobre os departamentos que compõe a estrutura de liderança e, também, sobre quem são os envolvidos no processo orçamentário, é inerente explicar sobre os gestores dos referidos setores que demonstraram disponibilidade de serem entrevistados para que o estudo compreendesse questões voltadas aos atributos orçamentários e sobre os fatores contingenciais que possuem efeito no orçamento da empresa. Em vista disso, o Quadro 4 expôs o perfil dos entrevistados da pesquisa.

Quadro 4

Perfil dos entrevistados

Colaborador	Função	Tempo de atuação na atividade	Formação	Gênero
Entrevistado 1	Gerente administrativo e financeiro	15 anos	Ciências Contábeis	Feminino
Entrevistado 2	Gerente comercial	7 anos	Engenharia Agrícola e especialização em Gestão Comercial	Masculino
Entrevistado 3	Gerente contábil	6 anos	Ciências Contábeis e especialização em Auditoria	Feminino
Entrevistado 4	Gerente de controladoria	8 anos	Administração e especialização em Logística empresarial e também em Administração Financeira	Masculino

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com base no Quadro 4 notou-se que entrevistados quatro gestores e que destes 50% são do gênero masculino e os outros 50% do gênero feminino. As funções dos entrevistados são descritas como: gerente administrativa/financeira, gerente comercial, gerente contábil e gerente de controladoria. Observa-se que o tempo de atuação dos referidos entrevistados varia entre 6, 7, 8 e 15 anos de empresa. E, por último, repara-se que a formação dos entrevistados diversifica-se entre os cursos de Ciências Contábeis, Engenharia Agrícola e Administração, e ainda, os mesmos possuem especialização em Gestão Comercial, Auditoria, Logística Empresarial e Administração Financeira Contabilidade e Controladoria.

Diante disso, é possível inferir que o perfil dos gestores responsáveis pelo planejamento e controle da empresa, especificamente no quesito formação, é um perfil qualificado para suas funções, pois possuem formações em cursos de gestão e, até mesmo, especializações visando habilidades técnicas específicas em determinadas áreas. Segundo Oro, Dittadi, Carpes e Benoit (2009), para desempenhar funções inerentes a planejamento,

controle e controladoria como um todo, é relevante que os sujeitos possuam formação e habilidades voltadas à gestão de empresas e processo decisório.

Após a apresentação da estrutura de liderança da empresa e perfil dos entrevistados, a próxima seção evidenciou a caracterização dos atributos orçamentários que são utilizados para fins gerenciais e de controle.

4.1.2 Análise do mapeamento dos atributos orçamentários característicos na organização

Essa seção teve o propósito de revelar os resultados sobre atipologia orçamentária que a empresa adotou, as funções de uso do orçamento e, por último, no que tange a estrutura do orçamento de vendas, custos e despesas. Esta análise se constitui a partir das entrevistas aplicadas aos quatro entrevistados que são gestores responsáveis pela elaboração e acompanhamento do processo orçamentário e, também, por meio do relatório orçamentário global que a empresa disponibilizou.

4.1.2.1 Análise da tipologia orçamentária

No ato das entrevistas na tentativa de revelar que tipologia orçamentária a empresa detém, foi contextualizado e exemplificado a dinâmica existente das seis tipologias encontradas com frequência na literatura.

Inicialmente foi exposto a tipologia do orçamento estático, que consiste em elaborar o orçamento anual a partir da fixação dos volumes de vendas e, por meio deles são determinados as atividades dos setores da empresa, sendo os dados obtidos fixados para o ano fiscal e não alterados até o próximo exercício fiscal. Nesse sentido, se obteve os seguintes depoimentos:

1) Na verdade a gente determina orçamento estático para o orçamento global, mas a gente faz remanejamento entre as contas. Então nós determinamos um valor X para despesas durante o ano, porém nós podemos remanejar, exeto o orçamento geral. Como houve a pandemia esse ano, então a gente não teve algumas despesas. Desse modo não conseguimos executar esse orçamento dessas contas, daí foi realocado para outras contas (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se na declaração do entrevistado 1, que a empresa projeta um orçamento global com valores fixos, no entanto, é realizado transferências de valores entre as contas conforme a necessidades e sobras de recursos.

No mesmo sentido da declaração do entrevistado 1, tem-se o depoimento do entrevistado 2:

2) Fechamos um orçamento anual no início do ano. Nós já determinamos os valores dos orçamentos de marketing, quantidade de vendas que vamos poder fazer e quanto de recursos teremos para gastar com visitas. Desse jeito aí, o nosso setor orçamentário é anual e fechado. Mas nós temos migrações da carga orçamentária entre contas, ou seja, se eu tiver um período muito fraco na região sul eu tenho que fazer uma diluição desse déficit orçamentário da região para o centro-oeste e nordeste ou também para a área da exportação. Então eu migro isso aí, mas não altero a base, eu faço migrações, mas o orçamento anual ele é fechado eu não modifico ele (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

Observa-se na colocação do entrevistado 2 que a organização realiza projeções com valores fixos para um determinado período, mas dependendo da demanda e real situação de cada conta orçamentária, a empresa faz alocações e transferências visando sanar a carência dos recursos existentes.

Paralelamente aos relatos do entrevistado 1 e 2, os entrevistados 3 e 4 confirmaram a existência da liberdade de realocações de recursos entre as contas orçamentárias nos seus respectivos depoimentos:

3) Não praticamos orçamento estático porque nós temos um orçamento com modificações. Pois você consegue fazer alterações no decorrer do ano, se a empresa não está seguindo aquele fluxo, você consegue fazer alterações e colocar ela no caminho dela. Tudo conforme a necessidade da empresa, nós fazemos remanejamento entre as contas (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

4) A empresa possui remanejamento entre as contas. Por isso que não possuímos um orçamento estático (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

Com base nas explicações dos entrevistados, percebe-se que a empresa não pratica a tipologia orçamentária estática, por mais que ela projete um valor global estático de um ano para outro, a mesma reconduz valores entre as contas orçamentárias da empresa. Corroborando com este resultado, Lunkes (2003) declara que para a empresa deter um orçamento estático, a mesma deve projetar valores fixos entre todas as contas orçamentárias que somadas formam o orçamento global. Esse resultado de não se utilizar o orçamento

estático também fez parte também do estudo de Silva, Savariz e Sampaio (2017), em virtude que os pesquisadores perceberam que em uma amostra de 39 empresas do ramo de cervejaria, todas fizeram menção de não utilizar a mencionada tipologia orçamentária.

Quando questionado os entrevistados se a empresa possui uma tipologia de orçamento contínuo, que tem a dinâmica de projetar um período fixo de 12 meses, porém é realizado revisões que podem ser mensais, bimestrais, trimestrais ou até quadrimestrais dos valores projetados do período fixo, se alcançou as seguintes explicações:

5) Nós temos reuniões societárias a cada três meses, porque pode existir de acontecer oportunidades, eventualidades. Por isso que o orçamento é revisado nessa reunião de cotistas, se necessário fazemos mudanças, caso contrário seguimos o orçamento (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

6) O orçamento é revisto e reestruturado a cada três meses para que seja alcançado a meta fechada anual, então a gente pode trazer daqui e jogar para lá e fazer todo esse contorno. Quando a gente mexe com máquinas agrícolas o setor é muito volátil (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

7) Nós fazemos controles mensais e as apresentações para as diretorias através das reuniões societárias, denominadas reuniões extraordinárias que são trimestrais. Pois o valor global que é deliberado durante o ano é um valor fixo, esse valor é congelado e não altera. Porém, dentro das contas orçamentárias, a gente revisa (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Observa-se um alinhamento entre as falas dos entrevistados, é percebido que a empresa projeta um valor efetivo de orçamento, no entanto são realizadas reuniões fixas que ocorrem trimestralmente denominadas como reuniões extraordinárias com a alta administração. Nessas reuniões são feitas apresentações das comparações dos valores projetados e já realizados e, se necessário, a empresa altera os valores entre as contas. No entanto, por mais que a empresa realize reuniões com a finalidade de revisar o orçamento, a mesma não incrementa um novo período ao período percorrido no orçamento global. Sendo assim, infere-se que a empresa não adota um orçamento contínuo. Atestando com este achado, Lunkes (2003), relata que para a empresa seguir a dinâmica do orçamento contínuo, é necessário que a mesma acrescente um período ao final do atual.

Na interrogação dos entrevistados se empresa detém um orçamento flexível, com projeções sendo elaboradas para níveis de volumes de vendas diferentes, mantendo-se os custos fixos e ajustando os custos variáveis aos volumes de vendas em cada nível, se coletou as seguintes respostas:

8) *Não, porque o orçamento a gente faz baseado num faturamento mínimo. Nós traçamos uma perspectiva de vendas e o que tem de mínimo para vender. É baseado nessa previsão de venda mínima que a gente determina as outras previsões* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

9) *Não totalmente, essa tipologia nós não adotamos. Pois tudo é a partir de um faturamento mínimo e a partir disso nós fazemos o restante do orçamento* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

Nota-se por meio dos depoimentos dos entrevistados que a empresa projeta o orçamento partindo-se da premissa de um faturamento mínimo e, depois disso são tecidas as demais projeções, não podendo então flexibilizar incremento de novos valores no orçamento global. Com isso, revelou-se que a empresa não possui um orçamento flexível.

De acordo com Feltrim e Buesa (2013), o processo de orçamento flexível está alicerçado em modificar e ajustar o orçamento global entre aquilo que foi fixado e realizado. E ainda, Bornia e Lunkes (2017), destacam a relevância de se utilizar o orçamento contínuo, está relacionada que a referida tipologia orçamentária permite alinhamento das metas orçamentárias a indicadores estratégicos.

Na indagação se a empresa pratica um orçamento à base zero, que possui uma conjuntura de elaborar as projeções sem utilizar o orçamento anterior como ponto de partida, os entrevistados realizaram as seguintes narrativas:

10) *Isso nós não praticamos, nós pegamos dados anteriores, no mínimo dados dos cinco anos anteriores. Depois tiramos uma média e eu vou atrás da produção para ver o que será produzido. E depois se baseando na previsão da safra para eu ver o incremento de meta que eu vou colocar em cada estado* (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

11) *Levamos totalmente em consideração os dados históricos* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

12) *Utilizamos totalmente dados anteriores. Por exemplo, quando fechar o exercício e se sobrar algum saldo daquele plano orçamentário, ele não é remanejado para o ano seguinte. Nós começamos do zero com dados anteriores* (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Verifica-se com base na fala dos entrevistados que a empresa não possui um orçamento base zero, pois são utilizados totalmente dados dos últimos cinco anos anteriores como base e ponto de partida para realizar as projeções. Conforme Lunkes (2003), para que uma organização detenha um orçamento à base zero, ela precisa projetar as peças

orçamentárias como se fosse a primeira vez, desconsiderando os eventos passados e não utilizando bases históricas. Esse resultado da não utilização do orçamento base zero converge com os resultados do estudo de Klein et al. (2019), em razão que os pesquisadores concluíram que em uma amostra de 28 indústrias paranaenses não constava-se a predominância da tipologia orçamentária base zero.

No questionamento se a empresa abrange um modelo orçamentário baseado em atividades, ou seja, o orçamento é feito distribuindo-se recursos nas atividades que geram valor para a empresa com base em direcionadores previamente definidos, os entrevistados realizaram os seguintes discursos:

13) Não temos essa prática. Porém é algo que estamos tentando implementar para ter algo um pouco mais separado entre as atividades. Mas, isso ainda está numa fase bem inicial de discussão com a diretoria e o pessoal da programação do software (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

14) O nosso orçamento é um montante global. Não vejo que temos um orçamento voltado para cada atividade da empresa (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

Com base nas declarações dos entrevistados, relata-se que a empresa não possui uma tipologia orçamentária baseada em atividades, no entanto foi percebido que a mesma está buscando amadurecer essa idéia de implementação. Certificando esse resultado, os pesquisadores Hoji e Silva (2010), relatam que para a organização efetuar o orçamento à base zero, ela deve alocar os custos aos níveis de atividades e posteriormente aos produtos e serviços por intermédio dos direcionadores de custos. Além do mais, Costa, Oliveira, Moritz e Machado (2007), mencionam que a tipologia orçamentária baseada em atividades, permite a empresa um maior controle dos recursos e, conseqüentemente, reduz a probabilidade das estimativas realizadas estarem incorretas.

No último questionamento sobre a tipologia orçamentária, ao abordar se a empresa detém uma tipologia orçamentária baseada em dados históricos, se obteve as seguintes respostas dos entrevistados:

15) O nosso orçamento é formado com dados anteriores e somado o crescimento que pretendemos, então acrescentamos o quanto queremos crescer e obtemos o nosso orçamento de vendas. É a partir do orçamento de vendas que elaboramos o orçamento de despesas, também baseado em dados anteriores (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

16) *Olha, eu posso falar pelo orçamento de vendas... E nos baseamos totalmente em dados anteriores. Todas as regiões que eu coordeno ganham novas metas a partir dos dados anteriores* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

17) *Levamos totalmente em consideração os dados históricos. Eles são a base para a elaboração do próximo orçamento. A diretoria acrescenta o percentual de crescimento almejado sobre as vendas e reajusta também as despesas, cabe a controladoria fatar as despesas com os setores* (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

18) *O nosso orçamento ele funciona da seguinte maneira... A diretoria se reúne com os sócios e eles deliberam um valor com base no faturamento de vendas dos anos anteriores. Sendo levado em consideração os últimos cinco anos, é a partir disso que é feito a liberação do orçamento global e é distribuído entre as contas orçamentárias* (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

A partir dos depoimentos dos entrevistados, notou que a empresa abrange a tipologia de orçamento histórico. Foi percebido que no processo de confecção das previsões para períodos futuros, a diretoria consulta os dados das projeções anteriores, sendo delimitados os últimos cinco anos. Nota-se que essa dinâmica se constitui em acrescentar sobre as vendas anteriores o percentual de crescimento almejado e depois distribuído entre as regiões.

Após a análise dos depoimentos dos entrevistados, a Figura 2 demonstrou a rede semântica confeccionada por meio do *software* Atlas. ti 7.0 que teve o propósito de categorizar e organizar fragmentos das falas dos entrevistados de maneira sistêmica para efeitos de compreensão da tipologia orçamentária que a empresa detém.

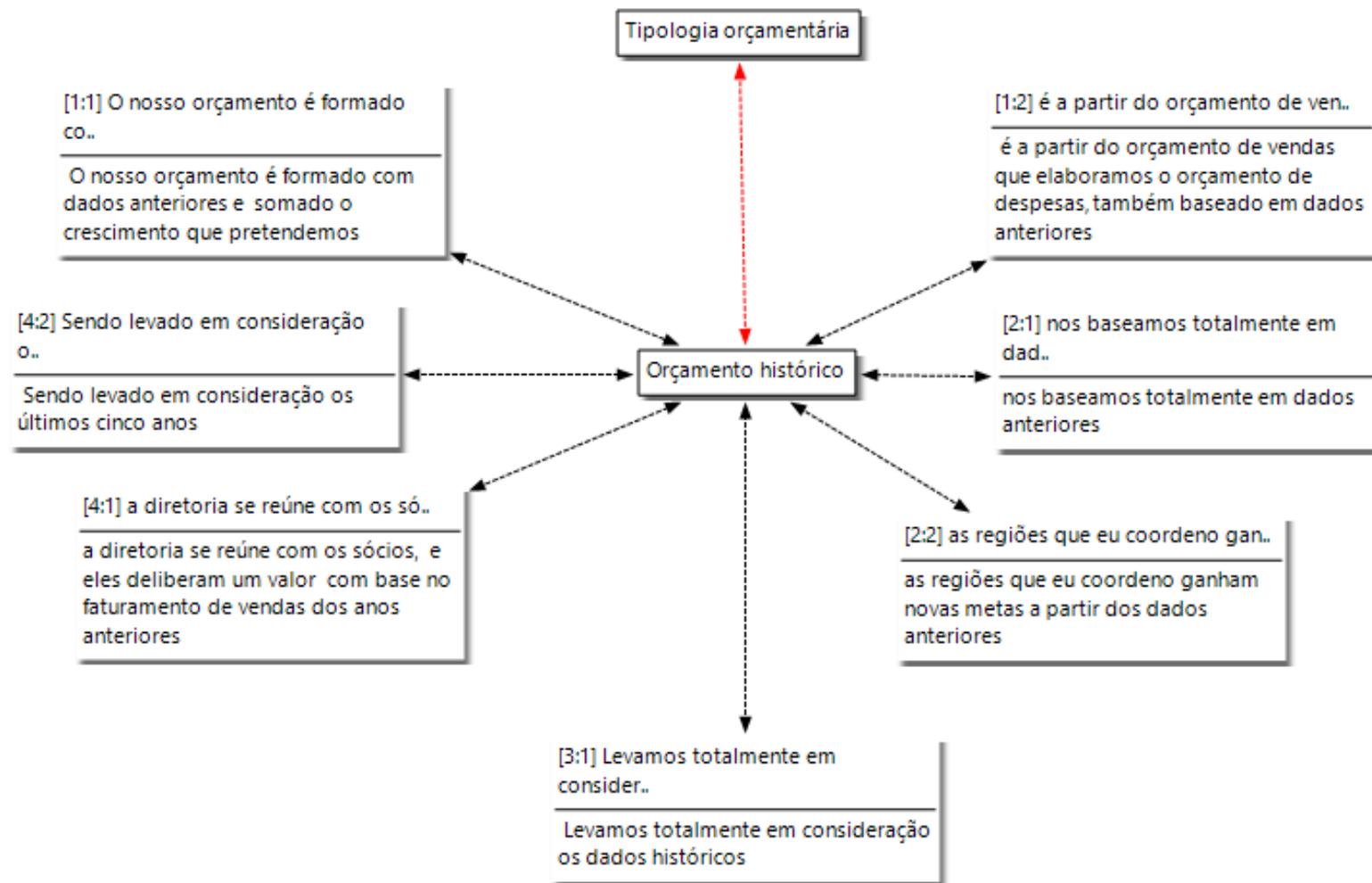


Figura 2-Tipologia orçamentária

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Legenda: 1:1 e 1:2 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1 e 2:2 = Gerente comercial; 3:1 = Gerente contábil; 4:1 e 4:2 = Gerente de controladoria.

Com base na Figura 2 que expôs fragmentos dos discursos dos entrevistados, conseguiu-se alcançar o objetivo específico A do presente estudo sobre mapear a tipologia orçamentária adotada pela empresa. Desse modo, foi possível observar que a empresa se dispõe de um orçamento anual histórico, pois com base nos depoimentos dos entrevistados foi verificado que o ponto de partida para a elaboração das projeções futuras é a base histórica dos últimos cinco anos. A premissa seguida pela diretoria, centra-se em acrescentar sobre as vendas anteriores o percentual de crescimento almejado e depois sendo distribuído entre as regiões. Nesse mesmo sentido, as despesas são projetadas também conforme o acréscimo de vendas projetadas.

Validando esse resultado, Gimenez (2009), relata que no desenvolvimento do orçamento histórico, a empresa compõe as suas projeções amparando-se com dados dos exercícios anteriores. E ainda segundo o pesquisador, essa tipologia orçamentária ocasiona o envolvimento de um número menor de pessoas comparado à outras tipologias, ocasionando assim, economia de recursos e evitando conflitos oriundos de divergências de pensamentos. Dessa maneira, depois de ser relevada a tipologia orçamentária adotada pela empresa, a próxima seção analisou as funções em que o orçamento é utilizado.

