

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
ESPECIALIZAÇÃO CONTABILIDADE E FINANÇAS

KETLYN MARCIELLY BOMFIM GOMES DE LIMA

**ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À
GESTÃO DAS EMPRESAS**

CURITIBA-PR

2015

KETLYN MARCIELLY BOMFIM GOMES DE LIMA

**ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À
GESTÃO DAS EMPRESAS**

Monografia apresentada à
Universidade Federal do Paraná, como
exigência final para obtenção do título
de especialização em Contabilidade e
Finanças.

Orientadora: Dra. Márcia Bortolucci
Espejo

CURITIBA - PR
2015

RESUMO

DE LIMA, K.M.B.G. ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO DAS EMPRESAS.

A presente monografia tem como objetivo apresentar o uso do orçamento empresarial como ferramenta na tomada de decisões nas micro e pequenas empresas atendidas por um escritório de contabilidade, na região de Curitiba-PR. Em se tratando de objetivos, o presente estudo tem como objetivo geral verificar se as micro e pequenas empresas atendidas por um escritório de contabilidade realizam previsões orçamentárias. Os objetivos específicos propostos são: identificar se as MPEs usam o orçamento como ferramenta para tomada de decisão, verificar quais informações gerenciais são importantes para previsão orçamentária e identificar a importância da previsão orçamentária para tomada de decisão. A justificativa para o trabalho é o alto grau de competitividade e a necessidades de ferramentas que auxiliem a tomada de decisão. A metodologia utilizada foi abordagem quantitativa, descritiva e *survey*. O referencial apresentou primeiramente a definição de gestão e orçamento empresarial, posteriormente foi explanado sobre cada tipo de orçamentos e suas etapas de elaboração.

Palavras-chave: Gestão empresarial, planejamento, orçamento.

RESUMO	3
1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	6
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	7
1.3 OBJETIVOS	7
1.3.1 Objetivo Geral	8
1.3.2 Objetivos Específicos	8
1.4 JUSTIFICATIVA	8
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	9
2.1 GESTÃO EMPRESARIAL	10
2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL	14
2.2.1 ETAPAS DO ORÇAMENTO	17
2.2.1.1 Orçamento de Vendas	19
2.2.1.2 Orçamento de Produção	19
2.2.1.3 Orçamento de Matéria-Prima	20
2.2.1.4 Orçamento de Mão-de-Obra Direta	20
2.2.1.5 Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação	21
2.2.1.6 Orçamento de Despesas	22
2.2.1.7 Orçamento de Investimentos ou de Capital	22
2.2.1.8 Orçamento de Caixa	23
2.2.1.9 Orçamento de Outras Atividades da empresa	24
2.2.1.10 Demonstração do Resultado Projetada	24
2.2.1.11 Balanço Patrimonial Projetado	24
2.2.1.12 Lição de Casa Preparatória para o Orçamento	25
2.2.1.13 Plano de Marketing	26
2.2.1.14 Plano de produção, suprimentos e estocagem	26
2.2.1.15 Plano de Recursos Humanos	29
2.2.1.16 Plano Financeiro	29
2.2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO	30
2.2.2.1 Orçamento Empresarial	31
2.2.2.2 Orçamento Contínuo ou <i>Rolling</i>	32
2.2.2.3 Orçamento Base Zero (OBZ)	33
2.2.2.4 Orçamento Flexível e Orçamento Ajustado ou <i>Forescast</i>	33
2.2.2.5 Orçamento por Atividade e <i>Balanced Scorecard</i>	35
2.2.2.6 <i>Beyond budget</i> e Controle Matricial	36
3 METODOLOGIA	40
4 ANÁLISE DE DADOS	41
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	51
REFERÊNCIAS	54
APÊNDICES	56

APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO (via e-mail e impresso).....	56
APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO	57

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As constantes mudanças no ambiente empresarial assim como a competitividade do mercado estão exigindo cada vez mais o aprimoramento dos processos de planejamento das empresas independente de seu porte. De tal modo que a sobrevivência das organizações no mercado depende essencialmente da forma com que a entidade é administrada, sejam elas empresas privadas, órgãos do governo, instituições de caridade, entre outros. Welsch (1987, p.19) afirma que “a eficácia com que um empreendimento é administrado é atualmente tida como talvez o mais importante elemento de sucesso do empreendimento a longo prazo.”. Além disso, é extremamente relevante que a administração da organização conheça seus objetivos. Caso contrário, torna-se impossível aferir a eficácia com que as atividades desejadas estão sendo executadas, (WELSCH 1987).

