



## **Orçamento Empresarial como Ferramenta de Planejamento: Um Estudo de Caso em uma Concessionária do Setor de Implementos Rodoviários**

Andrea Simoni Kiekow, Rosani Elisabete Graebin, Marta Elisete Ventura Motta

### **RESUMO**

Diante do cenário competitivo e dinâmico das organizações, a capacidade de previsão de gerenciamento de forma dinâmica, rápida e eficaz é fundamental para sua sobrevivência. Neste sentido as organizações passaram a preocupar-se com elementos novos e relevantes dentro de seu planejamento estratégico, que é o planejamento orçamentário, mais especificamente o orçamento empresarial. Segundo Frezatti (2009) pode ser considerado um dos pilares da gestão, pois reflete as prioridades e a direção da entidade para determinado período, proporcionando condições de avaliação do desempenho de suas áreas e gestores. Assim, o presente estudo teve o objetivo de identificar o tipo ideal de planejamento orçamentário para uma concessionária do setor de implementos rodoviários. A abordagem utilizada para este estudo foi a qualitativa, sendo que a técnica foi o estudo de caso. Os principais resultados neste estudo demonstraram que o orçamento matricial na concessionária retrataria de forma eficaz os planos operacionais e financeiros da empresa, além de permitir identificar os pontos chaves da concessionária, principalmente os fracos e vulneráveis, possibilitando assim, a aplicação de medidas corretivas.

### **1 INTRODUÇÃO**

Diante de um novo cenário apresentado pela economia mundial, as organizações passaram a preocupar-se com elementos novos e relevantes dentro de seu planejamento estratégico. Neste contexto, o plano orçamentário assumiu questões como a geração de valor para empresa, as estratégias socioambientais, a sustentação de seus valores e a maximização de seus objetivos. Por isso, o orçamento surgiu da necessidade do mercado, fazendo com que as empresas busquem a perfeição e consigam superar a concorrência.

Neste contexto das organizações, o orçamento empresarial é uma ferramenta de planejamento e controle utilizada pelas grandes empresas desde o início do século passado. Em um cenário de restrições, com a prévia definição de investimentos e despesas, evitar-se-iam dispêndios desordenados e assegurar-se-ia o emprego mais eficiente de recursos (LUNKES, 2009). Esta seria a função do orçamento empresarial: servir como auxílio do controle gerencial.

Com o objetivo de definir padrões de controle e gestão do planejamento financeiro, as empresas buscam por meio da utilização do orçamento empresarial, para manter um mínimo de retorno de suas atividades e remunerar seus sócios, gerando valor para organização e competindo de forma eficiente no mercado. O orçamento deve contemplar as ações tomadas no planejamento estratégico e após sua elaboração, aprovação e divulgação, é fundamental o acompanhamento e controle orçamentário, monitorando o plano estratégico e corrigindo desvios (FREZATTI, 2009).

Assim, o tema da presente pesquisa foi demonstrar qual a importância do planejamento orçamentário para uma concessionária do setor de implementos rodoviários, uma vez que a utilização do orçamento empresarial poderia retratar os planos operacionais e financeiros da concessionária transformando-os em valores mensuráveis.

O orçamento empresarial sob o ponto de vista da análise permitiria a concessionária identificar seus pontos vulneráveis, possibilitando a aplicação de medidas corretivas de forma ágil e eficaz. Por outro lado, possibilitaria também, avaliar novos investimentos visualizando as oportunidades que poderiam ser exploradas pela empresa, além de permitir uma redução de custos e, conseqüentemente, de preços dos seus produtos e serviços em relação a seus concorrentes.

Diante disso, o objetivo geral desse estudo foi identificar o tipo ideal de planejamento



orçamentário para uma concessionária do setor de implementos rodoviários. Identificado e implantado de forma eficaz o modelo orçamentário adequado para essa concessionária, poderá ser percebido, a médio e longo prazo, um grande progresso econômico financeiro da organização.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: capítulo um com a introdução, no capítulo dois o referencial teórico, no capítulo três os procedimentos metodológicos, no capítulo quatro a apresentação e análise dos resultados e no quinto e último capítulo as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 PLANEJAMENTO

O planejamento orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos. É responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos durante todo o processo de gestão empresarial, com base nos parâmetros definidos que orientam a execução das atividades empresariais e os critérios para avaliar o desempenho (LUNKES E SCHNORRENBURGER, 2009).