4.1.2.2 Análise das funções orçamentárias

Na busca de entender para quais funções o orçamento é utilizado, foi contextualizado e exemplificado a dinâmica existente das três funções orçamentárias debatidas na literatura.

Inicialmente os entrevistados foram questionados se a empresa utiliza o orçamento com a função de planejamento, em outras palavras, com a finalidade de criação de objetivos e metas a serem alcançados e, caso utilize, como é esse processo. Com isso, se obteve os seguintes depoimentos:

19) Exatamente, utilizamos o orçamento com essa plena função. Através do orçamento eu planejo as minhas metas anuais. Dessas metas eu sei que cada trimestre eu tenho que atingir tantos % para alcançar o que foi planejado para o ano todo. Então eu consigo gerar dados para o administrativo comprar matéria prima, a inserção de quais equipamentos que serão comprados naquele semestre e, isso a gente faz de trimestre em trimestre para ver a mobilidade dentro da empresa para chegar ao que foi planejado (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se na fala do entrevistado 2 a convicção com que a empresa manuseia o orçamento com a finalidade de planejamento, pois as metas projetadas trimestrais são

monitoradas constantemente. Como o entrevistado ocupa a função de gerente comercial, ele expôs também que com essas metas ele consegue gerar informações para o setor responsável pela compra de matéria prima entre outros.

Em complemento com o discurso e com informações adicionais, têm-se as declarações dos outros entrevistados:

20) Sim, utilizamos. O processo é realizado sempre no mês de novembro de todos os anos quando já está prestes a finalizar o atual planejamento. São pegos dados anteriores e discutido as projeções e, ainda, contamos com as reuniões trimestrais para fazer alguns ajustes (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

21) Sim utilizamos para ver como a empresa irá se comportar, porque a empresa deve possuir metas para ver onde está alcançando e baseado nestas metas do planejamento, a empresa toma suas decisões. Esse planejamento é conversado entre os gerentes de setores juntamente com a controladoria e os diretores. E eles apontam lucros almejados e realizam o planejamento se baseando com dados anteriores (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

22) Utilizamos sim com essa função. Porque temos um planejamento orçamentário e, dentro dele, está dividido entre as contas. Por exemplo, em investimento especificamente, em um equipamento verificamos se precisamos aumentar ou diminuir o tempo de produção. Essa é uma das principais funções. Além de ter esse controle para não exceder os valores deliberados pelos diretores, a gente busca com esse objetivo de atingir meta anteriores (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe nas explanações dos entrevistados que a empresa utiliza o orçamento com a finalidade de planejamento. Dado que o mesmo atende a necessidade da empresa projetar e monitorar as suas metas e com base nelas tomar decisões. Também nota-se que o processo de planejamento é realizado entre os componentes da alta da administração, que é levado em consideração dados antecedentes e lucros almejados pelos mesmos. Em consonância com a análise, Bio (1988), relata que na perspectiva de se utilizar o orçamento com a função de planejamento, a empresa define um conjunto de objetivos, metas estabelecidas e a forma de como serão alcançados, ou seja, o que é desejado e como e quando será obtido.

Esses resultados encontrados sobre a empresa utilizar o orçamento com a finalidade de planejamento, converge com achados do estudo de Dal Magro e Lavarda (2015), que perceberam que em 48 indústrias catarinenses, tem-se a função de planejamento entre as finalidades de uso do orçamento.

Quando questionados os entrevistados se a empresa utiliza o orçamento com a finalidade de alocação de recursos, ou seja, para utilizar os recursos financeiros de maneira mais adequada e, caso utilize, como é esse processo, se logrou os seguintes depoimentos:

23) Com certeza, até um dado que eu posso te falar... é o meu recurso de marketing, viagens, locomoção e hotéis para férias e eventos. Desse meu recurso hoje eu utilizei somente 15 % esse ano que já era para estar quase 70%. Caso haja necessidade da empresa fazer a realocação desses recursos, deve existir uma reunião somente da diretoria, para que seja colocada essa opção para que eles autorizem esses remanejamentos (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

24) Sim, com certeza, então já disponibilizamos os recursos com muito planejamento e evitamos desperdícios. Hoje nós controlamos tudo mais sistêmico mesmo. Nós contamos com PCO (planejamento de controle orçamentário) com certo gerenciamento manual, pois pegamos os dados manuais e transportamos para dentro do sistema. E trimestralmente cada departamento apresenta seus dados (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Constata-se nas falas dos entrevistados que a empresa usufrui do orçamento empresarial com o propósito de alocar recursos, pois quando confeccionado o orçamento para o exercício seguinte, a empresa planeja minuciosamente cada conta orçamentária para se evitar desperdícios, e ainda, como uma garantia de não acontecer esbanjamento de recursos, as reuniões trimestrais têm como finalidade também de verificar as contas orçamentárias que podem ser realocadas. Confirmando e exemplificando essa utilização do orçamento com o objetivo de alocação de recursos, o entrevistado 2 relata que atualmente os recursos com *marketing* foram consumidos apenas 15% da previsão do ano, e com isso, certamente esses excedentes serão remanejados. Também se nota que esse processo é feito a partir das reuniões que definem os valores dos recursos e, após, os dados são transferidos para o planejamento de controle orçamentário dentro do *software* de apoio à gestão. Em consonância com análise, Frezzati (2009) destaca que as empresas que utilizam o orçamento empresarial para alocar recursos, elas controlam o consumo de recursos na busca de não acontecer desperdícios financeiros.

Já na indagação sobre a empresa utilizar o orçamento com a função de avaliação de desempenho, que permite a organização comparar a sua performance com as metas estabelecidas, se obteve as seguintes respostas:

25) Não temos isso tão solidificado na empresa. Na verdade a gente faz o seguinte, baseado num faturamento esperado do ano, a gente determina quantas unidades de cada produto nós precisamos produzir durante aquele ano, isso é

feito um monitoramento mensal e bimestral para ver se vamos conseguir produzir aquilo que já vendemos (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

26) *Não temos esse hábito de avaliar desempenho não, não vejo que usamos o orçamento para isso. Mas já percebi discussões em reuniões que precisamos aprimorar nesse ponto* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

27) *Com relação à avaliação de desempenho, não utilizamos no orçamento.* (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Verifica-se nos depoimentos dos entrevistados que a empresa não emprega o orçamento com a função de avaliação de desempenho dos setores, departamentos e até mesmo dos colaboradores. No entanto, a mesma pretende iniciar controles que visam avaliar e mensurar adequadamente os resultados. Em conformidade com esta análise, Barret e Fraser (1977), mencionam que a função orçamentária de avaliar desempenho, restringe-se em mensurar os resultados operacionais dos colaboradores, setores da empresa como um todo.

Essa ponderação do estudo sobre a empresa não utilizar o orçamento para a função de avaliação de desempenho, vem ao encontro com a menção de Lunkes (2010), que declarou que cada empresa emprega o orçamento empresarial de maneiras distintas e, assim, as mesmas não utilizam o referido artefato contábil para suas inúmeras finalidades. Por conseguinte, a Figura 3 apresentou a categorização das falas dos entrevistados por meio da rede semântica confeccionada no *software* Atlas. ti 7.0

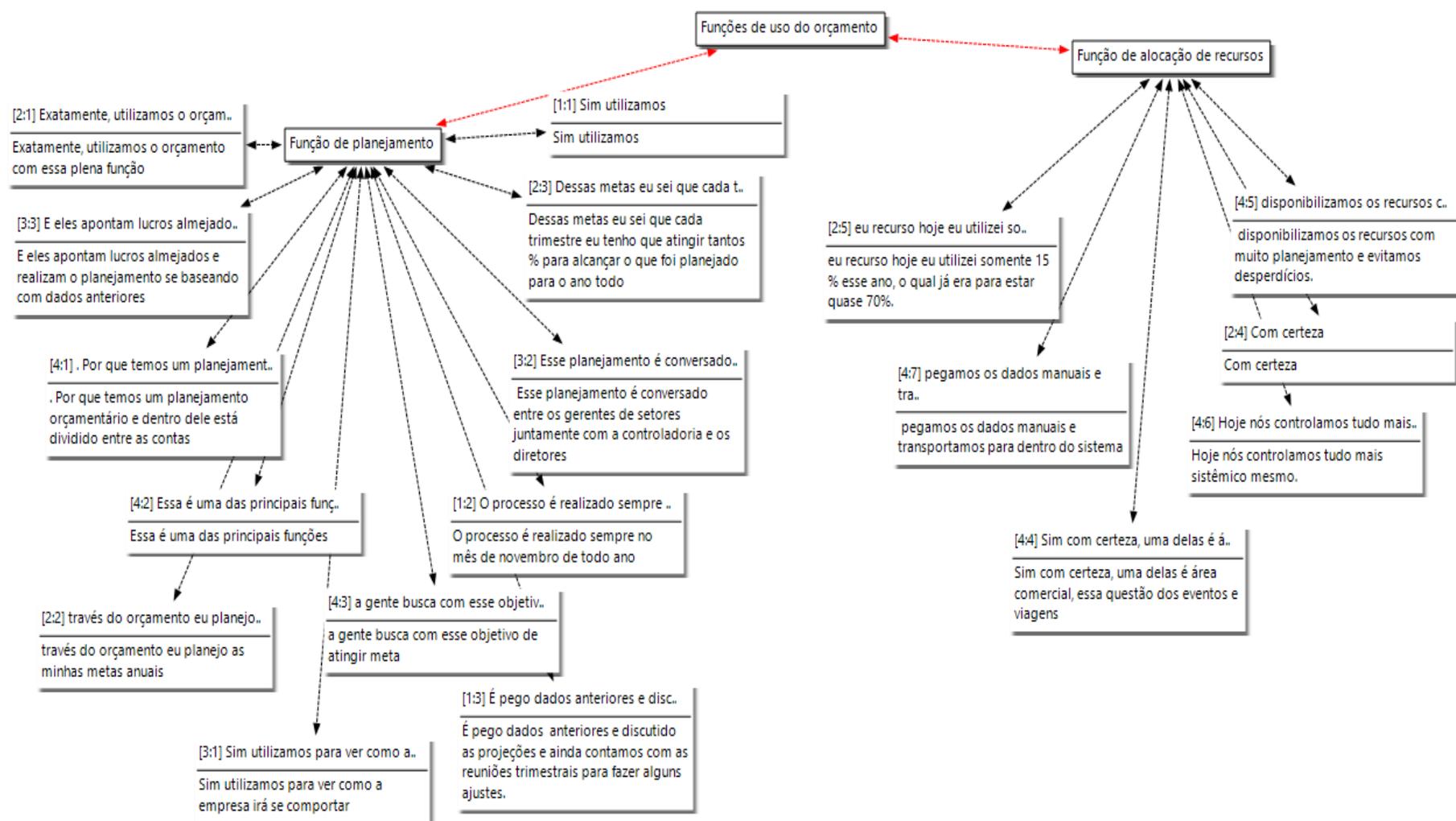


Figura 3-Funções de uso do orçamento

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Legenda: 1:1, 1:2 e 1:3 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1, 2:2, 2:3, 2:4 e 2:5 = Gerente comercial; 3:1, 3:2 e 3:3 = Gerente contábil; 4:1, 4:2, 4:3, 4:4, 4:5, 4:6 e 4:7= Gerente de controladoria.

Com base na Figura 3 que expôs os fragmentos da narrativa dos entrevistados, notou-se que a empresa utiliza o orçamento com a função de planejamento e também para a função de alocação de recursos.

Para a função de planejamento, foi possível constatar a partir dos entrevistados comentarem que os diretores, a controladoria, gerente comercial, gerente administrativa/financeira e a contabilidade, realizam o planejamento dos próximos períodos para que se tente ao máximo aproximar os recursos projetados com os realizados. E ainda, que as metas confeccionadas do planejamento são monitoradas pela controladoria mensalmente, e quando tratado de tomar alguma decisão de mudança, é debatido nas reuniões trimestrais entre a alta da administração.

Para a função de alocação de recursos, se percebeu em virtude dos entrevistados relatarem que a empresa controla os recursos disponibilizados por setor para tentar evitar desperdícios, e que quando necessário mais recursos para determinada conta, são realizados realocações. O processo de alocação de recursos ocorre por meio das disponibilizações de recursos para cada conta orçamentária e controlado-o com o auxílio de *software*.

Os resultados encontrados caminham em torno dos resultados superados em estudos anteriores e de menções da literatura. Em razão de utilizar o orçamento para a finalidade de planejamento, Mucci et al. (2016), verificaram que em uma empresa do setor elétrico brasileiro, os gestores consideram que entre as relevâncias do referido instrumento contábil, tem-se, proporcionar planejamento empresarial. Também Klein et al. (2019), perceberam que as indústrias do estado do Paraná buscam aplicar o orçamento para planejamento de recursos. Já sobre empregar o orçamento na intenção de alocar recursos, Sponem e Lambert (2016), relatam que o orçamento empresarial é amplo, e configura-se perfeitamente com destinação de recursos.

Essa maximização da utilização do orçamento empresarial para distintas funções pela empresa objeto de estudo, no caso uma indústria do agronegócio, também é destacada no trabalho de Silva, Ferreira, Dal Magro e Lavarda (2020), que observaram 50 cooperativas agroindustriais da região Sul do Brasil utilizando o orçamento empresarial para uma gama de funções, objetivando obter maior benefício.

Dessa forma, após serem demonstradas as funções em que é utilizado o orçamento empresarial, a próxima seção exibiu a análise da estrutura do orçamento de vendas, custos e despesas.

4.1.2.3 Análise da estrutura do orçamento de vendas, custos e despesas

Na tentativa de entender a dinâmica da estrutura do orçamento vendas, custos e despesas, o gerente de controladoria forneceu o relatório da distribuição do orçamento global do período de 2020 e o explicou na sua entrevista, no Quadro 5 tem-se sua representação.

Quadro 5

Distribuição orçamento 2020

Conta orçamentária	Percentuais	Orçamento mínimo	Orçamento médio	Orçamento máximo
Receita bruta de vendas e serviços	100 %	R\$ 35.000.000,00	R\$ 36.500.000,00	R\$ 38.000.000,00
Tributos s/vendas	12%	R\$ 4.200.000,00	R\$ 4.380.000,00	R\$ 4.560.000,00
Custo dos bens e serviços + fretes	30%	R\$ 10.500.000,00	R\$ 10.950.000,00	R\$ 11.400.000,00
Comissões	11%	R\$ 3.850.000,00	R\$ 4.015.000,00	R\$ 4.180.000,00
Despesas	32 %	R\$ 11.200.000,00	R\$ 11.680.000,00	R\$ 12.160.000,00
Lucro	15%	R\$ 5.250.000,00	R\$ 5.475.000,00	R\$ 5.700.000,00

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir do Quadro 5 percebe-se que para o período de 2020 a empresa projetou um desembolso de 12% para tributos que incidem sobre as vendas, 30% foi alocado para os custos dos produtos/serviços mais fretes, 11% para as comissões de vendas, 32% para as despesas e, com isso alcançou uma lucratividade de 15%, no entanto esses percentuais poderiam sofrer uma oscilação de 5%. Por conseguinte, o orçamento global foi dividido em três orçamentos, sendo eles, o orçamento mínimo, médio e máximo.

Dessa maneira, têm-se os depoimentos do gerente de controladoria e da gerente administrativa/financeira que justificam esse arranjo praticado pela empresa:

28) O nosso orçamento é formado com dados anteriores e somado o crescimento que pretendemos. Então acrescentamos o quanto queremos crescer e obtemos o nosso orçamento de vendas. A nossa meta é alcançar o faturamento do orçamento máximo e, despesas e custos do orçamento mínimo. Se acaso conseguirmos cumprir com essa meta, certamente alcançaremos o lucro pretendido (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

29) Essa modalidade de ter o orçamento global dividido em máximo, médio e mínimo é para nunca estarmos em zona de conforto. Esse cruzamento de trabalhar com faturamento máximo e despesas e custos mínimos, faz com que a empresa corra atrás de obter o lucro projetado pretendido. Porém, para não prejudicar a qualidade dos produtos, se necessário usamos o orçamento médio para os custos (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

Verifica-se na fala dos entrevistados que essa metodologia empregada de três orçamentos, é devido à equação existente que, deve ser trabalhado com o faturamento do orçamento máximo e operado com as despesas e custos do orçamento mínimo, para alcançar o lucro almejado correspondente a 15% do orçamento global. No entanto, para que não se comprometa a qualidade dos produtos, os custos podem alcançar o faturamento médio.

Ademais, depreende-se que esta dinâmica de trabalhar com três configurações do orçamento (médio, mínimo e máximo), é julgada com uma estratégia pertinente e interessante, em atenção de traçar metas de faturamento no orçamento máximo e metas de custos e despesas no orçamento mínimo, ocasiona uma margem de lucro superior a uma configuração oposta a essa. E ainda, percebe-se que nessa dinâmica o orçamento médio serve como um limite organizacional das contas orçamentárias.

Na tentativa de entender a dinâmica de cada peça orçamentária (vendas, custos e despesas), os entrevistados foram questionados de como é processo de orçamento das referidas peças orçamentárias, quem monitora e também o que é levado em consideração para suas respectivas projeções. Primeiramente se obteve as seguintes respostas no tocante ao orçamento de vendas:

30) Quem realiza são os diretores e o gestor comercial. Então eles formam a meta de vendas com auxílio da controladoria. Eles trabalham e discutem o mercado de vendas, o que vamos vender em um próximo período, onde e como. Começa por exemplo com dados anteriores...nós temos um faturamento de 35 milhões e em cinco anos queremos chegar em 100 milhões, é discutido o que vamos fazer para chegar nos 100 milhões, onde nos precisamos chegar ao ano que vem (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

31) Nós possuímos um departamento comercial e mensalmente trabalhamos com eles e com a diretoria da empresa. São eles que moldam o orçamento de vendas partindo da premissa dos dados históricos. Cuidamos para projetar as vendas para três anos já dentro do nosso planejamento estratégico. Até porque captamos recurso com planejamento de pagamento de até 36 meses. E nós (controladoria), fazemos esse acompanhamento e estamos constantemente verificando os valores e sempre levado também nas reuniões extraordinárias (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

32) Esse processo é realizado com o auxílio de um software que contratamos. E ainda, contamos com parcerias com as universidades, onde eles fizeram uma geolocalização de todos os dados armazenadores do Brasil. Então tentamos juntar ao máximo as informações. Fora isso, a gente tem bancos de dados como a Conab, esses outros sites governamentais que possam me dar um “norte” um pouco maior. Então com esses inúmeros dados juntamente com dados históricos, utilizando os últimos cinco anos, nós colocamos o incremento da meta da

empresa. Depois de se obter esse orçamento global, nós o dividimos entre as regiões (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

Observa-se com base nos relatos dos entrevistados que o orçamento de vendas é produzido para um período de três anos pelos diretores, gerente comercial e controladoria, sendo levado em consideração a premissa dos dados históricos como base e acrescentado o percentual de crescimento que a empresa pretende alcançar. Essa projeção de orçar as vendas para um período de três anos é justificada pelo fato da administração financeira captar recursos para o mesmo período de tempo. Nota-se também, que a empresa conta com parcerias com universidades e com dados fornecidos por páginas de instituições governamentais como é o caso da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), para auxiliar no processo de estimativa de áreas produtivas, pois isso possibilita segundo os entrevistados, um orçamento de vendas com maior conexão com a realidade.

No que tange o orçamento de custos, se alcançou a resposta somente da gerente administrativa/financeira, pelo fato desta peça orçamentária estar somente sobre a sua responsabilidade:

33) Nós temos sistematicamente tudo cadastrado, mas tudo é projetado com antecedência no período de novembro do ano passado, por isso que nos baseamos com dados anteriores. Com isso, nós já temos alguns valores de referência dos produtos, eles são diferentes entre linhas de produtos. Nós já temos um percentual estabelecido em cada produto. Então, nesse momento que o país está passando, estamos sofrendo muitos aumentos. O Brasil está sem aço, estamos exportando 70% do nosso aço, nós tivemos nesse o ano um aumento acumulado de 30% e já em outubro mais 10% e além de tudo, não temos aço disponível. Hoje estamos trabalhando com informações das cotações. Apesar de estarmos abastecidos, sabemos que daqui três meses os nossos produtos estarão com preço diferenciado. Por isso reavaliamos antes da chegada da mercadoria (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se na fala do entrevistado 1 que os custos são elaborados levando em consideração dados anteriores e cotações que são realizadas constantemente para fins de atualização do preço de mercado. Os dados anteriores já ficam armazenados por meio do *software* contratado para dar suporte à gestão, e ainda, esses dados são separados conforme a linha de produção. O entrevistado frisou a necessidade de se fazer as cotações frequentemente, devido ao preço da matéria prima a nível nacional estar oscilando em meio a sua escassez. Com referência ao orçamento de despesas se obteve as seguintes explicações:

34) *A chave do orçamento de despesas está com a controladoria. É ela que trabalha com todos os gestores dos setores para saber o que eles estão programando para o próximo ano. A controladoria vai pegar os valores que são determinados pela diretoria executiva e depois irá trabalhar para compor esse orçamento de despesas, tendo um papel de dividir as fatias e monitorar. Essa divisão é feita em dezembro após totalizar o orçamento em novembro (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).*

35) *Tudo se inicia quando os diretores determinam os valores dos recursos que serão disponibilizados para as despesas. Eles levam em consideração os dados anteriores, e conforme o percentual de vendas projetadas comparadas com o ano anterior. É esse percentual que se acrescenta nos recursos das despesas do próximo período. Depois eu converso com os gestores dos departamentos e só alocamos. Para controlar, mensalmente emitimos os relatórios e atualizamos a nossa planilha com as contas sintéticas que temos. Depois fazemos uma apresentação para o diretor administrativo e apresentamos para todos os sócios na reunião extraordinária. E se alguma conta chegar ficar negativa, nós realizamos os remanejamentos entre as contas (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).*

A partir das entrevistas nota-se que o orçamento de despesas é determinado pelos diretores que se baseiam em dados anteriores e também o percentual de crescimento de vendas, depois disso, a controladoria tem a função de dividir esses valores conforme os setores. No entanto, se acaso faltar recursos para determinada despesa, é necessário fazer remanejamentos por meio das reuniões extraordinárias. Posterior a análise das declarações dos entrevistados, na Figura 4 foi organizado as falas dos entrevistados de maneira sistêmica.

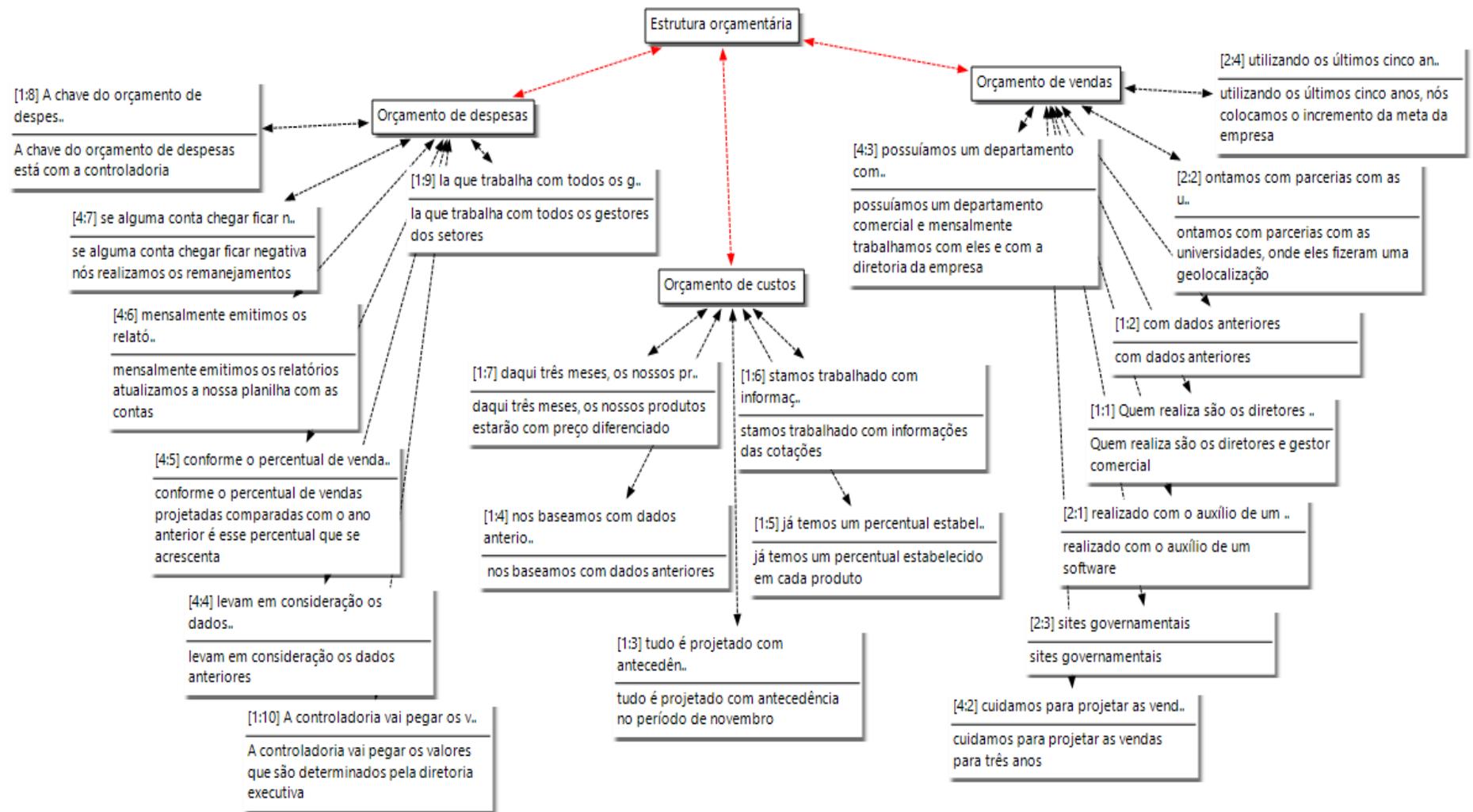


Figura 4-Estrutura orçamentária

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Legenda: 1:1, 1:2, 1:3, 1:4, 1:5, 1:6, 1:7, 1:8, 1:9 e 1:10 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1, 2:2, 2:3 e 2:4 = Gerente comercial ; 4:1, 4:2, 4:3, 4:4, 4:5, 4:6 e 4:7 = Gerente de controladoria .

Com base na Figura 4, percebe-se que o orçamento de vendas é o primeiro a ser elaborado pelos diretores e pelo departamento comercial com auxílio da controladoria, levando-se em consideração a média dos dados dos cinco períodos anteriores e acrescentado o percentual de crescimento que se espera. E ainda, a empresa conta com parcerias de universidades por meio de pesquisas que projetam as áreas agrícolas produtivas e, com sites governamentais que auxiliam a empresa ter uma perspectiva das projeções das vendas.

Nota-se também que as vendas são projetadas para um período de três anos, e que o seu valor global é dividido conforme as regiões, sendo que se uma região não atingir a sua meta, o valor é realocado entre as outras regiões para que a empresa atinja o planejado do orçamento global.

No tocante ao orçamento de despesas, percebeu-se que os diretores com auxílio da controladoria as elaboram levando em consideração dados anteriores e também o percentual de crescimento de vendas. Logo após serem estipulados os valores, cabe à controladoria separá-los com os demais setores. Se faltarem recursos para determinada despesa, a empresa realiza remanejamentos por meio das reuniões extraordinárias.

Com relação ao orçamento de custos se constatou que o setor responsável é a direção administrativa/financeira, sendo trabalhado com dados anteriores. Devido o aumento da matéria prima a empresa está realizando cotações constantemente. Os dados anteriores já ficam armazenados por meio do *software* contratado para dar suporte na gestão e, esses dados são separados conforme a linha de produção.

Desse modo, com estes resultados, permite-se compreender que a conjuntura da elaboração do orçamento de vendas, custos e despesas consubstancia-se com a tipologia orçamentária histórica praticada pela empresa que foi revelada na seção anterior, pois as projeções das referidas peças orçamentárias estão pautadas em informações de períodos anteriores.

No tocante aos resultados com achados de estudos anteriores, foi encontrada uma dificuldade de compará-los, conseguindo-se aproximação somente com menções da literatura sobre as projeções de vendas. Pois Ishisaki (2003) e Kiefer e Beck (2020), mencionam a referida peça orçamentária como primeira a ser elaborada, seguidamente as outras etapas.

Por conseguinte, a próxima seção, orientada pelo objetivo B, buscou identificar os fatores contingenciais que apresentam influência no orçamento da empresa.

4.1.3 Identificação dos fatores contingenciais que apresentam influência no orçamento

Após a seção anterior mapear o processo da estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas e também detectar que a empresa adota uma tipologia de “orçamento histórico” e que o referido instrumento gerencial é utilizado com a finalidade de “planejamento” e, do mesmo modo com o propósito de “alocação de recursos”, esta seção teve por objetivo identificar os fatores contingenciais que denotam influência no orçamento empresarial e também a compreensão desse fenômeno.

Nessa essência, primeiramente os entrevistados foram questionados sobre as variáveis contingenciais que compõe o fator ambiente. Dessa maneira, no tocante sobre as atitudes da concorrência se obteve os seguintes discursos:

36) A empresa é uma desenvolvedora de tecnologias pós-colheita, não temos muitos concorrentes. Porém os poucos que temos, são visíveis as suas atitudes devidos os eventos em que participamos e também em conversa com os próprios clientes, pois eles acabam se abrindo e contando o que é ofertado no mercado (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

37) Hoje nós somos associados na ABIMAQ (Associação Brasileira de Máquinas e Equipamentos) que através da associação nós temos um controle... um portal onde alimentamos dados de vendas, número de funcionários, número de turnos e quantidade de aço processado. E ali, a gente consegue alimentar as compras nacionais e internacionais e materiais que a gente compra do exterior. Desse modo, conseguimos comparar as médias das empresas associadas com os dados da empresa aqui (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se na fala dos entrevistados que a empresa acredita que possui poucos concorrentes, pelo fato que ela está inserida no segmento específico de tecnologia pós-colheita, onde são desenvolvidos equipamentos customizados conforme a necessidade dos clientes. Dessa maneira, mesmo com os poucos concorrentes existentes, a empresa observa as suas atitudes por meio de eventos de negócio, em conversa com os próprios clientes e de dados que são disponibilizados na página eletrônica da ABIMAQ.

Após ser observado que a empresa observa as atitudes da concorrência, foi revelada sua influência no orçamento empresarial:

38) Eu vejo que essas atitudes de estarem surgindo concorrentes, como é o caso de empresas europeias, faz com que nós tenhamos um preço competitivo. E essas empresas não possuem assistência aos clientes. Desse modo, influencia no meu

orçamento de despesas com comercial. Então se eu tenho um concorrente forte, eu vou fazer mais eventos em revistas e em pesquisa. Por isso que as nossas contas orçamentárias de despesas são remanejáveis, eu posso ver em quais despesas eu preciso injetar recursos conforme a real situação do mercado né (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

39) Eu acredito que as atitudes da concorrência fazem com que tenhamos esse orçamento com revisões, onde realizamos revisões nas contas. Pois nós temos essa liberdade perante o aval dos diretores. Com base no faturamento dos concorrentes, nós também observamos o percentual de investimento em relação ao nosso faturamento (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

40) A partir do momento em que é percebida uma concorrência com a nossa qualidade, nós começamos a discutir atualizações de preços. Isso influencia para que a empresa promova mais eventos e assim invista no marketing. Por isso que com um olhar da existência de concorrentes, nós temos direcionado os recursos de melhor maneira para tentar estar gastando com ferramentas que nós colocamos à frente da concorrência, como é o caso de marketing com eventos (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

Com base na fala dos entrevistados, nota-se que conforme as atitudes da concorrência, a empresa desembolsa maiores recursos com despesas comerciais comparado com os que já estavam projetados, objetivando estar frente dos seus concorrentes. No entanto, para não exceder os recursos disponibilizados para cada conta de despesa, a empresa faz remanejamentos de recursos entre as mesmas.

Ainda no fator ambiente, foi questionado se as restrições legais, políticas e econômicas detêm efeitos no orçamento da empresa, sendo assim, os entrevistados relataram o seguinte:

41) As políticas governamentais federais apesar de serem na sua grande maioria benéfica, como ela deixa o livre mercado, ela acaba prejudicando, deixando o metal sair e prejudicando o mercado interno. Essa política cambial que teve uma variação fez a gente repensar algumas coisas, nós precisamos ficar dentro do orçamento. Em contrapartida os insumos aumentaram devido a isso, então tivemos que rever a receita de vendas e aumentar a nossa tabela de preço (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

Com base no depoimento do entrevistado 1, nota-se que as políticas econômicas de livre comércio adotadas pelo atual governo federal, que ocasionaram o aumento da exportação da matéria prima, fez surgir a escassez dos materiais a nível nacional e como consequência o aumento dos preços. Com isso, a empresa não conseguiu absorver os custos, dessa maneira repassou os aumentos na sua tabela de preço fazendo com o orçamento de vendas e custos se alterassem. Paralelo a esse fenômeno, o jornal Valor Econômico (<https://valor.globo.com/>,

recuperado em 05 de novembro, 2020), publicou que “a alta dos custos com matéria-prima, como é o caso do aço, que alcançou cerca de 40%, fez com que as empresas no Brasil promovessem reajustes sucessivos nos seus custos este ano”.

Já na fala dos entrevistados 3 e 4, observa-se que foi a pandemia provocada pelo vírus do Covid-19 que impactou no orçamento da empresa. Na sequência têm-se as explicações dos referidos entrevistados:

42) A pandemia por exemplo influenciou totalmente no nosso orçamento, nós tínhamos representantes na empresa que fazem parte do grupo de risco e eles não puderam sair de casa. Assim os recursos destinados a esses deslocamentos dos representantes foram realocados para outras contas. Uma vez que você tenha suas receitas projetadas e isso não se realize, suas despesas vão aumentando. Com certeza foi revisto o planejamento e foram feitas revisões no orçamento. A pandemia exigiu que a empresa revisasse as suas alocações de recursos. E isso foi o reflexo da pandemia a nível mundial, pois temos vendas também fora do país (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

43) Com certeza a pandemia nos afetou. Tudo isso deixou o nosso cliente inseguro, o que diminui o potencial de compras dele. Outra coisa, foi percebido no nosso planejamento orçamentário que houve uma diminuição de despesas, os eventos em si foram todos travados devido a pandemia, diminui o número de viagens porque fecharam vários hotéis. Porém, na área comercial houve algumas vantagens, porque o pessoal começou trabalhar mais remotamente e diminuíram-se despesas com deslocamento e nós começamos a inovar essas criatividade para não deixar parar tudo. E a influência está ligada ao faturamento que caiu muito e também foram feitas algumas economias de despesas. E com isso, nós realizamos as revisões no orçamento (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se na fala dos entrevistados que a pandemia causada pelo vírus da Covid-19 gerou sensações de incertezas nos clientes e também fez com que os representantes do grupo de riscos não realizassem visitas presenciais. Desse modo, isso ocasionou queda na receita com vendas. Essa mesma ocorrência foi abordada pelo Portal da Indústria (<https://noticias.portaldaindustria.com.br/>, recuperado em 14/05/2020) que noticiou sobre “a pandemia ocasionar queda no faturamento de 70 % das empresas industriais brasileiras”. Por outro lado, essa situação gerada pela pandemia fez com que não acontecessem inúmeras despesas que estavam programadas, sendo assim, a empresa remanejou e atualizou as alocações de recursos que estavam programadas para as contas orçamentárias.

Os resultados encontrados no que tange ao efeito das restrições econômicas causadas pela pandemia no orçamento da empresa, são similares com as declarações encontradas na literatura. Pois, a incerteza gerada nos clientes fez com que ocorresse queda no faturamento, esse fenômeno também é discutido no trabalho de Rezende, Marcelino e Miyaji (2020), em

virtude que os pesquisadores debatem que a pandemia trouxe a incerteza quanto ao futuro e, como consequência, fez com que os clientes em distintos setores repensassem toda sua forma de consumir, ocasionado reflexos nas vendas e no faturamento das empresas. Em conformidade, Centurião, Welter e Abrita (2020), descrevem que a pandemia causada pelo vírus da Covid-19 impactará negativamente e de forma intensa nas atividades econômicas.

Seguidamente, também no fator ambiente, sobre a variável competição por mão de obra se alcançou as seguintes explicações:

44) Ano passado fizemos um plano de cargos e salários e preservamos uma característica diferente, funcionários de longo prazo. Estamos com uma política salarial acima dos concorrentes, principalmente regional. Desse modo temos um cuidado muito grande com os recursos destinados à folha de pagamento, pois cuidamos para deixar os salários mais altos que o dos concorrentes, mas também sem ultrapassar algo que fique inviável para a empresa. Não podemos esbanjar os recursos destinados à folha, temos que ter uma sobra devido imprevistos (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

45) A empresa oferta e preza por boas remunerações porque elas te dão bons resultados, porque o que faz brilhar os olhos dos funcionários são boas remunerações. Os diretores disponibilizam um valor X para cada setor gastar com mão de obra, a controladoria precisa conversar com cada setor e fatiar. Não podemos exceder os valores, senão são realizados demissões (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2020).

46) Se baseamos no salários que são demonstrados na ABIMAQ e, foi percebido que os nossos salários são maiores que os concorrentes. Além da questão salarial, a empresa fornece vários benefícios, temos planos participativos de saúde, vale alimentação, temos os planos de cargos e salários. Quando definido pelos diretores o orçamento de mão de obra, logo na sequência, eu na condição de gerente da controladoria preciso sentar com os gestores dos setores e fazer essa divisão. Por isso, tenho que cuidar ao máximo a alocação desses recursos, pois se faltar recurso para um determinado setor, temos que realocar (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Observou-se nas explicações dos entrevistados, que a empresa compete por mão de obra com os concorrentes por meio de remunerações superiores, e que ela consegue dados dos salários pagos no mercado por meio da página eletrônica da ABIMAQ. Por conseguinte, como os diretores determinam os valores globais com do orçamento com mão de obra, cabe a controladoria fatiar o orçamento com os setores e, se acaso faltar orçamento com mão de obra para determinado setor, a empresa necessita fazer revisões e, como desfecho, remanejamento entre as contas orçamentárias.