Segundo o Dicionário Michaelis, o planejamento é o ato de projetar um trabalho ou um serviço. Pode ser entendido também como a determinação dos objetivos ou das metas de um empreendimento, como também da coordenação de meios e de recursos para atingi-los (MICHAELLIS, 2014). O seu objetivo diz respeito ao que se quer alcançar, direciona as especificações das atividades e esforços das pessoas sem que haja desperdício e chances de ineficácia nas ações empreendidas (ANDRADE, 2007).

Um efetivo planejamento e controle são essenciais para o alcance das metas e objetivos de uma organização. Enquanto o planejamento eficaz assegura que as metas sejam determinadas, o controle eficaz assegura que os planos selecionados sejam implementados adequadamente (HERATH; INDRANI, 2007). Uma vez inserido o orçamento no âmbito do planejamento, é importante entendê-lo no processo, ou seja, qual o papel que os gestores desejam dar e qual a extensão do processo. Corresponde a definir os papéis do planejamento estratégico e do orçamento dentro da visão de uma entidade em particular (VAN DER STEDE, 2001).

Planejar é uma das atividades básicas e clássicas exercidas pelo administrador e deve ser desempenhada da melhor forma possível para que o processo administrativo consiga gerar os resultados que são esperados do mesmo (CARVALHO, 2004). E também é diminuir, ao seu favor, as incertezas que envolvem a empresa, tendo em vista o ambiente agressivo em que estão inseridas (LEMONS ET AL, 2004). A elaboração e implementação de um planejamento são ações essenciais para a busca e manutenção da competitividade de um empreendimento, devendo ser sustentados por uma comunicação clara e eficiente entre os gestores, com a participação e comprometimento de todos os envolvidos no processo (ZUIN E QUEIROZ, 2006).

A transformação das estratégias em um plano operacional, refletido no orçamento, pode apresentar sérias dificuldades, visto que seus componentes variam nas empresas, tanto no que diz respeito aos seus elementos, quanto ao escopo das decisões, que são tomadas em diferentes graus de abrangência. Igualmente a questão da participação dos gestores pode assumir diferentes formatações. Finalmente, o próprio grau de formalização, bem como a maneira como ela ocorre, pode ser diferenciado entre as organizações.

Estas questões afetam diretamente a utilização do orçamento, pois, se não ficar claro para os gestores o que deve ser feito, resolvido e decidido na fase do planejamento estratégico, será na fase do orçamento que essas demandas serão atendidas, podendo prejudicar o desempenho da organização. Dessa maneira, não faz sentido desenvolver o orçamento sem a prévia elaboração do planejamento estratégico e, caso isso ocorra, a organização poderá ter problemas ao ter de resolver questões que deveriam ter sido discutidas anteriormente (FREZATTI, 2009).



## 2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Integrando o processo de planejamento operacional da organização, o orçamento empresarial constitui-se em parâmetro para a avaliação dos planos e permite a apuração de resultados por área de responsabilidade, desempenhando papel de controle por meio dos sistemas de custos e de contabilidade. Normalmente, o período do orçamento é de um ano, podendo sofrer ajustes mensais, trimestrais, semestrais, entre outros (LUNKES, 2009).

Segundo Ferreira (2009), orçamento é o ato de orçar; cálculo; discriminação da origem (receitas, rendas, remunerações) e da aplicação (gastos, custos, despesas, investimentos) dos recursos a serem usados para determinado fim. É a projeção de receita e gastos que uma organização elabora para determinado período de tempo (CARNEIRO E MATIAS, 2011). É também, o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício (FREZATTI, 2009). Foi definido como uma combinação de fluxo de informação, processos e procedimentos administrativos que geralmente são parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização (MERCHANT, 2007).

Em sua forma tradicional e como regra geral, o orçamento é elaborado por departamento, observada a estrutura organizacional. O chamado centro ou área de responsabilidade pode ser, por exemplo, uma unidade de negócio, departamento, processo, atividade ou conta contábil (LUNKES, 2009). Deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem às definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária. Analisar o orçamento só se torna possível a partir de uma perspectiva multifacetada que leva em consideração as múltiplas dimensões políticas, sociais, culturais e técnicas do processo orçamentário (GIACOMONI, 2012).