Após os entrevistados serem indagados sobre as variáveis contingenciais pertinentes ao fator ambiente, os mesmos foram questionados sobre as variáveis referentes ao fator tecnologia. Desse modo, para o referido fator, a única variável diagnosticada condizente com o fenômeno de influência no orçamento empresarial foi utilização de *softwares* na gestão orçamentária. Com isso, se obteve os seguintes depoimentos:

47) *Nós utilizamos sistema faz uns cinco anos. Antes disso, tínhamos sistemas regionais e eles não estavam atendendo a demanda de planejamento. Foi a mudança devido suprir a nossa necessidade em que mudamos. O sistema é voltado para planejamento e controle, estamos a todo tempo cuidando. Diariamente é alimentado e monitorado o sistema* (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

48) *Sim utilizamos software na gestão orçamentária. O motivo da implantação do orçamento é porque tínhamos controles paralelos e resolvemos ter um controle direto e global de todo o orçamento da empresa. Controle que nós sempre tivemos, independente de sistema, pois o sistema veio para facilitar. O principal foco do sistema é planejamento, somos cobrados para ter tudo planejado. Quando a diretoria se reúne e monta o orçamento para o próximo ano, eles falam que nada pode sair fora que está sendo planejado temos que utilizar todas as ferramentas disponíveis para projetar o que irá acontecer* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

49) *Utilizamos software em toda a gestão da empresa. E eu posso falar mais com base no que é realizado no setor de controladoria....eu vejo que tudo já é programado e planejado por meio do software quando temos que moldar o orçamento para o próximo ano. O sistema através da opção dessa programação que fazemos, não é somente utilizado para programar, mas também temos que monitorar o que foi planejado. E se alguma conta orçamentária não fechar ainda que falte um trimestre para fechar o ano, temos que planejar novamente até o término do período* (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Constata-se nas explicações dos entrevistados que a empresa já utiliza *softwares* específicos na gestão orçamentária aproximadamente há cinco anos e, o motivo de contratá-lo, foi de aprimorar o planejamento orçamentário que era feito em *softwares* regionais. Percebe-se que a utilização do mesmo atende principalmente a finalidade de planejamento, pois no ato da preparação do orçamento global, o sistema é alimentado com dados das decisões de valores que serão destinados para cada conta orçamentária e, após isso, cabe a controladoria monitorá-las e, se necessário, organizar novos planejamentos até que se finde o exercício que está em curso.

Desse modo, depois de serem exibidos os depoimentos dos entrevistados sobre as variáveis contingenciais pertinentes ao fator tecnologia que apresentam influência no

orçamento, os mesmos foram interrogados sobre o fator estrutura. No entanto, o desenvolvimento de novos produtos foi a única variável elencada ao referido fator que apresentou efeitos no orçamento da empresa. Sendo assim, apresentam-se os discursos dos entrevistados:

50) O desenvolvimento de novos produtos é o que move a empresa. Hoje por exemplo estamos desenvolvendo um novo conceito de secagem de cacau para melhorar a qualidade do chocolate (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

51) Elaboramos constantemente novos produtos. É uma característica da empresa sempre estar inovando, adaptando e tentando ofertar algo novo. E até mesmo aperfeiçoando equipamentos que podem trazer algo para melhorar (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

52) Sim, estamos constantemente desenvolvendo novos produtos, a empresa é muito inovadora, sempre tentando suprir a necessidade dos clientes. Ela busca sempre estar revisando os produtos já desenvolvidos, sempre passando por inovações no mix dos produtos e melhorias (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se nas declarações dos entrevistados que a empresa possui como missão o desenvolvimento de novos produtos, pois a empresa busca continuamente desenvolver novas tecnologias que são utilizadas na armazenagem de produtos agrícola e também revisar produtos já desenvolvidos em prol da realização de melhorias.

Por conseguinte, com a prática de desenvolver novos produtos, essa dinâmica possui efeitos no orçamento da empresa. Desse modo, os trechos seguintes relatam sobre esse fenômeno:

53) O desenvolvimento de novos produtos vai impactar no orçamento, pois quando trabalhamos em um novo produto teremos que trabalhar no orçamento que foi destinado de investimento e alocar um valor X para este novo produto. Mas isso parte das reuniões extraordinárias. Mas segue daquela maneira como com as outras contas, nós precisamos remanejar entre a conta de investimentos e separar alocar recursos para este novo produto (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

54) No orçamento nós trabalhamos da seguinte maneira.... quando está sendo fabricado algo que é novidade, terá que sentar com o pessoal da engenharia e analisar os custos desse novo produto. E assim alocar os recursos para as contas de investimentos. Então é revisado o orçamento de investimento e alocado recursos para este novo produto. Porém, isso é feito através das reuniões societárias, porque o orçamento de investimentos já está moldado, daí só

precisamos alocar os recursos para este investimento novo produto (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2020).

55) Com o desenvolvimento de novos produtos, nós temos uma atenção para alocar melhor os nossos recursos. E nessas reuniões trimestrais, nós debatemos a alocação de recursos e até remanejamento entre essa conta de investimento (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Com base nos depoimentos, nota-se que a empresa no ato da elaboração do orçamento global, ela destina um valor X para os investimentos, no entanto, quando se decide elaborar um novo produto, a empresa realiza reuniões extraordinárias para compor o orçamento do mesmo. Destarte, esse processo de elaborar o orçamento de equipamentos novos compreende-se em remanejar e alocar os recursos da conta global de investimentos para uma nova conta do referido produto novo. Desse modo, o desenvolvimento de novos produtos faz com que a empresa realize reuniões extraordinárias para revisar e atualizar as contas orçamentárias.

Dessa maneira, após serem apresentados os depoimentos dos entrevistados no tocante das variáveis contingenciais referentes ao fator estrutura que demonstram influência no orçamento, os mesmos foram questionados sobre o fator estratégia. Sendo que para este fator, a busca por qualidade nos produtos/serviços vendidos, foi a única variável que apresentou efeitos no orçamento da empresa. Posto isso, demonstra-se os discursos dos entrevistados:

56) Nós temos um setor de qualidade aqui dentro com especialistas que trabalham lá fora pensando na qualidade que o nosso produto vai ter. Então, aqui dentro da empresa eles monitoram que o material que está chegando, as etapas de produção até o final. Olha, nós temos valores e percentuais já definidos que podemos gastar para cada produto, mas como eu falei antes, se acaso for necessário mais recursos visando melhorar a qualidade, nós temos que revisar o orçamento e alocar recursos de uma conta para outra (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2020).

57) Nós temos um setor de controle de qualidade, toda matéria prima que chega, é conferida por dois colaboradores, um confere a qualidade e o outro a quantidade. E a cada processo de produção nós temos engenheiros avaliadores de qualidade. Eu percebo que quando precisamos de recursos, além do que foi provisionado, nós realizamos as reuniões extraordinárias para revisar e remanejar os recursos entre as contas (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2020).

Percebe-se nas falas dos entrevistados que a empresa busca ter qualidade nos produtos/serviços vendidos, pois ela possui um setor específico que monitora a matéria-prima utilizada. E ainda, a empresa conta com setor de engenharia que confere os produtos

acabados. Desse modo, com essa dinâmica utilizada, nota-se que quando necessários recursos visando qualidade dos produtos além do que foi programado, a empresa realiza remanejamentos e revisões entre as contas orçamentárias por meio das reuniões extraordinárias. Ao encontro desse exposto sobre a empresa ter um setor específico que monitora a qualidade da matéria-prima, Rocha e Galende (2014) discutem que sua relevância está em contribuir para que os produtos/serviços atendam as expectativas dos clientes.

Posteriormente, após serem analisadas as declarações dos entrevistados, a Figura 5 as organizou para efeitos de compreensão.

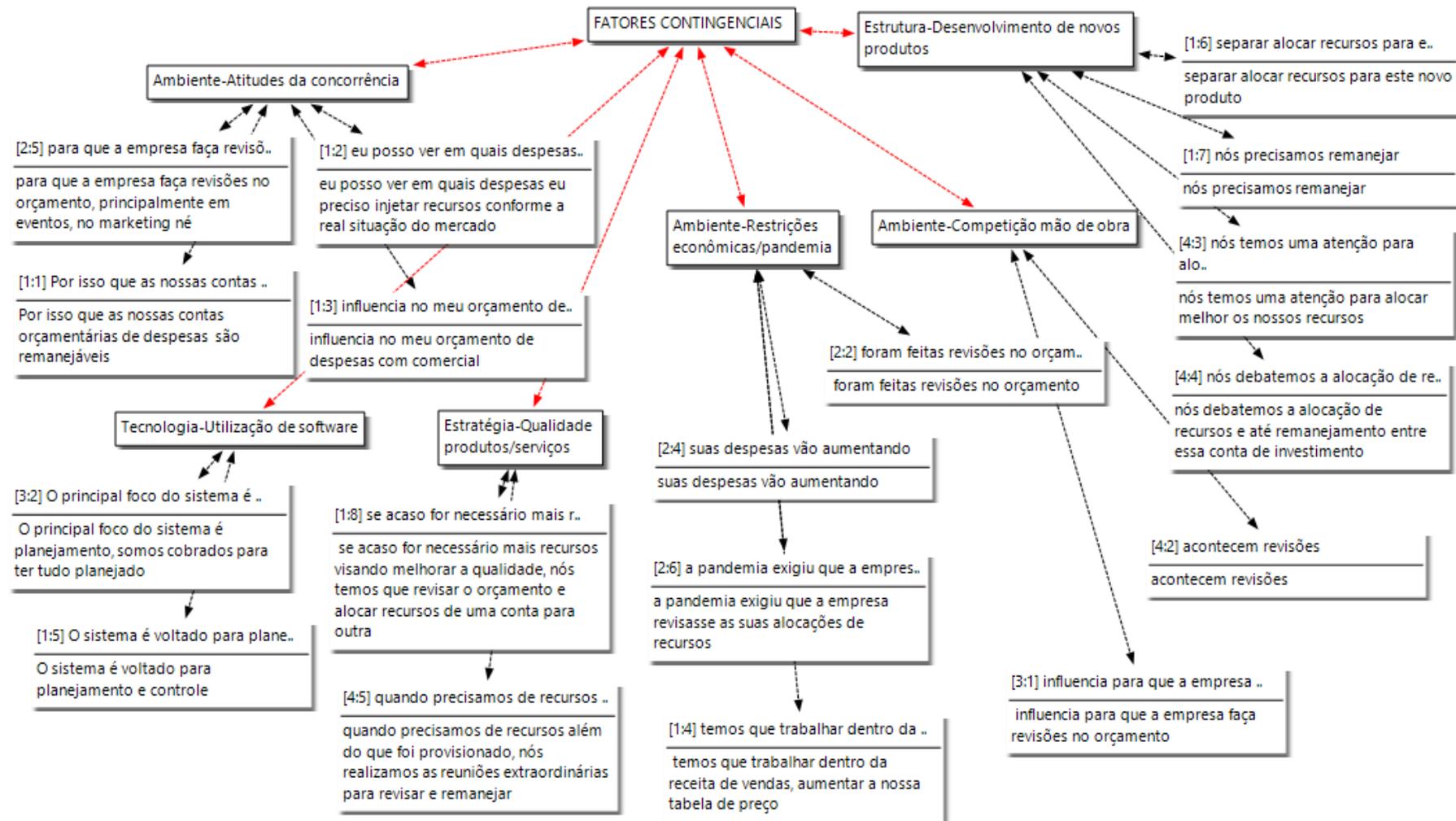


Figura 5-Fatores contingenciais

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Legenda: 1:1, 1:2, 1:3, 1:4, 1:5, 1:6, 1:7 e 1:8 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1, 2:2, 2:3, 2:4, 2:4, 2:5 e 2:6 = Gerente comercial; 3:1 e 3:2 = Gerente contábil; 4:1, 4:2, 4:3, 4:4 e 4:5 = Gerente de controladoria.

Com base nas entrevistas que estruturam a Figura 5, conseguiu-se identificar os fatores contingenciais que apresentam influência no orçamento empresarial.

Dessa maneira, diante das variáveis contingenciais abordadas pertinentes ao fator ambiente, constatou-se que as atitudes dos concorrentes influenciam para que a empresa tenha revisões no orçamento de despesas. Isso se explica pelo fato de que conforme a empresa observa as condutas dos concorrentes, a mesma investe recursos em despesas com *marketing* para impulsionar a divulgação dos produtos. Porém, se o saldo das despesas não possuir recursos suficientes para executar a referida despesa, a empresa procede com reuniões extraordinárias trimestrais que permitem o remanejamento de recursos entre as contas orçamentárias.

Também no fator ambiente, foi observado que as restrições políticas praticadas pelo governo federal influenciam na estrutura orçamentária de custos e receitas. Esse fenômeno se justifica, devido a política de livre comércio ocasionar escassez da matéria-prima e, com isso, desencadear o aumento do seu valor. Desse modo, a empresa contabilizou aumento nos custos e como consequência reajustes nos preços de vendas.

Ainda, nota-se que as restrições econômicas causadas pela pandemia ocasionaram efeitos nas realocações de recursos e também na estrutura orçamentária de vendas e despesas. Esse evento ocorreu em virtude do número de representantes que não realizaram visitas presenciais por pertencerem ao grupo de risco do vírus da Covid-19 e devido às incertezas geradas nos clientes. Dessa maneira, o faturamento teve queda e também não aconteceram despesas que estavam programadas que foram remanejadas para outras contas orçamentárias.

A última variável pertinente ao fator contingencial ambiente que impactou no orçamento foi a competição por mão de obra, dado que a mesma influenciou para que a empresa remaneje recursos. Se detectou que se as remunerações ofertadas pela empresa forem inferiores aos salários dos concorrentes, a empresa realoca recursos de outras despesas para a conta de salários, objetivando atrair mão de obra.

Ao passo que foi revelado as variáveis contingenciais do fator ambiente que influenciam no orçamento empresarial, por outro lado, transpareceu-se aquelas que não apresentaram efeitos no referido fenômeno, sendo unicamente a variável “competição por compra de insumos”.

Com relação ao fator contingencial tecnologia, observou-se que a única variável contingencial que apresentou implicações no orçamento empresarial foi a utilização de *softwares* na gestão orçamentária. Uma vez que a variável induz a empresa a utilizar o orçamento com a função de planejamento. Esse fato acontece porque o *software* é o principal mecanismo de apoio na preparação e monitoramento do orçamento.

Em vista que a variável utilização de *softwares* foi a única variável contingencial pertinente ao fator tecnologia que expressou influência no orçamento empresarial, diferentemente disso, as variáveis “integração de *softwares* nos departamentos”, “comércio eletrônico” e “sistema de gestão integrado nos clientes” não manifestaram implicações para o mencionado fenômeno.

Para o fator contingencial estrutura, percebeu-se que unicamente a variável elaboração de novos produtos que demonstrou efeitos no orçamento empresarial. Em razão que a referida variável faz com que a empresa detenha revisões no orçamento e o utilize para função de alocação de recursos. O efeito da variável contingencial sobre o artefato se justifica, pelo fato da empresa possuir um orçamento global de investimentos e, quando decidido confeccionar um novo produto, são elaboradas reuniões extraordinárias para revisar o orçamento e alocar recursos para o novo equipamento.

Posto que a variável elaboração de novos produtos foi a única variável relacionada ao fator contingencial estrutura que apresentou influência no orçamento empresarial, contrariamente, indicou-se que as variáveis “contratação e demissão de pessoal”, “moldagem dos preços dos produtos” e “novos investimentos”, não expuseram efeitos para o fenômeno.

Já o último fator contingencial a implicar no orçamento foi a estratégia, com a variável busca por qualidade nos produtos/serviços. Visto que a variável impulsiona a empresa possuir também realocações no orçamento. Isso ocorre, pelo motivo de que quando necessários recursos visando a qualidade dos produtos além do que foi programado, a empresa realiza remanejamentos e revisões entre as contas orçamentárias por meio de reuniões extraordinárias.

Ao apontar que somente a variável busca por qualidade nos produtos/serviços pertinente ao fator estratégia foi que manifestou influência no orçamento empresarial, revelou-se que as variáveis “características únicas nos produtos / serviços”, “preços inferiores aos praticados pelo mercado” e “busca por boa imagem no mercado” não evidenciaram efeitos para o referido fenômeno.

A luz das considerações acima, ao ser demonstrado que os fatores contingenciais “Ambiente”, “Tecnologia”, “Estrutura” e “Estratégia” implicaram efeitos na estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas, para que a empresa adotasse um orçamento com revisões e, efeitos para que a empresa utilizasse o orçamento para funções de planejamento e alocação de recursos, de outra parte, revelou-se que o “Porte” foi único fator contingencial que não demonstrou efeitos no orçamento da empresa, ou seja, a variável “número de funcionários em tempo integral” não influenciou nos atributos orçamentários.

Em vista disso, os resultados encontrados possuem semelhanças e dessemelhanças com estudos anteriores. Com o estudo de Gorla (2011), as pesquisas se convergem no tocante sobre os fatores ambiente, estrutura, estratégia e tecnologia, pois o pesquisador observou que esses fatores contingenciais redefiniram a caracterização do sistema orçamentário em uma indústria têxtil na América Latina. Por outro lado, os mesmos estudos se divergem com relação ao fator contingencial porte, o estudo do pesquisador mencionado incluiu o referido fator como influente no orçamento. Essa mesma situação foi observada em comparação com os estudos de Verhagem e Lavarda (2011) e Espejo (2008), que concluíram que todos os fatores contingenciais, inclusive o porte, influenciam nos atributos e grau de aderência ao sistema orçamentário de uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil e também nas indústrias paranaenses. E ainda, com o estudo de Beuren e Fiorentim (2014), pois as pesquisadoras observaram todos os fatores contingenciais influenciando na caracterização do sistema de controle gerencial de indústrias têxteis Riograndenses.

No entanto, as divergências observadas nos resultados com os estudos anteriores, podem ser explicadas em circunstâncias da diferença de variáveis utilizadas para compor os fatores contingenciais, a maneira de mensuração do orçamento e as distintas metodologias aplicadas nas investigações.

Após apresentação dos resultados referente o prognóstico do orçamento empresarial a partir do mapeamento dos seus atributos e dos fatores contingenciais que o influenciam, a próxima seção evidenciou a análise dos resultados sobre a elaboração e avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial sugerida para a empresa objeto de estudo.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS SOBRE ELABORAÇÃO E AVALIAÇÃO DA PROPOSTA DE ADAPTAÇÃO DE ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Esta seção abordou a análise dos resultados sobre a elaboração e avaliação da proposta de orçamento empresarial que foi desenvolvida para a empresa. Desse modo, procedeu-se da seguinte maneira, primeiramente foi exposta a proposta para os quatro entrevistados da primeira fase, ou seja, os gestores que já tinham demonstrado disponibilidade de serem interrogados, que são responsáveis pela elaboração e acompanhamento do orçamento, e depois avaliado a percepção dos mesmos. Por conseguinte, a proposta foi alocada para o *software* Excel e apresentada por meio de videoconferências realizadas pela plataforma Zoom, devido as medidas de proteção contra o Covid-19.

4.2.1 Elaboração da proposta de adaptação de orçamento empresarial

Essa seção teve por objetivo apresentar a proposta de adaptação de orçamento empresarial, que foi elaborada por meio das etapas constadas na literatura sobre planejamento e controle, com o intuito de que a empresa adaptasse os mesmos controles orçamentários para o *software* de gestão existente. Desse modo, o Quadro 6 demonstrou o sumário da referida proposta.

Quadro 6
Sumário de planejamento operacional orçamentário

1-Análise SWOT;
2-Análise de cenários;
3-Definição da tipologia orçamentária;
4-Definição das premissas orçamentárias;
5-Elaboração do plano orçamentário global;
5.1-Elaboração do orçamento de vendas;
5.2-Elaboração do orçamento de produção e estoque;
5.3-Elaboração do orçamento de matéria prima e estoque;
5.4-Elaboração do orçamento do custo da matéria prima;
5.5-Elaboração do orçamento do custo mão de obra direta;
5.6-Elaboração do orçamento de despesa/custo fixo global;
5.6.1-Elaboração do orçamento de despesa/custo fixo departamental;
5.7-Elaboração do orçamento do custo da produção;
5.8-Elaboração do orçamento de estoque monetário do produto acabado;
5.9-Elaboração do orçamento de financiamento e empréstimo;
6.0-Cronograma.

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013).

O sumário da proposta orçamentária descreveu as etapas sugeridas para que a empresa molde suas projeções para períodos vindouros, segundo Castanheira (2008), a adoção de uma estrutura formal com os procedimentos que necessitam ser percorridos na estruturação de ferramentas que auxiliam no planejamento, se faz necessário, para que se tenha um “norte” para as condições desejadas. Em consonância com o pesquisador, entende-se a relevância das empresas não somente utilizar o orçamento empresarial, bem como, ter de maneira elucidada o processo para estruturar o referido artefato.

As etapas contidas no sumário de planejamento operacional orçamentário têm o propósito de sugerir ajustes na estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas,

recomendar um modelo de tipologia orçamentária e, assim, adaptar o processo orçamentário aos fatores contingenciais.

Após apresentado o sumário da proposta de orçamentária, foi abordado por meio do Quadro 7 a Matriz SWOT, que foi estabelecida como a primeira etapa do planejamento operacional orçamentário.

Quadro 7
Matriz SWOT

Variáveis controláveis (internas)	
Forças	Fraquezas
Fatos, recursos, reputação ou outros fatores, identificados com o ambiente internos, que podem significar uma vantagem da organização em relação aos concorrentes/ ou um diferencial no cumprimento de sua missão.	São deficiências ou limitações que podem restringir o desempenho da organização.
*O que você faz de bom? *O que você faz de melhor que a concorrência?	*Onde você é mais fraco que a concorrência? *Quais são as suas deficiências?
Variáveis não controláveis (externas)	
Oportunidades	Ameaças
São fatos ou situações do ambiente externo que a organização pode vir à explorar com sucesso.	Situações do ambiente externo com potencial de impedir o sucesso da organização.
*Em quais aspectos posso estar maximizando minhas atividades? *Quais novos mercados eu posso estar explorando?	*Quais fatores podem ameaçar as minhas atividades? *Quais fatores podem ameaçar o meu sucesso?

Fonte: Silveira (2001). Recuperado de “Inteligência Organizacional e Competitiva”, de Silveira, H. & IN, S.2001. UNB.

A primeira etapa do sumário de planejamento operacional orçamentário abrangeu a matriz SWOT, a mesma foi escalada como componente inicial para que a empresa parta-se do princípio de analisar o ambiente previamente ao seu planejamento.

A referida ferramenta tem por objetivo descrever dados sobre os fatores do ambiente interno e externo que denotam influência sobre a organização (Ghemawat, 2000). Com isso, entende-se que a partir do momento que a empresa identifica os fatores que possuem efeitos sobre a gestão, a mesma possui a possibilidade de aprimorar as suas estratégias e adaptar sua estrutura organizacional.

Destarte, a dinamização da matriz SWOT consiste em identificar e analisar a combinação de forças e fraquezas da organização com o arranjo de oportunidades e ameaças oriundos do mercado (Hill & Westbrook, 1997). Para facilitar na elucidação e verificação do ambiente interno e externo, a proposta moldada para empresa contém perguntas norteadoras para que os responsáveis pela elaboração e planejamento do orçamento reflitam sobre os fatores que circundam a organização.

Após a estruturação da matriz SWOT, a segunda etapa do planejamento operacional orçamentário se deu por meio da análise de cenários que foi reproduzida no Quadro 8.

Quadro 8
Análise de cenários

Variável	Sub-Variáveis	Otimista	Realista	Pessimista
Econômica	Produto Interno Bruto (PIB)- Brasil	5,70%	4%	3,40%
	Produto Interno Bruto Mundo	-	4,20%	-
	Inflação-Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)	2,40%	3,40%	7,20%
	Taxas de juros- Sistema Especial de Liquidação de Custódia (SELIC)	1%	2%	5%
	Taxa de desemprego	-	14,60%	-
	Taxa de câmbio	-	R\$5,00	-
	Previsão pluviométrica		2.400 mm/ anual	-
	Inadimplência	-	3,90%	-
	Crescimento da empresa	-	17,50%	-
	Crescimento do setor	-	4%	-

Fonte: Adaptado de Blanning e Reinig (1998).

A segunda etapa do planejamento operacional orçamentário contemplou a análise de cenários, para que a empresa após observar e identificar fatores do ambiente interno e externo que denotam influência sobre a organização, a mesma analise e tenha uma visão clara de futuros cenários que são passíveis de ocorrer. Nesta essência, Ame, Daim e Jetter, (2013), mencionam que a simulação de cenários assegura que a empresa se encontre preparada caso ocorram mudanças no ambiente interno e externo.

Por conseguinte, a análise de cenários compreendida no planejamento operacional orçamentário foi adaptada de Blanning e Reinig (1998). Tal análise expõe sobre a variável econômica, que abrange indicadores econômico-financeiros denominados subvariáveis. Desse modo, essas subvariáveis servem para que a empresa utilize-as como base para realizar suas projeções para períodos futuros em cada um dos cenários. Além disso, os indicadores econômico-financeiros estão inseridos dentro de três cenários distintos, sendo eles: “cenário otimista”, “cenário realista” e “cenário pessimista”.

Desse modo, nesta segunda etapa do planejamento operacional orçamentário é orientado que a empresa molde as projeções das peças orçamentárias para cada cenário conforme os indicadores econômico-financeiros disponibilizados. Em visto disso, Gentilini (2014), declara que ao realizar projeções para cenários distintos com as suas respectivas probabilidades de acontecimento, a empresa consegue moldar planos de ações para cenários prováveis.

No tocante aos percentuais dos indicadores econômico-financeiros contidos nos respectivos cenários, os mesmos foram extraídos de canais que abordam e debatem sobre projeções econômicas para períodos vindouros. A relação de indicadores econômico-financeiros está descrita a seguir: PIB Brasil (Valor Investe, 2021); PIB mundo (Safrá, 2021); Inflação IPCA (Valor Econômico, 2021); Taxa de juros SELIC (Valor Econômico, 2021); Taxa de desemprego (Correio Braziliense, 2021); Taxa de câmbio (Valor Econômico, 2021); Previsão Pluviométrica (Clima Data, 2021); Inadimplência (Agência CMA, 2021); Crescimento da empresa (Dados da pesquisa, 2021) e Crescimento do setor (Correio Braziliense, 2021).

Posterior a análise de cenários, a terceira etapa do planejamento operacional orçamentário contemplou a definição da tipologia orçamentária.

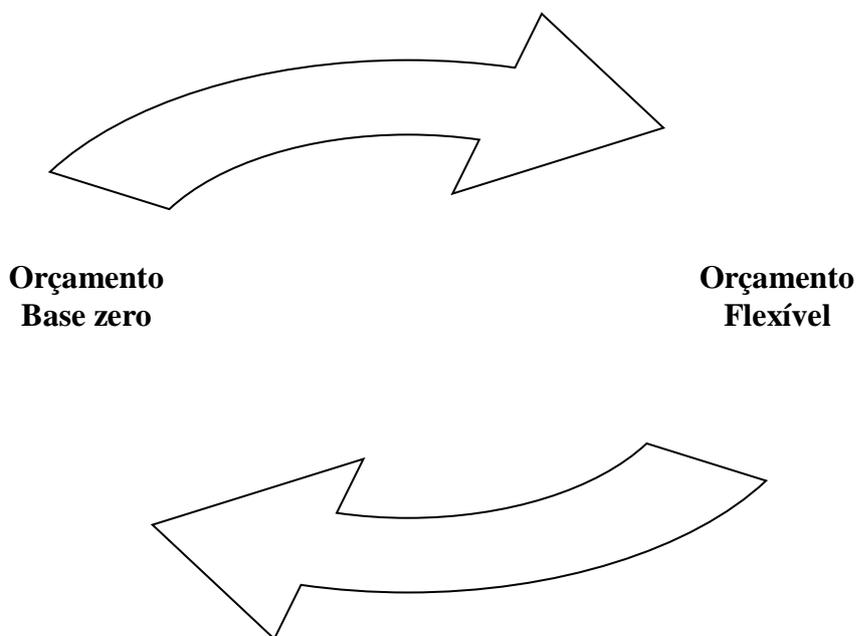


Figura 6-Sugestão de tipologia orçamentária híbrida

Fonte: O pesquisador (2021).

A terceira etapa do planejamento operacional orçamentário compreendeu a definição da tipologia orçamentária. A referida definição foi atribuída como terceira etapa para que após a empresa analisar possíveis cenários, a mesma defina a tipologia de orçamento que será adotada. Neste sentido, Dal Magro e Lavarda (2015), relatam que é inerente para a dinamização do planejamento orçamentário o estabelecimento de uma tipologia de orçamento apropriada para a organização.

A tipologia sugerida para a empresa se constitui de um modelo híbrido entre o orçamento base zero e o orçamento flexível. Uma vez que, a tipologia base zero ao invés de respaldar-se na utilização de dados históricos na elaboração das projeções, ela está pautada na construção do orçamento com base em expectativas futuras (Kreuzberg, Beck, & Lavarda, 2016). Já a tipologia flexível permite a empresa projetar receitas e custos de acordo com as condições ambientais em diferentes volumes de atividades e autoriza segregar os custos em seus componentes fixos e variáveis (Pontes & Valcácio, 2007; Lenz & Feil, 2016).

Para tanto, este modelo híbrido tem por objetivo combater ineficiências do passado nas projeções para o futuro e, ao mesmo tempo, permite-se uma modificação de valores das peças orçamentárias conforme o ambiente em que a empresa se encontra (Lunkes, 2003; Voss, 2014).

Em síntese, nesta seção foram apresentadas as três primeiras etapas contidas no planejamento operacional orçamentário, vale ressaltar que o mesmo possui outras etapas que abordam sobre a definição das premissas orçamentárias, estrutura do orçamento global de maneira desagregada e cronograma de planejamento, no entanto essas referidas etapas foram apresentadas em forma de quadro no apêndice D do estudo.

Posteriormente a essa seção sobre a elaboração da proposta de planejamento operacional orçamentário, a próxima se encarregou de expor a avaliação da mencionada proposta.

4.2.2 Avaliação da proposta de adaptação de orçamento empresarial

Essa seção teve por objetivo demonstrar a avaliação da proposta de orçamento empresarial. Para cumprir com este objetivo, foram aplicadas entrevistas aos quatro gestores que apresentaram disponibilidade de serem interrogados referentes às suas percepções quanto ao planejamento operacional orçamentário sugerido.

Nessa essência, primeiramente os entrevistados foram questionados sobre a sugestão de tipologia orçamentária. Com isso se obteve os seguintes discursos:

58) Eu achei interessante esse modelo de orçamento. Muito bom ter outros pontos de vistas que trazem para nós essas sugestões de outras maneiras que podemos trabalhar. Me despertou interesse sobre esse tipo de orçamento, pelo fato de poder trabalhar de maneira integradora entre o orçamento do zero e também o fato de existir certa maleabilidade de acrescentar novos valores no nosso planejamento. Sempre muito bem-vindo essas visões de fora (Entrevistado 1- Comunicação pessoal, 2021).

59) *Eu percebo na sua fala que este modelo híbrido como mencionado por ti, é muito interessante para este momento que estamos vivendo, vem bem ao encontro do ambiente que as empresas estão vivendo. Tínhamos um orçamento todo alinhado e com a pandemia boa parte não se cumpriu. Por isso, que vejo inúmeras vantagens nessa sua sugestão (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2021).*

60) *Eu avalio esse modelo híbrido de tipologia orçamentária como muito positivo, é claro que teríamos que testá-lo para obtermos uma avaliação mais completa. Mas é algo bem elaborado quando você tem um modelo que permita não ficar preso em dados anteriores, tendo um orçamento mais apurado com a realidade. E também você ter essa possibilidade de modificar os valores conforme a necessidade (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2021).*

61) *Esse orçamento híbrido traz mais detalhamentos e você se planeja melhor nas atividades. Até o próprio material que entra na indústria, a própria matéria prima você consegue organizar para não faltar material. Também consegue-se organizar perante o fluxo de caixa e você consegue ter informações mais imediatas na palma da mão. Eu sempre tive uma boa percepção do orçamento base zero, porque você encerrou o exercício, você começa um novo planejamento (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2021).*

Percebe-se nos depoimentos, que os gestores demonstraram interesse na tipologia orçamentária híbrida sugerida e que a mencionada sugestão foi percebida como relevante para a empresa. Isso se explica, porque os entrevistados argumentaram que devido o ambiente em que a empresa está inserida, uma tipologia orçamentária que projete as peças orçamentárias sem levar em consideração dados anteriores e também por possuir flexibilidade de acrescentar valores conforme as demandas, se torna um modelo de orçamento propício para a organização. Além do mais, confirma-se o interesse em adotar a sugestão de tipologia, ao passo que foi mencionado a não concordância de elaborar as projeções com base em dados anteriores, dinâmica essa, que é praticada atualmente da empresa. Na Figura 7 foi apresentada a rede semântica com objetivo organizar as falas dos entrevistados.

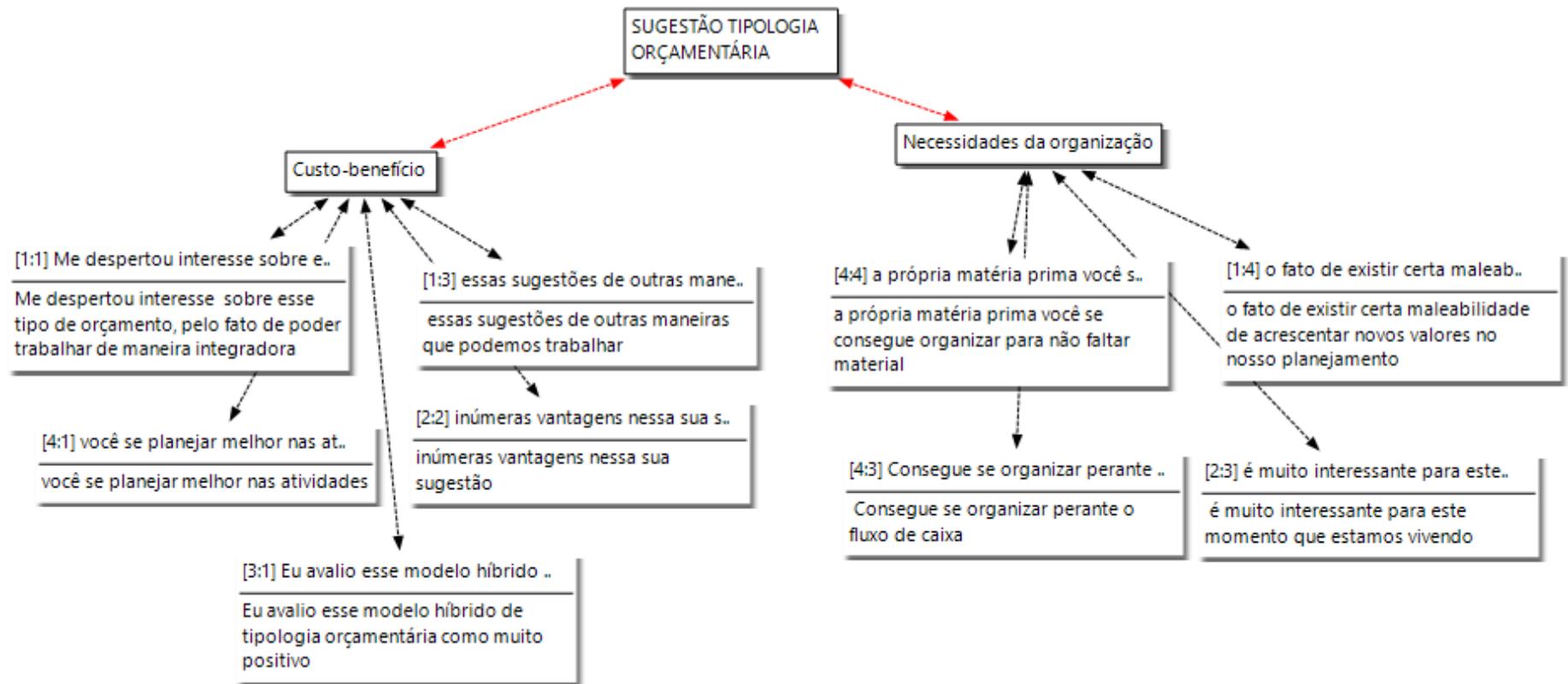


Figura 7-Avaliação da sugestão da tipologia orçamentária

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Legenda: 1:1, 1:2, 1:3 e 1:4 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1, 2:2 e 2:3 = Gerente comercial; 3:1 = Gerente contábil; 4:1, 4:2, 4:3 e 4:4 = Gerente de controladoria.

Com base nas entrevistas que estruturam a Figura 7, os resultados demonstraram que os entrevistados avaliaram a sugestão de tipologia orçamentária com um relevante custo-benefício para a organização, pelo fato que ela permite a empresa trabalhar nas atividades com projeções sem levar em consideração informações anteriores e, ainda, realizar incrementos de novos valores no decorrer dos períodos.

Por conseguinte, os entrevistados ressaltaram que a sugestão de tipologia orçamentária híbrida atende as necessidades da empresa no âmbito de facilitar a operacionalidade do caixa da empresa para não se deixar faltar matéria-prima. Essa constatação é explicada na menção que o orçamento flexível permitiria à empresa adquirir insumos conforme a demanda da produção, não ocasionando engessamento em um orçamento fixo.

Além dos mais, foi salientado que devido o momento em que as empresas estão vivenciando, trabalhar com a possibilidade de flexibilização no orçamento ocasiona adaptações ao ambiente. Com isso, essa referida percepção sobre dinâmica da tipologia orçamentária sugerida se assemelha com as declarações de Mucci et al. (2016), que destacam sobre a relevância do orçamento ser dinâmico e interagir com as mudanças percebidas pela empresa ao longo do período.