Dentro do processo orçamentário estão as funções administrativas de planejamento e controle. Sobre esse cerne, discutem o orçamento em duas dimensões a partir de suas funções: (i) o orçamento como processo de planejamento (planejamento, coordenação, alocação de recursos e determinação dos volumes operacionais); (ii) orçamento como um diálogo (comunicação, conscientização e motivação) (AX E KULLVEN, 2005).

O orçamento é peça importante no processo decisório e, nesse sentido, o sucesso do processo orçamentário está na integração, na sinergia e nas políticas, nas diretrizes, nos planos e nas metas que devem ser repassadas para os gestores de todos os departamentos ou setores da organização (LEITE ET AL, 2008). Deve atingir toda a hierarquia da empresa, desde o nível estratégico até o operacional, reproduzir as estruturas existentes e obedecer rigidamente à estrutura contábil e aos planos de contas.

Além disso, o orçamento da forma como foi desenhado no início de sua implementação processual, gera para a empresa direta declaração da missão e dos objetivos estratégicos da empresa, tanto de curto prazo como de longo prazo, reunindo, assim, gestores dos diferentes níveis hierárquicos (LIBBY E LINDSAY, 2010). Envolve decisões sobre alocação de recursos e constitui um instrumento de impacto sobre a motivação dos gestores e de conformidade com as normas sociais vigentes. Abre-se então mais uma perspectiva para o orçamento no que tange o efeito que os resultados gerados por este instrumento pode causar no grupo gestor, ou seja, nas variações dos aspectos psicológicos dos envolvidos com o processo diante das diversas situações rotineiras.

Por consequência disso, reforça-se o possível uso do orçamento como mecanismo de alocação de recursos dos acionistas na organização e controle do uso dos recursos distribuídos pelo mesmo. Com o orçamento é possível realizar a alocação de recursos e a avaliação do desempenho dos gestores por meio do cumprimento do planejado em orçamento para o exercício, tornando-se um importante parâmetro para aferição da qualidade de gestão (COVALESKI E OUTROS, 2003).

Os orçamentos encorajam a coordenação porque as várias áreas e atividades da organização precisam todas trabalhar em conjunto para poder realizar os objetivos estabelecidos (HANSEN E



MOWEN, 2003). No processo orçamentário, são estabelecidas metas empresariais, individuais e de equipes. Problemas de comportamento humano podem surgir, se a meta (A) for inatingível, (B) for muito fácil de atingir ou (C) gerar conflitos entre a empresa e os objetivos dos funcionários.

Desta forma pode-se observar como o problema de assimetria informacional fica imerso dentro do processo orçamentário e outorga uma guia ao entendimento do fenômeno da assimetria informacional (WARREN E OUTROS, 2008). O orçamento empresarial decorre do planejamento estratégico, sendo instrumento que auxilia o gestor em suas funções administrativas. Planejamento estratégico e orçamento apoiam as tomadas de decisões e as direcionam ao alcance dos objetivos organizacionais (CASTANHEIRA, 2008).

Além disso, o orçamento é fundamental para a gestão organizacional por ser ferramenta importante na tomada de decisões estratégicas, avaliação de desempenho, atribuição de responsabilidades, participação subordinada e criação de ideias (AL-KHADASH ET AL., 2012). Pode ser considerado um dos pilares da gestão, pois reflete as prioridades e a direção da entidade para determinado período, proporcionando condições de avaliação do desempenho de suas áreas e gestores (FREZATTI, 2009).

Existem organizações que ainda utilizam a intuição e o improviso com a expectativa de atingir seus objetivos, sendo que a prática comum é a não utilização: (a) do orçamento empresarial; (b) de métodos estatísticos na elaboração das projeções; e (c) de sistemas de informações nos processos decisórios. Isso dificulta a definição acurada de quanto vender, a que preço, quais os custos atribuídos a cada produto, quanto são as despesas normais e de quanto será o resultado para o exercício seguinte. Algumas organizações sequer descrevem sua intenção de crescer ou em quanto pretendem aumentar a sua participação no mercado (SIMAS ET AL., 2008).

### 2.3 ORÇAMENTO MATRICIAL

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), o orçamento surge como um exame minucioso dos gastos com acompanhamento e controle de gastos por setor. Tem por base uma matriz, formada por linhas, representadas pelas contas contábeis, por colunas, entidades e centros de custos. É um método de planejamento e controle orçamentário aplicável a qualquer organização. Tem como foco o controle de custos e desperdícios, objetivando o aumento do resultado da empresa.