Continuadamente após ser abordada a avaliação da proposta de orçamento empresarial com referência à tipologia, os entrevistados foram questionados sobre sugestão da estrutura orçamentária de receita, custos e despesas. Dessa maneira, alcançaram-se as seguintes respostas:

62) Eu percebo que nessas sugestões que vocês nos trazem com uma visão da academia, é o caminho para quem busca sobreviver no mercado. Essa visão que vocês nos transmitem de ter os custos, despesas e vendas/receitas tudo bem esmiuçado, sem dúvida alguma é o caminho para que a gente veja o que está dando certo e o que está dando errado. Mais uma vez eu ressalto que nós só temos a ganhar com essas visões de fora, pois com isso nós conseguimos aprimorar o nosso sistema de planejamento e controle (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2021).

63) Ter essas peças orçamentárias departamentalizadas, tenho a certeza que nos passa uma melhor visão de tudo mais claro. Eu percebo essas sugestões com bastante sintonia, pois ter isso de maneira esclarecida nos auxilia para ter uma sintonia com a flexibilidade de realizar remanejamentos e mudanças de valores no orçamento global (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2021).

64) Essa configuração de planejamento das peças orçamentárias dividido conforme os setores, é feito pensando em cada vez mais ter controle, é algo que

temos que avançar, sabe. Mas eu recebo isso com bastante entusiasmo, é tudo bem pensado, ainda mais essa liberdade de flexibilizarmos os valores do orçamento (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2021).

65) Esse detalhamento do orçamento ajuda muito no planejamento, como por exemplo quando temos eventos. Eu sabendo o valor que eu tenho que investir em um evento, eu sei o quanto isso está me custando. Essa importância de ter um centro de custos que foi discutido aí na sua proposta (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2021).

Observa-se que a avaliação com referência a sugestão da estrutura orçamentária de receitas, custos e despesas foi apreciada como um ganho para a empresa ao passo que a mencionada sugestão foi estruturada com um olhar acadêmico. Nota-se que os entrevistados relataram que a relevância da proposta está em gerenciar as peças orçamentárias de maneira desagregada por setores, ocasionando assim, informações com precisão para as decisões.

Também percebeu-se a declaração de que a sugestão de estrutura orçamentária vem ao encontro da tipologia orçamentária sugerida, pois os gestores argumentaram que estruturar o orçamento com a distinção da natureza dos custos, despesas e receitas, permite flexibilizar o incremento de novos valores no planejamento.

Dessa maneira, após serem analisadas as percepções dos entrevistados, a Figura 8, denotou a rede semântica elaborada com o propósito de dinamizar as falas dos entrevistados de maneira sistêmica.

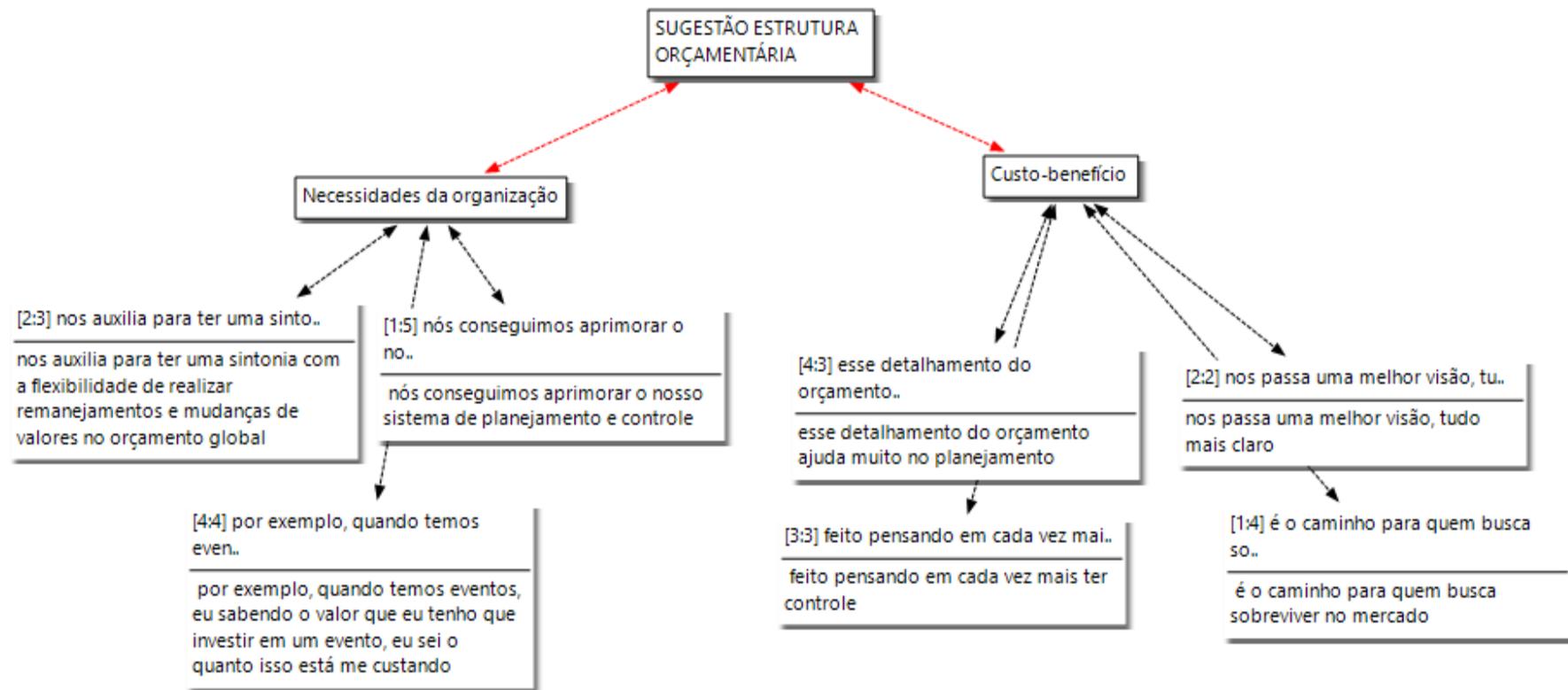


Figura 8-Avaliação da sugestão de estrutura orçamentária

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Legenda: 1:4 e 1:5 = Gerente administrativo e financeiro; 2:1 e 2:2 = Gerente comercial; 3:3 = Gerente contábil; 4:3 e 4:4 = Gerente de controladoria.

Apoiado nas entrevistas que estruturam a Figura 8, os resultados abordaram que os entrevistados entenderam que a sugestão de estrutura orçamentária é considerada expressiva para o atendimento das necessidades organizacionais. Em razão que na percepção dos gestores, é relevante dispor-se de uma estrutura de planejamento e controle com peças orçamentárias desagregadas dos setores que compõe a empresa. Ainda na lógica de atender as necessidades da empresa, foi justificado que a sugestão de estrutura orçamentária permite, por exemplo, que quando a empresa realizar eventos de *marketing* a mesma tenha discernimento e clareza dos seus custos e despesas.

Fundamenta-se também esse atendimento às demandas da organização com a referida sugestão de estrutura orçamentária, ao passo que os entrevistados citaram que o custo-benefício da proposta está atrelada em ser um mecanismo que visa auxiliar a empresa no controle organizacional e, à medida que se aprimora o controle e planejamento, aumentam-se as chances da empresa se manter no mercado.

As ponderações dos entrevistados sobre o custo-benefício e atendimento das necessidades da empresa por meio da proposta de estrutura orçamentária sugerida, vem ao encontro com exposições da literatura. Atrill (2017) relata a relevância da perfeita distinção e descentralização das peças orçamentárias por setores que constitui a estrutura orçamentária global da organização.

Seguidamente após ser abordado a avaliação da proposta de orçamento empresarial com referência a estrutura orçamentária de receitas, custos e despesas, os entrevistados foram indagados sobre a proposta no que tange em adaptar o orçamento aos efeitos dos fatores contingenciais. Desse modo, se obteve as seguintes respostas:

66) Eu percebo que essas sugestões de analisar cenários e projetá-los, é um mecanismo para somar na empresa. Eu vejo isso com bons olhos. O momento está exigindo decisões rápidas e certas, então eu percebo que a vantagem de trabalharmos com cenários está naquilo que se a caso ocorrerem mudanças, já sabemos onde cortar, já temos uma noção de como nos adaptar. E o mais interessante são os indicadores contidos nos cenários que são uma base para as projeções. Outro detalhe... ter toda a dinâmica do orçamento em forma de sumário, é uma maneira clara de como e por onde começar evitando desperdícios de tempo (Entrevistado 1-Comunicação pessoal, 2021).

67) Essa sugestão de trabalhar com cenários nos desperta muito interesse, é uma ferramenta a mais para utilizarmos na nossa gestão. Pois pelo que entendi, podemos trabalhar com projeções pessimistas e realistas. Estamos em um momento bem pessimista, mas temos que pensar que podemos nos deparar com um cenário realista, tudo pode acontecer, tudo é incerto (Entrevistado 2-Comunicação pessoal, 2021).

68) *Trabalhar com cenários distintos é o caminho para quem pensa em competitividade. Eu avalio essa questão de trabalhar com cenários diferentes, como um bom mecanismo. Ainda estudar o ambiente como foi mencionado na proposta, também é interessante. Eu penso que a proposta foi bem estruturada na sua totalidade, pois ter um sumário com o passo a passo do planejamento, com certeza já evita consumo de tempo* (Entrevistado 3-Comunicação pessoal, 2021).

69) *Você tendo um sumário para facilitar a busca por um tipo de orçamento, é uma forma mais dinâmica. Você ter uma margem de oscilação entre os cenários, tudo facilita. Ano passado fomos pegos de surpresa com a questão da pandemia e a alta do dólar, inflação e também o próprio aumento da matéria-prima. Então você deve trabalhar com cenários, eu vejo como uma maneira de se defender* (Entrevistado 4-Comunicação pessoal, 2021).

Observa-se que a avaliação sobre as sugestões de melhorias visando adaptar o orçamento aos efeitos dos fatores contingenciais, foi recebida com um apreço considerável pelos gestores. Os entrevistados expuseram que a dinâmica apresentada na proposta contribui com planejamento e controle da empresa, pelo fato de conter um sumário de elaboração com estratégias que permitem a empresa aprimorar a sua adaptação às mudanças ocorridas ultimamente no ambiente.

Desse modo, esses resultados que demonstraram a contribuição do estudo com a organização objeto de estudo se aproximam com estudos anteriores. Frangioti (2011), contribuiu com uma proposta de metodologia na construção do orçamento voltado para a sustentabilidade financeira corporativa em empresas e universidades. Veloso (2016), colaborou com a implantação do orçamento base zero em uma instituição da área educacional sem fins lucrativos. E por último, Wanzuit (2009), realizou uma proposta de apoio para a implantação do orçamento matricial em uma indústria de alimentos.

Em vista disso, após serem analisados os depoimentos dos entrevistados, a Figura 9, demonstrou a rede semântica estruturada com as falas dos entrevistados de maneira sistêmica para efeitos de entendimento da percepção dos gestores sobre a proposta de adaptação.

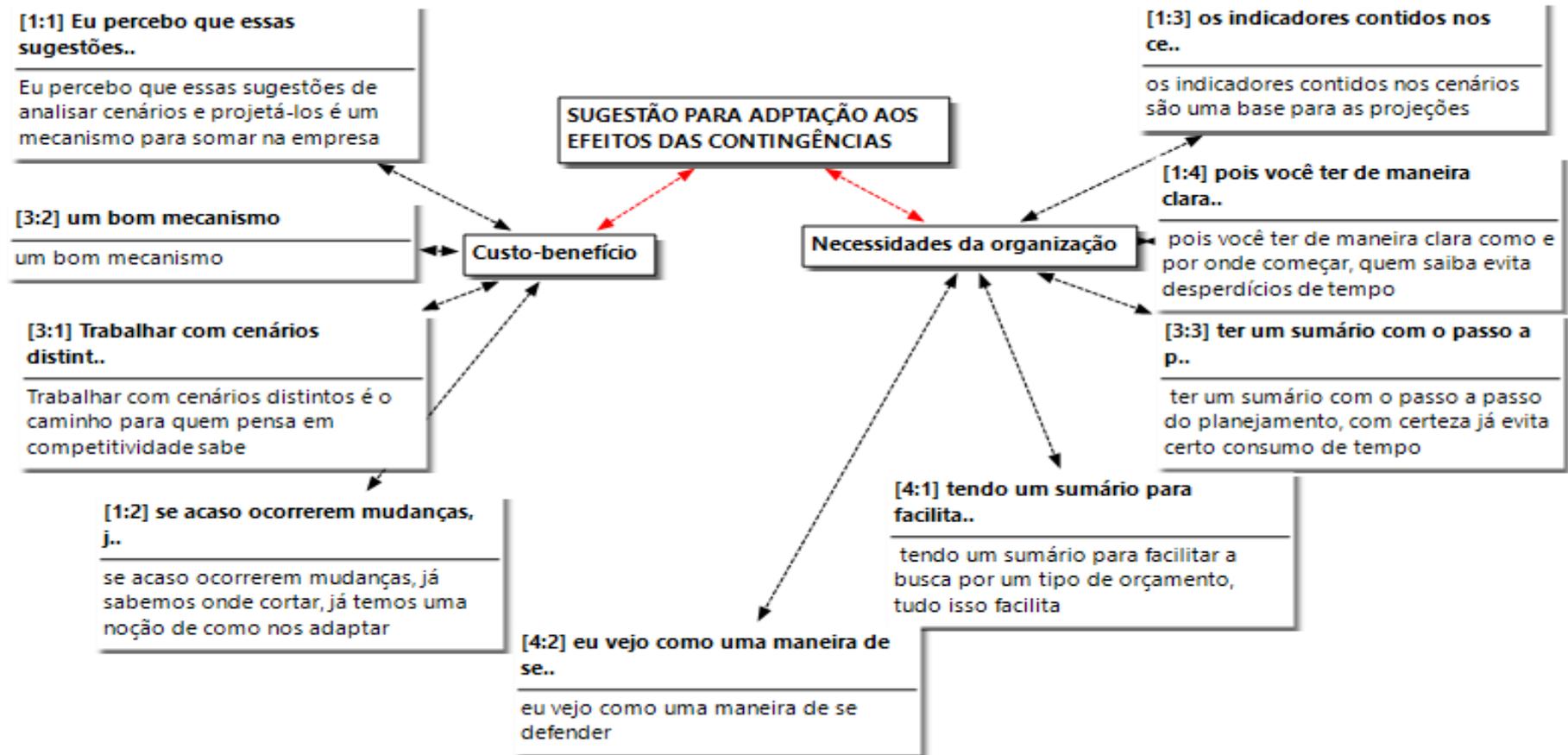


Figura 9-Avaliação da sugestão para adaptação aos efeitos dos fatores contingenciais

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Legenda: 1:1, 1:2, 1:3 e 1:4 = Gerente administrativo e financeiro; 3:1, 3:2 e 3:3 = Gerente contábil; 4:1 e 4:2 = Gerente de controladoria.

Fundamentando-se nas entrevistas que estruturam a Figura 9, os resultados demonstraram que os entrevistados relataram que o custo-benefício da sugestão de adaptação do orçamento aos fatores contingenciais, está elencada em ser norteada por cenários sob o direcionamento de indicadores econômico-financeiros. Na percepção dos gestores, trabalhar com distintos cenários permite que a empresa se encontre preparada devida mudanças ambientais, e que os indicadores econômico-financeiros sugeridos, são bases para as projeções de períodos vindouros.

Desse modo, os entrevistados avaliaram a proposta na sua totalidade como uma ferramenta que atende as necessidades da organização, posto que os mesmos discursarem que sobre conter um sumário operacional com etapas do planejamento, poderá evitar consumo de tempo na dinamização do orçamento empresarial.

A luz das considerações acima, os resultados demonstram que a avaliação da proposta de orçamento empresarial foi apreciada com zelo e satisfação pelos gestores e, com isso, ocasionou contribuições para processo de planejamento e controle de uma indústria de tecnologias pós-colheita.

Com esses resultados, de que a proposta de orçamento empresarial foi percebida com expressiva contribuição para a empresa objeto de estudo, permite-se ponderar sobre relevância da contabilidade gerencial e suas ferramentas para com as rotinas empresariais.

Essa mesma reflexão é encontrada no estudo de Klein e Almeida (2014), em razão que os pesquisadores mencionam que a contabilidade gerencial por meio da sua gama de artefatos, contribui e colabora com a gestão estratégica das organizações para adaptar-se aos efeitos das contingências. E quando adentrado especificamente sobre a relevância do orçamento empresarial, com as menções de Piccoli, Warken, Lavarda, Mazzioni e Carpes (2014), ao reportarem-se que o orçamento empresarial, ferramenta dentro dos sistemas controle gerencial, que além de ser lapidado pelos fatores contingenciais, o mesmo pode ser manuseado para auxiliar as organizações se adaptarem ao ambiente, e como consequência, a subsistência das empresas no mercado. Posterior a este capítulo que apresentou os resultados da pesquisa, o próximo encarregou-se de retratar as considerações finais do estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mudanças sociais, tecnológicas e econômicas ocasionam o aperfeiçoamento da metodologia de gestão empresarial para quem busca a sobrevivência no mercado (Junqueira, 2010; Otley, 2016). Dentre os artefatos de contabilidade gerencial que auxiliam os gestores tem-se o orçamento empresarial, ferramenta que ampara as empresas para alcançar os objetivos previamente definidos (Hansen & Van Der Stede, 2004). Para a elaboração com êxito das peças orçamentárias, é inerente levar em consideração os fatores contingenciais internos e externos que circundam a empresa, bem como, adaptar-se aos seus impactos (Santi, 2019).

Nessa essência, a presente investigação teve por objetivo analisar a percepção dos gestores sobre os fatores contingenciais no orçamento empresarial atual e proposta de adaptação.

Como aporte teórico, o estudo se apoiou na teoria da contingência e nos fatores contingenciais abordados pela referida teoria, sendo eles: Ambiente, Estrutura, Tecnologia, Estratégia e Porte (Chenhall, 2003; Beuren & Fiorentin, 2014). Para o alcance do objetivo proposto foi empregada uma metodologia de pesquisa descritiva, de natureza aplicada, com procedimentos de estudo de caso em uma abordagem qualitativa.

Na primeira fase que teve o propósito de realizar um prognóstico em relação ao orçamento empresarial atual da organização, os dados foram coletados por meio de relatórios documentais do período de 2020 e, por meio de entrevistas aplicadas em quatro gestores responsáveis pela elaboração e acompanhamento do orçamento. Já na segunda fase que carregou o propósito de avaliar a proposta de adaptação de orçamento empresarial, os dados também foram coletados por meio de entrevistas aplicadas nos mesmos quatro gestores que apresentaram disponibilidade de serem interrogados na primeira fase.

No tocante ao primeiro objetivo específico que abordou sobre mapear os atributos orçamentários característicos na organização, para a tipologia orçamentária, os resultados identificaram que a empresa detém o orçamento histórico. Com relação às funções do orçamento, foi observado que o artefato é utilizado para as funções de planejamento e alocação de recursos. E por último, foi percebido que sobre a estrutura orçamentária, as vendas são confeccionadas sobre responsabilidade dos diretores e pelo departamento comercial com a assessoria da controladoria, onde é levada em consideração a média de períodos anteriores e acrescentado o percentual de crescimento. Para os custos, a direção administrativa/financeira é a encarregada, com a dinâmica de dados anteriores e constantes

cotações. Já as despesas, é a controladoria quem elabora tendo por base referências anteriores e também o percentual de crescimento de vendas.

Posteriormente, no segundo objetivo específico que tratava em identificar os fatores contingenciais que apresentam influência no orçamento, os resultados revelaram que o fator externo “Ambiente” e os fatores internos “Estratégia”, “Tecnologia” e “Estrutura” acarretaram efeitos na estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas e, ainda, para adoção de um orçamento com revisões, da mesma maneira, para que a empresa utilizasse o orçamento para funções de planejamento e alocação de recursos. Também neste mesmo objetivo foi revelado que o fator interno “Porte” não exerceu influência sobre o orçamento empresarial.

Continuadamente, sobre o terceiro objetivo específico que referia-se em elaborar uma proposta de adaptação de orçamento empresarial, foi confeccionada uma sugestão de planejamento operacional orçamentário para que a empresa implantasse-o no *software* de gestão existente, objetivando adaptar-se aos efeitos das contingências.

E por último, com relação ao quarto objetivo específico que discorria sobre avaliar a percepção dos gestores quanto à proposta de adaptação de orçamento empresarial, os resultados demonstraram as seguintes manifestações de interesse dos entrevistados: no tocante a tipologia orçamentária, devido o modelo ser híbrido em projetar dados sem levar em consideração informações anteriores e flexibilizar o incremento de novos valores; sobre a estrutura orçamentária, em virtude da desagregação das peças orçamentárias por setores e, por último, no que tange a adaptação das contingenciais, pelo motivo do “norte” que o sumário da proposta apresenta e, com isso a preparação caso ocorram mudanças ambientais.

À luz dessas considerações sobre os resultados encontrados e levando em consideração a metodologia empregada, respondeu-se a problemática formulada inicialmente, ao constatar que os gestores perceberam que os fatores contingenciais “Ambiente”, “Tecnologia”, “Estrutura” e “Estratégia” implicaram efeitos na tipologia de orçamento empregada, nas funções em que o referido artefato é utilizado e na estrutura orçamentária de vendas, custos e despesas. E também, perceberam a proposta de planejamento operacional orçamentário com custo benefício de ser um mecanismo que auxilia na competitividade e adaptação ao ambiente e, com isso, atendendo as necessidades da organização.

Dessa maneira, conclui-se que os fatores contingenciais estão presentes no ambiente interno e externo da organização e, que eles influenciam na sobrevivência e crescimento devido configurarem e moldarem seu sistema orçamentário em decorrência dos seus efeitos na tipologia de orçamento, nas funções que o artefato é utilizado e na estrutura orçamentária

de vendas, custos e despesas. Além do mais, diagnosticado esse fenômeno, o estudo concluiu que a proposta de orçamento empresarial que possui mecanismos e ferramentas na tentativa de adaptar o orçamento aos efeitos das contingências, ocasionou contribuições para com a empresa investigada.

O estudo trouxe contribuições no âmbito empresarial, ao elaborar uma proposta de adaptação de orçamento empresarial adaptada aos efeitos dos fatores contingenciais internos e externos que cercam a gestão da organização. Também contribuições no âmbito social, ao passo que o estudo realizou uma sugestão de proposta de orçamento, objetivando a competitividade e continuidade das atividades operacionais da empresa. E por último, contribuições no âmbito acadêmico com a linha de pesquisa contabilidade gerencial e controle das organizações, por debater e testar a teoria da contingência, ocasionado assim, confirmações de similaridade entre a teoria discutida na academia com o cotidiano das empresas.

Considera-se que os métodos utilizados possuem limitações e que os resultados deixam interrogações que podem ser respondidas em estudos futuros. Com isso, em razão da possibilidade de viés devido o número de entrevistados e o fato que a empresa disponibilizou apenas o documento denominado orçamento global, não concedendo outros relatórios orçamentários solicitados e nem suas demonstrações contábeis requeridas, estudos futuros que consigam superar as limitações mencionadas podem expandir e aprimorar o conhecimento e contribuições sobre a temática debatida neste trabalho.

Desse modo, surgem indagações a serem respondidas em pesquisas futuras: Com um número maior de entrevistados e um número maior de documentos orçamentários, é possível constatar se os fatores contingenciais influenciam no orçamento empresarial? Se a proposta for aprimorada e testada por meio de pesquisa-ação é possível detectar que ela contribuirá com a empresa investigada?

REFERÊNCIAS

- Agência CMA. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://www.agenciacma.com.br/inadimplencia-em-emprestimos-cai-mas-risco-de-calote-aumenta-em-2021/#:~:text=Para%202021%2C%20por%20C3%A9m%2C%20a>
- Amer, M., Daim, T.U., & Jetter, A. (2013). A review of scenario planning. *Futures*, 46, 23-40.
- Atrill, P. (2017). *Contabilidade gerencial para tomada de decisão*. Saraiva Educação SA.
- Azevedo, R. C., Ensslin, L., Lacerda, R. T. D. O., França, L. A., González, C. J. I., Jungles, A. E., & Ensslin, S. R. (2011). Avaliação de desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. *Ambiente Construído*, 11(1), 85-104.
- Bardin, L. (2002). *Análise de Conteúdo—primeira parte, história e teoria*. Lisboa: Edições, 70.
- Barrett, M. E., & Fraser, L. B. (1977). Conflicting roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, 55(4), 137-146.
- Barros, G. D. (2004). *Racionalidade e organizações: um estudo sobre comportamento econômico na obra de Herbert A. Simon*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Batista, J. G. N. (2006). *Uma contribuição à implantação do orçamento empresarial em um sistema integrado de gestão*. Dissertação de mestrado. Universidade federal do Ceará. Fortaleza. CE. Brasil.
- Bennouna, K., Meredith, G. G., & Marchant, T. (2010). Improved capital budgeting decision making: evidence from Canada. *Management decision*, 48(2), 225-247.
- Bertero, C. O. (1998). *Teoria da contingência estrutural*. CLEGG et al. *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Bertó, D. J., & Beulke, R. (2017). *Gestão de custos*. Saraiva Educação SA.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 196-212.
- Bilk, A. (2017). *Relação entre incertezas decorrentes de um ambiente de crise econômica, variáveis endógenas e o uso do orçamento: um estudo em indústrias catarinenses*. Dissertação de mestrado. Universidade Regional de Blumenau. Blumenau. SC. Brasil.
- Bio, S. R. (1988). *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Blanning, R. W., & Reinig, B. A. (1998). Building scenarios for Hong Kong using EMS. *Long Range Planning*, 31(6), 900-910.
- Borçato, E. C., Carrasco, C. D. S., Toigo, L. A., & Dal Vesco, D. G. (2019). Antecedentes do orçamento participativo nas concessionárias de veículos do oeste e noroeste do Paraná:

- perfil dos gestores, estilo de liderança e assimetria da informação. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe) -ISSN 2177-4153*, 17(2), 55-69.
- Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 37-59.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). The management of innovation. *Tavistock, London*, 120-122.
- Campos, L. C. (2013). *Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses*. Dissertação de mestrado. Universidade federal do Ceará. Fortaleza. CE. Brasil.
- Carneiro, M., & Matias, A. B. (2011). *Orçamento empresarial. Teoria, prática e novas*. Rio de Janeiro: Estácio.
- Castanheira, D. R. F. (2008). *O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte*. Tese Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Cavalcanti, C. (2013). Implantação do orçamento como ferramenta de controle gerencial: um estudo de caso em uma empresa de médio porte do ramo de rochas ornamentais. *Revista ADM. MADE*, 17(2), 1-12.
- Centurião, D. A. S., Welter, C. A., & Abrita, M. B. (2020). Desafios empresariais e sugestões de políticas frente a pandemia de Covid-19. *A Economia Em Revista-AERE*, 28(1), 54-65.
- Chagas, M. J. R., & Araújo, A. O. (2013). Orçamento empresarial como ferramenta de auxílio à gestão: um estudo empírico nas indústrias de calçados da cidade de Campina Grande-PB. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 3(3), 1-20.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise* (Vol. 120). MIT press.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Churchill, N. C. (1984). Budget choice-planning vs control. *Harvard Business Review*, 62(4), 150.
- Clima Data. (2021). Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://pt.climate-data.org/america-do-sul/argentina/entre-rios/parana-1897/t/janeiro-1/>
- Correio Braziliense. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://www.correio braziliense.com.br/economia/2020/12/4895240-cni-projeta-crescimento-de-44--para-o-setor-industrial-em-2021.html-Crescimento>.

- Costa, A. M., de Oliveira Moritz, G., & Machado, F. M. V. (2007). Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 4(8), 85-98.
- Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. L., & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 3-49.
- Dal Magro, C. B., & Lavarda, C. E. F. (2015). Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 8(1), 039-062.
- Defaveri, I.R., Santi, D. G., & Toigo, L. A. (2019). Relacionando as características e funções do orçamento com a satisfação orçamentária em empresa de consultoria empresarial. *Revista Gestão Organizacional (RGO)*, 12(2).
- Donaldson, L., & Lex, D. (1995). *American anti-management theories of organization: A critique of paradigm proliferation* (Vol. 25). Cambridge University Press.
- Eberle, V., Franco, C. K., & Sokulski, C. C. (2018). O que aconteceu com o Beyond Budgeting?. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 17(32), 42-58.
- Epstein, M. J., & Manzoni, J. F. (2002). Reconciling conflicting roles of budgets: Review and survey of corporate practices. *Working paper, Rice University and INSEAD*.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Faria, A. C., Silva, R. A., Geron, C. M. S., & da Silva, L. B. (2010). Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Feltrim, D & Buesa ,N.Y.(2013). Orçamento empresarial: Uma ferramenta para tomada de decisão. *Revista eletrônica gestão e negócios-Volume 4-nº1*.
- Frangiotti, A. T. (2011). *Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo. SP. Brasil.
- Frezatti, F. (2000). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. Editora Atlas SA.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?. *RAE-revista de administração de empresas*, 45(2), 23-33.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento: Planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. D., & Oyadomari, J. C. (2013). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise?. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2), 190-216.

- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & McGowan, A. (2010). Managerial accounting. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 792-793.
- Gentilini, J. A. (2014). Atores, cenários e planos: o planejamento estratégico situacional e a educação. *Cadernos de pesquisa*, 44(153), 580-601.
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: UFRS.
- Ghemawat, P., & Estratégia, A. (2000). *O cenário dos negócios*. Textos e casos.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*, São Paulo: Editora Atlas SA 5.
- Gimenez, L., Oliveira, A. B. S., Junior, A. R., & Parisi, C. (2009). Uma análise comparativa das propostas Beyond Budgeting e gestão econômica. *In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 20-29.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society*, 9(1), 33-47.
- Gorla, M. C. (2011). *Influência de Fatores Contingenciais sobre o Sistema Orçamentário: Estudo em uma Empresa Industrial Têxtil*. Dissertação de mestrado. Universidade Regional de Blumenau. Blumenau. SC. Brasil.
- Goto, E. Y. H. (2013). *A controladoria sob a perspectiva da teoria da contingência: a influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional em subsidiárias de uma organização multinacional*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Greiner, L. E. (1998). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard business review*, 76(3), 55-64.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Hall, R. H. (1984). *Organizações: estrutura e processos*. Prentice-Hall do Brasil.
- Hansen, D. R. (2001). *Mowen. Gestão de Custos: contabilidade e controle*. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira.

- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15(1), 95-116.
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of management development*.
- Hill, T., & Westbrook, R. (1997). SWOT Analysis: it's time for a product recall. *Long Range Planning*, 30(1), 46-52.
- Hoji, M., & Silva, H. A. D. (2010). Planejamento e controle financeiro: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial. *São Paulo: Atlas*.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. *Harvard Business Press*.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 797-802.
- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Paravato, J. L., & Machado, L. H. B. (2004). *Contabilidade de custos: Uma abordagem gerencial*. 11ª ed., v. 1. São Paulo: Prentice Hall.
- Hyvonen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366.
- Ishisaki, N. (2003). *A utilização do orçamento empresarial: Um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba-SP*. Dissertação de Mestrado em Administração de Empresas, Universidade de Taubaté. Taubaté. SP. Brasil.
- Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Kawata, R. M., Schnell, M., Toigo, L. A., & Dal Vesco, D. G. (2018). Produção científica sobre cultura organizacional e orçamento: uma análise bibliométrica e sociométrica em periódicos internacionais. *Ágora: revista de divulgação científica*, 23(1), 29-49.
- Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 275-285.
- Kiefer, D. A. Z., & Beck, F. (2020) Uso do orçamento empresarial em uma empresa de grande porte do ramo de bens industriais. *Congresso Anpcont*. São Paulo. SP. Brasil. 13.
- Kimberly, J. R. (1976). Organizational size and the structuralist perspective: A review, critique, and proposal. *Administrative science quarterly*, 571-597.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.

- Klein, L., & Almeida, L. B. (2017). A Influência dos Fatores Contingenciais na Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial Nas Indústrias Paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 90-119.
- Klein, S. B., Trocz, P. J. D. O., Toigo, L. A., & Wrubel, F. (2019). Relações entre tipos de sistemas orçamentários e fatores contingenciais no setor industrial. *Congresso Anpcont*. São Paulo. SP. Brasil. 13.
- Klüber, T. E. (2014). Atlas/ti como instrumento de análise em pesquisa qualitativa de abordagem fenomenológica. *ETD-Educação Temática Digital*, 16(1), 5-23.
- Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), 32-60.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing integration and differentiation*. Irwin, Homewood, IL.
- Leal, E. A., Soares, M. A., & Godoi-de-Sousa, E. (2009). A influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário nas empresas atacadistas: estudo de multi-casos. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Lenz, E., & Feil, A. A. (2016). A análise da utilização do orçamento empresarial como ferramenta de gestão industrial. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, 13(2), 112-127.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75.
- Lin, W. T. (2010). *Relationships between nursing unit contextual-structural fit and unit-level patient outcomes*. Doctoral Thesis. The University of North Carolina. Chapel Hill. North Carolina. United States.
- Lunkes, R. J. (2003). *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. Tese Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. SC. Brasil.
- Lunkes, R. J., Belli, A. P., Andruchechen, J. R., & Suave, R. (2014). Práticas de Orçamento no Setor de Bens Industriais. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 5(1).
- Lunkes, R.J. (2010). *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas.
- Machado, M. M., Vicenti, T., Machado, M. M., Lavarda, C. E. F. (2014). Fatores contingenciais no processo orçamentário: estudo em uma empresa metalúrgica. *VIII Congresso Anpcont*. Rio de Janeiro. RJ, Brasil.
- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, organizations and society*, 30(5), 435-456.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. Tese Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.

- Marques, K. C. M., Camacho, R. R., & de Alcantara, C. C. V. (2015). Avaliação do rigor metodológico de estudos de caso em contabilidade gerencial publicados em periódicos no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 26(67), 27-42.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas, 143-164.
- Matos, E. R. J. D. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Maximiano, A. C. A. (2004). *A teoria geral da administração da revolução urbana à digital*. São Paulo, Atlas. 491p.
- Merchant, K. A. (1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, organizations and society*, 9(3-4), 291-307.
- Merchant, K. A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 104-121.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. R. U. C. E., & Lampel, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Tradução: Nivaldo Montingelli Jr.
- Molinari, S. K., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 4, p. 2004).
- Moretto, C. F. (2003). *Ensino superior, escolha e racionalidade: Os processos de decisão dos universitários do município de São Paulo*. Tese de Doutorado. São Paulo. SP. Brasil.
- Morgan, Gareth. (2000). *Imagens da organização*. Ed.Executiva. São Paulo: Atlas.
- Mourre, G., Astarita, C., & Princen, S. (2014). *Ajustando o saldo orçamentário do ciclo de negócios: a metodologia da UE* (nº 536). Direcção Geral de Assuntos Económicos e Financeiros (DG ECFIN), Comissão Européia.
- Mucci, D. M. (2014). *Influência do estilo de uso do orçamento empresarial sobre as percepções de seus usuários* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304.
- Muraro, M. (2007). *Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração de resultados por unidade de negócios*. Dissertação de mestrado. Universidade do vale do rio dos sinos. São Leopoldo. RG. Brasil.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2013). *Controladoria: Um Enfoque Na Eficácia Organizacional*. Editora Atlas SA.
- Oro, I. M., Dittadi, J. R., Carpes, A. M. D. S., & Benoit, A. D. (2009). O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. *Pensar Contábil*, 11(44).

- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Parisi, C. (2011). *Planejamento e controle. Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Piccoli, M. R., Toigo, L. A., & de Rosa, F. S. (2016). Análise das variáveis contingenciais na gestão de custos da cadeia de valor de uma indústria de papel e celulose. *Ágora: revista de divulgação científica*, 21(1), 84-120.
- Piccoli, M. R., Warken, I. L. M., Lavarda, C. E. F., Mazzioni, S., & Carpes, A. D. (2014). Os múltiplos usos do orçamento em empresas catarinenses. *Unoesc & Ciência-ACSA*, 5(2), 195-206.
- Pickton, D. W., & Wright, S. (1998). What's swot in strategic analysis?. *Strategic change*, 7(2), 101-109.
- Pontes, A. J. C., & Valcácio, A. A. B. (2007). Eficácia do orçamento em empresas multinacionais situadas na Zona Franca de Manaus: um estudo multicase. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Portal Indústria. (2020). Recuperado em 14 de maio, 2020, de <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/coronavirus-70-das-industrias-brasileiras-perderam-faturamento->
- Porter, M. E. (2008). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. Simon and Schuster.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Rezende, A. A., Marcelino, J. A., & Miyaji, M. (2020). A reinvenção das vendas: as estratégias das empresas brasileiras para gerar receitas na pandemia de covid-19. *Boletim de Conjuntura (BOCA)*, 2(6), 53-69.
- Ribeiro, O. M. (1997). *Contabilidade de custos fácil*. Saraiva.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Rocha, T. G., & Galende, S. B. (2014). A importância do controle de qualidade na indústria farmacêutica. *Revista Uningá Review*, 20(2).
- Safra. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://www.safra.com.br/central-de-conteudo/analisar/economia/cenarios-para-a-economia-em-2021-e-as-premissas-nas-projecoes>
- Santi, D. G. D. (2019). *Efeitos da participação orçamentária, ambiguidade de funções e conflito de papéis sobre a justiça organizacional na percepção dos diretores executivos das gerações X, Y e Z*. Dissertação de mestrado. Universidade Estadual do Oeste do

Paraná (Unioeste). Cascavel. PR. Brasil.