Esta metodologia tem o objetivo de promover melhor a locação de recursos, melhor detalhamento e controle e a redução dos custos e despesas fixas, através de análises detalhadas dos gastos, metas de redução específicas para cada gasto em cada departamento, sempre alinhado com as prioridades da organização, conforme previamente definidos em seu planejamento estratégico (HOLZBACH, 2008).

No Orçamento Matricial são definidos pacotes de gastos e os gestores de cada pacote são responsáveis pelo controle e gestão dos gastos de determinada conta, definindo metas preliminares para cada unidade de negócios e estabelecendo padrões de gastos de acordo com a organização, com o compromisso de produzir mais e gastar menos, assim, cada unidade de negócios deve servir de modelo para as outras áreas (CARPES, 2008).

Para os autores CARVALHO (2006 apud HOLZBACH, 2008) e REBOUÇAS (2002 apud SOUZA, 2010), as principais vantagens na utilização do Orçamento Matricial: grau de controle elevado tanto por parte dos gestores dos pacotes quanto pelos gerentes de cada departamento, de forma adequada e coerente; melhor visão de comportamento dos gastos, pois cada gerente pode comparar seus gastos com os de outras unidades; especialização do gestor de pacotes, proporcionando condições de conhecer e propor iniciativas para racionalização dos gastos; integração entre os gestores afim de equilibrar os interesses de cada unidade funcional; redução de desperdícios por meio de melhor realocação ou eliminação de gastos desnecessários; aprimoramento técnico das equipes de trabalho; cumprimento de prazos; uso adequado dos



recursos; regras claras e controle contínuo das atividades.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo detalha qual o caminho seguido na pesquisa, qual a amostra estudada, as formas por meio das quais foram coletados os dados, bem como a metodologia aplicada neste processo. O método científico é aquele que busca descrever a realidade (ações e interações) de maneira verídica, permitindo encontrar respostas aos problemas estabelecidos (HAIR JR. ET AL., 2005).

Quanto à natureza, este estudo objetiva gerar conhecimento para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos, isto é, busca investigar qual a importância do planejamento orçamentário para uma concessionária do setor de implementos rodoviários. No que se refere à abordagem, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, por apresentar o propósito de diagnosticar uma situação, procurar alternativas e descobrir novas ideias. Esse tipo de pesquisa geralmente utiliza técnicas tais como: pesquisa de dados secundários (histórico), estudos piloto (por exemplo, entrevistas por meio de grupos focais), pesquisas de avaliação de experiência e estudo de casos. É utilizada com o objetivo de esclarecer (ou clarificar) problemas de gestão ambígua.

Assim, a pesquisa exploratória é adotada quando se deseja um melhor entendimento das dimensões de um problema. Os estudos exploratórios proveem informações para se analisar uma situação, sem, no entanto apresentar evidências conclusivas que definam um modo particular de decisão ou ação. Em geral, uma pesquisa exploratória é conduzida com a expectativa que será necessária a realização de pesquisas subsequentes para elucidar evidências conclusivas sobre os resultados encontrados (ZIKMUND, 2003).

Por se tratar de uma pesquisa exploratória, a estratégia de investigação adotada foi o estudo de caso único, que significa que a empresa selecionada para o estudo será tratada como uma unidade única de análise (YIN, 2005). O método do estudo de caso é o mais adequado quando as questões "como" e "por que" são propostas para estudar um fenômeno contemporâneo, inserido em um contexto real e sobre o qual o investigador tem pouco controle (YIN, 2010). O mesmo autor afirma que o protocolo de estudo de caso tem por objetivo orientar o investigador no processo de coleta, análise e interpretação das observações. É um modelo lógico para coleta de provas que permitem ao pesquisador fazer inferências relativas às relações causais entre as variáveis da investigação.

A amostra selecionada foi uma concessionária do setor de implementos rodoviários. O método de coleta compreendeu visita às instalações, e análises documentais pertinentes. Os documentos analisados foram: relatórios de demonstração de resultado, balancetes contábeis e outros, os quais proporcionaram um entendimento melhor dos processos. Além de demonstrar qual a importância do planejamento orçamentário para esta empresa, pretendeu auxiliar o gestor nas tomadas de decisão, podendo-se utilizar uma ferramenta de cunho financeiro, visando à melhoria do desempenho geral da organização, pela adoção dessa ferramenta.

Os dados coletados na pesquisa foram analisados por meio de técnica de análise de conteúdo, pautando-se pela revisão teórica apresentada. Entre as técnicas utilizadas para realização de análise de conteúdo, destacam-se a análise léxica, que utiliza como material as próprias unidades de vocabulário (BARDIN, 2004).

### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O orçamento empresarial demonstra ser uma ferramenta de planejamento e controle que possibilita aos gestores visualizar as mudanças e adaptar-se a elas. Por ser uma ferramenta dinâmica, é passível de ser ajustada durante a sua execução, o que faz com que ela seja eficaz para aquilo que foi projetada. Nesse estudo observou-se a ineficácia da organização na execução e



planejamento da ferramenta orçamentária.

O orçamento utilizado pela concessionária, objeto desse estudo, propunha a execução de um plano financeiro, com objetivo de facilitar a gestão de suas contas de receitas e despesas, projetando seus futuros resultados. Com a utilização desta ferramenta de controle e planejamento, a concessionária pretendia realizar uma avaliação prévia do alcance ou não das metas e resultados, objetivando que a organização desenvolvesse ações antecipadas diante de cenários não desejados e, possibilitando estudos de viabilidade de novas operações planejadas no campo estratégico, quando o cenário futuro fosse considerado como desejável. O que, conforme observação realizada nesse estudo, não ocorria na organização estudada.

O envolvimento dos gestores e das equipes limitava-se a receber os resultados no formato de planilhas, muitas vezes, extrapolando um período mensal após o fechamento do exercício em questão, sem uma análise comparativa entre o que estava orçado com o ocorrido de fato. Dessa forma, o orçamento perdia sua função e tornava-se ineficaz. Mesmo quando os números realizados eram comparados aos orçados e, constatava-se um “estouro” em alguma das contas do orçamento, ainda assim, não eram tomadas ações de para correção e prevenção.

Diante disso e com base nas características da empresa em questão, foi sugerido um modelo de controle de orçamento, que visa possibilitar o acompanhamento de todas as categorias de receitas e despesas, a fim de viabilizar uma projeção para períodos futuros, bem como, uma análise em tempo real, com o objetivo de tomar as decisões de forma planejada e instantânea.

O orçamento Matricial mostrou-se adequado para o sucesso dessa organização. Essa ferramenta nortearia a empresa rumo ao atendimento de suas metas pré-estabelecidas em seu planejamento, integrando todos os setores na busca de um mesmo objetivo. Pode-se dizer que o orçamento matricial surgiu a partir da necessidade da gestão dos recursos financeiros nas organizações, relacionando-os com as estruturas matriciais, integrando, assim, o orçamento com o gerenciamento por processos (BUREAU VERITAS, 2008).

A estrutura matricial tem como objetivo maximizar as forças e minimizar as fraquezas de uma empresa. Essa estrutura de orçamento também pode ter em sua matriz baseada na perspectiva de produtos. Considerando o exposto, deduz-se que a estrutura matricial oferece certas vantagens para a empresa que a adota, tendo em vista que, como teve origem na combinação da estrutura funcional com a de projetos, a empresa pode usufruir das vantagens das duas formas estruturais (HATCH, 1997; DONNELLY 2000).

No sistema orçamentário matricial, o controle deve ser feito semelhante a um sistema de sinaleiras, ou seja, ao lado de cada variação deve aparecer um indicador que demonstre se aquele gasto está ou não dentro do previsto. Se o gasto está conforme foi orçado, aparecerá uma sinaleira verde, informando normalidade. Se o gasto estiver acima do orçado deve aparecer uma sinaleira vermelha, indicando anormalidades. E, se o gasto estiver acima do orçado, porém dentro de limites aceitáveis pela organização e definidos em seu planejamento, aparecerá uma sinaleira amarela, indicando atenção naquele determinado gasto (ZDANOWICZ, 2007 apud HOLZBACH, 2008).