- Santos, L. M., Gomes, D. T., Ferreira, M. A. M., & Dutra, D. R. (2011). Análise do Desempenho de Empresas do Setor de Confecções Brasileiro sob a Ótica da Teoria da Contingência Estrutural: Um Estudo Empírico. *Revista Gestão & Tecnologia*, 11(2), 34-52.
- Schiavo, L. R. (2013). *Gestão orçamentária numa empresa de médio porte do ramo metalúrgico. Dissertação de mestrado*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. RG. Brasil.
- Schnell, M., & Trocz, P. J. O. (2020). O Estado da Arte sobre a Teoria da Contingência: um Estudo Bibliométrico entre o Período de 2015 a 2019. *UFAM Business Review-UFAMBR*, 2(2), 70-86.
- Serwen, L. (2002). *Solutions for Better Planning: What a National Survey Reveals*. New York, NY: Financial Executives Institute Research Foundation.
- Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, organizations and society*, 23(1), 49-76.
- Silva Bento, F. M., Rodrigues, R. B., de Felipe, M. C., & de França Heringer, B. H. (2017). Orçamento empresarial: um estudo de caso em uma empresa de laticínios no Vale do Paraíba-SP. *Revista H-TEC Humanidades e Tecnologia*, 1(1), 115-132.
- Silva, F. K., Martins, V. A., & Bosio, Q. F. F. (2017). A utilização da Contabilidade Gerencial no Ramo Hoteleiro no Município de Foz do Iguaçu PR. *Revista Eletrônica Ciências da Administração e Turismo*, 5(2), 40-54.
- Silva, M. Z., Savariz, C. R., & Sampaio, G. L. (2017). Relação Entre Incertezas Ambiental e Estratégia Competitiva na Utilidade do Orçamento: Estudo em Cervejarias. In *3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança-3rd UnB Conference on Accounting and Governance*.
- Silva, T. B., Ferreira, M. P., Dal Magro, C. C. B., & Lavarda, C. E. F. (2020). Funções do orçamento em cooperativas do agronegócio. *revista de Administração Unimep*, 18(4), 134-155.
- Silveira, H., & IN, S. (2001). *Inteligência Organizacional e Competitiva*. Brasília: UNB.
- Siska, L. (2016). The contingency factors affecting management accounting in Czech companies. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(4), 1383-1392.
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871.
- Sponem, S.; Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30 (1), p. 47-6

- Troczyński, P. O. T., Lorenzini, L. P., Santi, D., Toigo, L. A. (2019). A influência da participação e folga orçamentária na assimetria informacional: um estudo com acadêmicos de pós graduação. In *III Conferência de gestão de negócios-Unioeste*. Cascavel. Paraná. Brasil
- Tung, N. H. (1994). *Orçamento empresarial e custo-padrão*. Rio de Janeiro: Ed. Universidade-Empresa.
- Valor Econômico. (2020). Recuperado em 05 de novembro, 2020, de <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/11/05/reajustes-no-aco-ja-chegam-a-40-este-ano.ghtml>
- Valor Econômico. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://valor.globo.com/financas/noticia/2020/12/17/bc-espera-inflacao-de-43percent-em-2020-e-34percent-em-2021.ghtml>
- Valor Econômico. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://valor.globo.com/financas/noticia/2020/12/03/projecoes-para-selic-em-2021-evidenciam-contrastes-no-mercado.ghtml>
- Valor Econômico. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://valor.globo.com/financas/noticia/2020/12/15/dolar-deve-rondar-os-r-5-ate-o-fim-de-2021.ghtml>
- Valor Investe. (2021) Recuperado em 19 de Fevereiro, 2021, de <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2020/12/10/pib-de-2021-pode-variara-de-57-pontos-percentuais-a-14-dependendo-de-quadros-sanitrio-e-fiscal-diz-ita.ghtml>
- Veloso, E. (2016). *Orçamento Base Zero: Implantação do modelo em uma instituição da área educacional sem fins lucrativos*. Dissertação de mestrado. Pontifícia universidade católica de São Paulo. São Paulo. SP. Brasil.
- Vergara, S. C. (2005). *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo: Editora Atlas.
- Verhagem, J. A., & Lavarda, C. E. F. (2011). Inovações no processo orçamentário a luz da abordagem contingencial: o caso de uma empresa de grande porte do sul do Brasil. In *Congresso ANPCONT*.
- Vicente, A. Z.; Santos, C. C. (2013) *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Voss, W. A. M. (2014). *A percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento*. Dissertação de mestrado. Fundação escola de comércio Álvares Penteado. São Paulo. SP. Brasil.
- Walter, S. A., & Bach, T. M. (2015). Adeus papel, marca-textos, tesoura ecológica: inovando o processo de análise de conteúdo por meio do atlas. *Ti. Administração: ensino e pesquisa*, 16(2), 275-308.
- Wanzuit, D. R. D. (2009). *Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial: o caso de uma indústria de alimentos*. Dissertação de mestrado. Universidade federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. RG. Brasil.

- Welsch, G. A. (1983). *Orçamento empresarial—planejamento e controle do lucro*; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. Ed. Atlas, SP.
- Weston, J. F., & Brigham, E. F. (2000). *Fundamentos da Administração Financeira* (S. Stancatti, Trad.)
- Woodward, J. (1965). *Industrial Organizations: Theory and Practice* Oxford University: Press.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3a ed.). Porto Alegre, Brasil: Bookman.
- Zdanowicz, J. E. (1989). *Orçamento operacional: uma abordagem prática*. Porto Alegre: Editora Sagra.

APÊNDICE A-ROTEIRO DE ENTREVISTA PRIMEIRA FASE

Coleta de dados do atual orçamento empresarial

SEÇÃO A - Perfil do entrevistado

Nome:

Gênero:

Idade:

Formação:

Função desempenhada:

Tempo de atuação na empresa:

Tempo de atuação nesta atividade:

Fonte: Adptado de Gorla (2011).

SEÇÃO B- Caracterização dos atributos orçamentários

Tipologia orçamentária

1-O orçamento anual é elaborado a partir da fixação dos volumes de vendas e por meio deles são determinados as atividades dos setores da empresa, onde os dados obtidos são fixados para o ano fiscal e não são alterados até o próximo exercício fiscal? (orçamento estático).

2-O orçamento está baseado num prazo móvel que se estende em função de um período fixo, ou seja, quando um período termina é acrescentado um novo período ao final do ciclo, de tal forma que sempre se tenha uma visão de 12 meses do orçamento? (*rolling forecast* ou orçamento contínuo).

3-O orçamento é elaborado para níveis de volumes de vendas diferentes (por exemplo: previsões de mercado do tipo pessimista e realista), mantendo-se os custos fixos e ajustando os custos variáveis aos volumes de vendas em cada nível? (Orçamento flexível).

4-O orçamento é elaborado sem utilizar o orçamento anterior como ponto de partida, onde são examinadas todas as atividades, prioridades e recursos financeiros a partir da "estaca zero", sendo que os gestores terão que justificar a apropriação de recursos para o ano seguinte e a nova relação custo/benefício a ser obtida com o novo orçamento? (orçamento base zero).

5-O orçamento é feito distribuindo-se recursos nas atividades que geram valor para a empresa com base em direcionadores previamente definidos? (orçamento por atividades).

6-A empresa utiliza elabora o orçamento com base em dados anteriores? (orçamento histórico)

Fonte: Adaptado de Voss (2014).

Função orçamentária

7-O orçamento empresarial é utilizado na função de planejamento, ou seja, para a criação de objetivos e metas a serem alcançados? Como esse processo é realizado?

8-O orçamento empresarial é utilizado na função de alocação de recursos, ou seja, para utilizar os recursos financeiros de maneira mais adequada? Como esse processo é realizado?

9-O orçamento empresarial é utilizado na função de avaliação de desempenho permitindo que a organização compare a sua performance com as metas estabelecidas e, bem como, adaptar as atividades operacionais? Como esse processo é realizado?

Fonte: Adaptado de Hansen e Van Der Stede, (2004); Hopwood (2009).

Estrutura orçamentária

10-Como é o processo de elaboração do orçamento de vendas?

11-Como é o processo de elaboração do orçamento de custos?

12-Como é o processo de elaboração do orçamento de despesas?

Fonte: Adaptado de Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011); Bertó e Beulke (2017).

SEÇÃO C- Fatores contingenciais

Ambiente

13-A empresa tem observado as atitudes da concorrência? E essas influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

14- A empresa observa as restrições legais, políticas e econômicas que afetam a empresa? E essas influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

15- A empresa compete por mão de obra? Quais são as ferramentas utilizadas nessa competição? Essa competição por mão de obra influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Hall (1984); Beuren e Fiorentin (2014).

16- A empresa tem competido por compra de insumos? Quais as ferramentas utilizadas nessa competição? Essa competição influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Khandwalla (1972); Beuren e Fiorentin (2014).

Tecnologia

17- A empresa utiliza softwares na gestão da empresa? Eles são integrados em todos os departamentos? Essa integração influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Espejo (2008); Beuren e Fiorentin (2014).

18- A empresa utiliza softwares na gestão orçamentária? Essa utilização influencia na escolha da escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

19- A empresa efetua venda de produtos do comercio eletrônico? Essa metodologia de venda influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

20- A organização possui sistema de gestão integrado focado nos clientes? Esse sistema influencia na escolha da tipologia, função o e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

Estrutura

21- A empresa tem desenvolvido novos produtos? Os mesmos influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Gorla (2011); Beuren e Fiorentin (2014).

22- A contratação e demissão de pessoal influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

23-Como a empresa molda os preços dos produtos? Essa moldagem influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014).

24-A empresa tem realizado investimentos? Quais tipos de investimentos? Esses investimentos influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014).

Estratégia

25- Quais são as políticas que a empresa adota para ter qualidade nos produtos/serviços? Essas políticas influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Goto (2013); Beuren e Fiorentin (2014).

26-A empresa busca ter características únicas nos produtos / serviços? Quais são as políticas adotadas nessa busca? As mesmas influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Junqueira (2010); Beuren e Fiorentin (2014).

27-A empresa busca ter preços inferiores aos praticados pelo mercado? Essas práticas influenciam na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014).

28- A empresa busca ter uma boa imagem no mercado? Quais são as ferramentas utilizadas nessa busca? Essa busca influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

Porte

29- O número de funcionários em tempo integral influencia na escolha da tipologia, função e estrutura orçamentária? De qual maneira?

Fonte: Adaptado de Merchant (1984); Beuren e Fiorentin (2014).

APÊNDICE B-ROTEIRO DE ENTREVISTA SEGUNDA FASE

Avaliação das sugestões de melhorias

Seção D- Atributos orçamentários

Tipologia

30- A tipologia orçamentária sugerida atende as necessidades da organização? Justifique.

31- A tipologia orçamentária sugerida apresenta um bom custo/ benefício? Justifique.

Fonte: Adaptado de Muraro (2007); Voss (2014).

Estrutura orçamentária

32- A estrutura orçamentária de vendas sugerida é adequada para o processo de projeções de períodos futuros?

33- A estrutura orçamentária de custos sugerida é adequada para o processo de projeções de períodos futuros?

34- A estrutura orçamentária de despesas sugerida é adequada para o processo de projeções de períodos futuros?

Fonte: Adaptado de Ribeiro (1997); Carneiro e Matias (2011); Bertó e Beulke (2017).

SEÇÃO E- Fatores contingenciais

Ambiente

45- Qual é sua avaliação sobre a proposta de melhorias orçamentárias no tocante à influência do ambiente no orçamento empresarial?

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003); Beuren e Fiorentin (2014).

Tecnologia

36- Qual é sua avaliação sobre a proposta de melhorias orçamentárias no tocante à influência das tecnologias no orçamento empresarial?

Fonte: Adaptado de Espejo (2008); Beuren e Fiorentin (2014).

Estrutura

37- Qual é sua avaliação sobre a proposta de melhorias orçamentárias no tocante à influência da estrutura no orçamento empresarial?

Fonte: Adaptado de Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014).

Estratégia

38- Qual é sua avaliação sobre a proposta de melhorias orçamentárias no tocante à influência da estratégia no orçamento empresarial?

Fonte: Adaptado de Guerra (2007); Beuren e Fiorentin (2014).

Porte

39- Qual é sua avaliação sobre a proposta de melhorias orçamentárias no tocante à influência do porte no orçamento empresarial?

Fonte: Adaptado de Merchant (1984); Beuren e Fiorentin (2014).

APÊNDICE C- TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO

Prezado (a) Participante,

As informações a seguir são dadas para que você decida se deseja participar do presente estudo que é realizado pelo mestrando Pedro Junior de Oliveira Trocz aluno do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, sob a orientação do Professor Dr. Leandro Augusto Toigo.

Você deve saber que está livre para decidir não participar ou para se retirar a qualquer momento desta pesquisa. A pesquisa tem como premissa analisar como os fatores contingenciais influenciam no orçamento empresarial de uma empresa no setor industrial. Vale ressaltar que os dados e informações obtidos não servirão para qualquer outra finalidade que não seja a desta pesquisa acadêmica, que terá cunho estritamente científico. Os dados fornecidos serão descritos sem divulgação dos nomes das pessoas e da empresa pesquisada.

Não hesite em fazer qualquer pergunta sobre o estudo, seja antes de participar ou durante o tempo que estiver participando. Não existem riscos conhecidos e/ou desconfortos associados a este estudo. Se submetido para publicação, a autoria indicará a participação dos acadêmicos e professores de Ciências Contábeis da universidade.

Por favor, assine o consentimento com o amplo conhecimento da natureza e propósito dos procedimentos, informando seu contato (e-mail e telefone) para compartilhamento dos resultados da pesquisa.

Cascavel-PR, ____ de _____ de 2020.

Assinatura do Participante

Assinatura do Mestrando

Telefone para contato:

E-mail para contato:

**APÊNDICE D-DEFINIÇÃO DAS PREMISSAS E PLANO ORÇAMENTÁRIO
GLOBAL**

Quadro 9

Definição das premissas orçamentárias

Premissas orçamentárias	Cenários		
	Otimista (+25%)	Realista	Pessimista (-25%)
Receitas (100%)			
Tributos s/vendas (12%)			
Custo dos bens e serviços + fretes (30%)			
Comissões (11%)			
Despesas (32%)			
Lucro (15%)			
Número de funcionários			

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

APÊNDICE E-ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA GLOBAL

Quadro 10

Orçamento global anual

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
Receitas																				
Custos fixos																				
Custos variáveis																				
Despesas fixas																				
Despesas variáveis																				
Lucro																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif=Diferença.

Quadro 11
Orçamento de vendas

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
Receitas																				
Produto 1																				
Produto 2																				
Produto 3																				
Produto 4																				
Produto 5																				
Impostos s/vendas																				
Icms sub/tributária																				
Icms																				
Ipi																				
Pis/cofins																				
Fat líquido total																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 12

Orçamento de produção e estoque de produtos

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
1 - Estoque inicial																				
2 - Estoque final																				
3 - Variação estoque (2-1)																				
4 - Venda do trimestre																				
5 - Produção do trimestre(3+4)																				
Produto 1																				
Produto 2																				
Produto 3																				
Produto 4																				
Produto 5																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif=Diferença.

Quadro 13

Orçamento do estoque físico da matéria prima

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
Estoque inicial																				
(+)Compras																				
(=)Subtotal																				
(-)Consumo do trimestre																				
(=)Estoque final																				
Mat 1																				
Mat 2																				
Mat 3																				
Mat 4																				
Mat 5																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif=Diferença.

Quadro 14

Orçamento do custo da matéria prima

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
Estoque inicial																				
Compras																				
Subtotal																				
Custo médio unitário																				
Custo total																				
Estoque final																				
Custo unit. De aquisição																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 15

Orçamento do custo da mão de obra direta

Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual			
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%												
Produção																				
Tempo mod p/unid.(minutos)																				
Horas totais consumidas																				
Custo p/hora mod																				
Custo total																				

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 16

Orçamento de despesa fixa e custo fixo global

	Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual				
		Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%													
Custos	Salários e encargos trabalhistas																					
	Aluguel de equipamentos																					
	Depreciação maquinas																					
	Seguros prédio																					
	Material de limpeza																					
	Seguro pessoal																					
	Agua																					
	Energia elétrica																					
	Total																					
Despesas	Aluguel																					
	Honorários																					
	Salários e encargos trabalhista																					
	Energia elétrica																					
	Seguros prédio																					
	Publicidade																					
	Pró-labore																					
	Agua																					
	Despesas de representação																					
	Seguros pessoal																					
	Total																					

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 17

Orçamento de despesa fixa e custo fixo por departamento

	Trimestres	1º Trimestre				2º Trimestre				3º Trimestre				4º Trimestre				Anual				
		Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%													
Custos	Salários e encargos trabalhistas																					
	Aluguel de equipamentos																					
	Depreciação maquinas																					
	Seguros prédio																					
	Material de limpeza																					
	Seguro pessoal																					
	Água																					
	Energia elétrica																					
	Total																					
Despesas	Aluguel																					
	Honorários																					
	Salários e encargos trabalhista																					
	Energia elétrica																					
	Seguros prédio																					
	Publicidade																					
	Pró-labore																					
	Água																					
	Despesas de representação																					
	Seguros pessoal																					
	Total																					

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 18

Orçamento do custo de produção do produto

Trimestres	1° Trimestre				2° Trimestre				3° Trimestre				4° Trimestre				Anual				
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%													
Custo da matéria-prima																					
Custo da mod																					
Cif																					
Custo total de produção																					
Volume de produção																					
Custo unit. Do produto																					

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 19

Orçamento do estoque monetário do produto acabado

Trimestres	1° Trimestre				2° Trimestre				3° Trimestre				4° Trimestre				Anual				
	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%													
Estoque inicial																					
Custo de produção																					
Subtotal																					
Custo médio unitário																					
Custo do produto vendido																					
Estoque final																					

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 20
Orçamento de investimento e financiamento

	Trimestres	1º trimestre				2º trimestre				3º trimestre				4º trimestre				Anual				
		Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%	Orç	Rea	Dif-R\$	Dif-%													
Dre	Financiamento																					
	Receitas financeiras																					
	Despesas financeiras																					
	Total																					
	Investimento																					
	Venda de imobilizados																					
	Baixa de imobilizados																					
	Total																					
Balanço patrimonial	Financiamento																					
	Empréstimos																					
	Financiamento																					
	Capital social																					
	Total																					
	Investimento																					
	Investimento em controladas																					
	Imobilizados																					
	Terrenos																					
	Reavaliação terrenos																					
	Outros imobilizados																					
	(-) Depreciação acumulada																					
	Imobilizado líquido																					
	Intangível																					
Total																						

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2013). Legenda: *Orç=Orçado, *Rea= Realizado, *Dif= Diferença.

Quadro 21
Cronograma planejamento operacional orçamentário

Etapas	Setor responsável	Julho				Agosto				Setembro				Outubro				Novembro				Dezembro			
1-Matriz SWOT	Diretoria/controladoria	X	X	X	X																				
2-Análise dos cenários	Diretoria/controladoria	X	X	X	X																				
3-Definição da tipologia orçamentária	Diretoria/controladoria			X	X	X	X																		
4-Definição das premissas orçamentárias	Controladoria				X	X	X	X	X																
5-Orçamento anual global	Controladoria						X	X	X	X	X														
5.1-Orçamento de vendas	Diretoria/controladoria/Dir. vendas							X	X	X	X	X	X												
5.2-Orçamento de produção e estoque de produtos	Controladoria									X	X	X	X												
5.3-Orçamento do estoque físico da matéria-prima	Controladoria									X	X	X	X												
5.4-Orçamento do custo da matéria-prima	Controladoria									X	X	X	X	X											
5.5-Orçamento do custo de mão de obra direta	Controladoria										X	X	X	X	X										
5.6-Orçamento de despesa e custo fixo	Controladoria												X	X	X	X									
5.6-Orçamento de despesas e custo fixo por departamento	Controladoria												X	X	X	X									
5.7-Orçamento do custo de produção de produto	Controladoria														X	X	X	X							
5.8-Orçamento do estoque monetário do produto acabado	Controladoria																		X	X	X	X			
5.9-Orçamento de investimento e financiamento	Diretoria/controladoria																		X	X	X	X			

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2003).