Assim, o orçamento matricial pode ser entendido como um método de planejamento e controle para auxiliar a organização a ser mais competitiva, principalmente, no que se refere ao ambiente externo, que é uma variável extremamente significativa (IMOUSILLE apud CHENHALL, 2003).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fatores como mercado altamente competitivo, pesada carga tributária, elevados custos de financiamento, má gestão dos recursos, entre outros, exigem das empresas um planejamento que demonstre um “norte” para suas tomadas de decisão. Os orçamentos são as ferramentas mais utilizadas por grandes empresas quando o assunto é planejamento e controle, pois eles possibilitam



que os gestores planejem melhor o futuro da organização, traçando planos e controles eficazes para estruturar a empresa para o mercado (VOLTZ, 2012).

Nesse estudo, o objetivo foi demonstrar qual a importância do planejamento orçamentário em uma concessionária do setor de implementos rodoviários. Observou-se que existem alguns fatores que tem influência direta na eficácia da implantação do orçamento na concessionária. A organização deverá observar seus princípios fundamentais e valorizar a cultura do orçamento, ressaltando para a gestão os benefícios da utilização dessa ferramenta.

Como consequência a organização teria o alinhamento do processo de execução do sistema orçamentário. Dessa forma, depois de apurados os dados efetivos das operações, os mesmos seriam comparados ao que foi previamente orçado. Depois do amadurecimento do processo, as comparações já poderiam acontecer durante o mês em vigência, o que seria a maximização do uso da ferramenta. Um programa de orçamento empresarial e controle orçamentário bem estruturado requerem muito desempenho e responsabilidade de cada um dos elementos envolvidos em todas as etapas do processo. Nesses moldes o modelo sugerido para a concessionária é o orçamento matricial.

O orçamento matricial na concessionária retrataria de forma eficaz os planos operacionais e financeiros da empresa. Do ponto de vista da análise, permitiria identificar os pontos chaves da concessionária, principalmente os fracos e vulneráveis, possibilitando assim, a aplicação de medidas corretivas. Por outro lado, permitiria de igual forma, aproveitar os pontos positivos e favoráveis, tornando-os oportunidades a serem explorados pela empresa. O processo de implantação do orçamento matricial deveria ser desenvolvido gradualmente e por fases, visando minimizar o impacto causado pelas alterações dentro da cultura organizacional da empresa.

O Orçamento Matricial é recomendado às empresas que procuram o acompanhamento diário de seus custos, de forma a tornar a empresa mais competitiva em termos de preço, qualidade e serviço. É um dos métodos de gestão empresarial que está sendo utilizado por empresas de vanguarda do terceiro milênio, pois apresenta regras claras e controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor (ZDANOWICZ 2005 apud CARPES, 2008). O objetivo principal da elaboração do Orçamento Matricial é gastar menos fazendo mais, incorrendo em redução de valores de alguns itens. No entanto, essa redução de alguns valores deve ocorrer sem prejudicar a satisfação do cliente e a remuneração ao acionista (SANTOS, 2008).

Os dirigentes da concessionária compreenderem o papel do planejamento nos negócios, perceberem os benefícios que a ferramenta orçamentária traz para a organização, disponibilizarem os recursos adequados e delegarem a autoridade pertinente a todos os níveis da empresa, preparando-os para tomar ações e iniciativas pró ativas, que concretizem solidamente a implementação do sistema orçamentário e garantem a eficácia da ferramenta, elevando assim, a participação de todos nesse processo, seria uma excelente receita de sucesso nessa implementação. Treinamentos e estudos sobre a aplicação do orçamento matricial seriam muito positivos para a concessionária.

É conveniente ressaltar que os assuntos não foram esgotados e que como proposta de pesquisas futuras sugere-se avaliar a eficiência de consolidar o orçamento matricial no sistema operacional da empresa. Em tempo real, o gestor saberia o quanto já foi tomado de recursos de cada conta orçada, podendo dessa forma tomar ações pró ativas antes do fechamento do mês.

## REFERÊNCIAS

AL-KHADASH, H.A.; EL-SHEIKH, E.; MAH'D, O.; NASSAR, M. **Financing and Management of Higher Education: Evidence from Jordan**. *International Business Research*, v. 5, n. 5, p. 71-87, May, 2012.



- ANDRADE, J. H. **Planejamento e controle da produção na pequena empresa**. Estudo de caso de fatores intervenientes no desempenho de um empreendimento metalúrgico da cidade de São Carlos. São Carlos: Dissertação de Mestrado – USP, 2007.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 10. ed. americana. São Paulo: Atlas, 2006.
- AX, C.; KULLVEN H. (2005), **Den nya Ekonomistyrningen**. Upplaga 3 (The new management and cost accounting, 3<sup>rd</sup> ed.] (Malmö, Swede: Liber).
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 3 ed. Lisboa. Edições 70, 2004.
- BUREAU VERITAS: activity report 2008. Disponível em: <<http://asp.zone-secure.net/v2/index.jsp?id=198/1088/3587&lng=en>> Acesso em: 01 de novembro de 2015.
- CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. **Orçamento empresarial: teoria, prática e novas técnicas**. São Paulo: Editora Atlas (2011).
- CARVALHO, F. **Práticas de planejamento estratégico e a sua aplicação em organizações do terceiro setor**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- CARPES, A.M. da S.et al. **Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses**. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba-PR, Nov. 2008.
- CASTANHEIRA, D.R.F. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Economia – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- CHENHALL, R. – **Management control systems design within its rganizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**. Accounting, Organization and Society, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em Administração**. – 7. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2003.
- COVALESKI, M.A.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. **Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration**. Journal of Management Accounting Research, 2003.
- DONNELLY, J. H., Jr. **Administração: Princípios de Gestão Empresarial**. Rio de Janeiro: McGrawHill, 2000.
- EKHOLM, B.; WALLIN, J. **The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed an Flexible Budgets**. Journal of Business Finance & Accounting, 38 (January/March 2011), 145-164. doi: 10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x
- FERREIRA, A. B. de H. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas 2009.
- \_\_\_\_\_. **Orçamento empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.





- GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- HAIR JR, J. F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução Leme Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Thomson, 2003.
- HATCH, M. J. **Organization Theory – Modern, Symbolic and Post Modern Perspectives**. New York: Oxford University Press, 1997.
- HERATH, S. K.; INDRANI, M.W. **Budgeting as a competitive advantage: evidence from Sri Lanka**. Journal of American Academy of Business, Cambridge, v.11, n.1, p. 79-91, March 2007.
- HOLZBACH, V. **Uma abordagem da metodologia do orçamento matricial em uma pequena empresa do setor calçadista**. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2008.
- LEITE, R. M.; et al. **Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006**. Revista de Contabilidade e Finanças, 2008.
- LE MOS, A, C. F. V. et al. **O planejamento estratégico como ferramenta competitiva**. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 7., São Paulo. Anais. São Paulo: FEA-USP, 2004.
- LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. **Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice**. Management Accounting Research, 2010.
- LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J.; CODESSO, M. M.; RIPOLL-FELIU, V. **Práticas orçamentárias: um estudo em portos do sul do Brasil**. In: CONGRESO IBEROAMERICANO DE CONTABILIDAD E GESTIÓN, 7. CONGRESO IBEROAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN EMPRESARIAL Y CONTABILIDAD, 9. Valência, 2013.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MERCHANT, K. A. **O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial**. Revista de Contabilidade e Organizações – RCO – 1(1), 104-121, 2007.
- MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/>. Acesso em 01. maio 2014.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- SANTOS, J. L. dos S. et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.
- SIMAS, F. K.; COSTA, A. M.; MORITZ, G. de O. **Um Estudo sobre a Organização e o Desenvolvimento do Processo Orçamentário em Empresas de Tecnologia de Florianópolis**. Revista de Ciências da Administração, mai./ago. 2008.
- VAN DER STEDE, W.A. **Measuring tight budgetary control**. Management Accounting Research, v. 12, n. 1, p.119-137, March 2001.



VOLTZ, M. F. **Orçamento Matricial e Base Zero: Vantagens do Alinhamento dessas ferramentas para o controle orçamentário.** Trabalho de Conclusão de curso de graduação apresentado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, 2012.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Tradução Daniel Grassi – 3. Ed. – Porto Alegre: Bookman, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Porto Alegre: Ed. Bookman, 2010.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional: uma abordagem prática.** Porto Alegre: Sagra, 1983.

ZIKMUND, W.G. **Business research methods.** 7th ed. Mason: Thompson South – Western; 2003.

ZUIN, L. F. S.; QUEIROZ, T. R. **Agronegócios: gestão e inovação.** São Paulo: Saraiva, 2006.