Com base nesse cenário, o orçamento empresarial surge como uma ferramenta de gestão que auxilia esse processo proporcionando maior análise para tomada de decisão. Padoveze (2009, p. 6) assegura que “como qualquer instrumento de gestão, o orçamento tem como ponto de partida os objetivos constantes da estratégia”. Segundo Braga (1995) *apud* Almeida *et al* (2009, p. 73) o sistema orçamentário, como parte do processo de gestão, permite “traduzir em quantidades físicas e valores monetários os planos das unidades operacionais e demais unidades administrativas da empresa”.

O orçamento permite que as empresas tenham a possibilidade de prever com antecedência os acontecimentos futuros, com algum grau de certeza, podendo se preparar melhor para aproveitar as oportunidades de negócios e também minimizar e evitar riscos em eventuais crises no mercado. Padoveze (2009) alega que o fato de se trabalhar com perspectivas futuras com a possibilidade de inserção de ajustes faz com que o orçamento seja o instrumento mais importante para melhorar os resultados esperados. Frezatti (2009, p. 47) assegura que o “orçamento existe para implementar as decisões do plano estratégico”, ou seja essa ferramenta colabora para que os planos traçados pela entidade sejam realizados, analisados e corrigidos.

Portanto, o que se pretende nesta pesquisa é divulgar o orçamento empresarial e demonstrar de que forma esta ferramenta contábil pode ser empregada, a fim de auxiliar a tomada de decisão, em qualquer empresa, inclusive em micro e pequenas empresas.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

As empresas surgem com o objetivo de se manterem em continuidade no mercado e não decretarem falência. Porém pesquisas do Sebrae (2013) mostram que a maioria dos pedidos de falência são requeridos por pequenas e médias empresas, seguido por companhias de médio porte.

A sobrevivência no mercado é difícil, pois a disputa acirrada com grandes companhias chega a ser desleal. Diante desse cenário, é de suma importância adotar estratégias que melhore as condições empresariais e que as mantenha em um grau positivo de competitividade, assim o orçamento se estabelece como uma ferramenta na gestão empresarial que possibilita maior controle e melhoria na tomada de decisão. Mediante essa situação a questão de pesquisa que orienta essa investigação é: **Micro e pequenas empresas atendidas por um escritório de contabilidade de Curitiba realizam previsões orçamentárias?**

1.3 OBJETIVOS

“A formulação dos objetivos significa definir com precisão o que se visa com o trabalho” (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 249). Sendo assim, os objetivos definidos para esse trabalhos serão apresentados a seguir:

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar se micro e pequenas empresas atendidas por um escritório de contabilidade de Curitiba realizam previsões orçamentárias.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar se as MPEs analisadas usam o orçamento como ferramenta para tomada decisão.
- Verificar quais informações gerenciais são importantes para previsão orçamentária.
- Identificar a importância da previsão orçamentária para tomada de decisão.

1.4 JUSTIFICATIVA

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.221), a justificativa “consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização do projeto”.

Considerando o alto nível de competitividade no mercado atual faz-se necessário uso de ferramentas que auxiliem o processo de tomada de decisão que vise o crescimento da empresa. Assim, a sobrevivência das micro e pequenas empresas depende da capacidade de competir no mercado. Diante disso, o presente trabalho busca evidenciar como o orçamento empresarial pode auxiliar o processo de gestão das micro e pequenas empresas a fim de manter o grau competitivo e a saúde financeira das empresas.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa irá analisar micro e médias empresas atendidas por um escritório de contabilidade da região de Curitiba-PR, no período de 2013 verificando se as mesmas realizam previsão orçamentária e de que maneira essa ferramenta auxilia o processo de tomada de decisão.

O escritório atende cerca de 106 empresas, enquadradas nos regimes tributários: Simples Nacional, Lucro Real e Presumido. Na sequência apresenta-se um quadro explicativo separando as empresas por segmento: comércio ou prestação de serviços e seus regimes tributários. Foram retiradas dessa população 3 empresas, por se tratarem de associação sem fins lucrativos e condomínio, que não são foco dessa pesquisa, já que não utilizam de sistema orçamentário.

Serão analisadas as respostas das empresas que aderirem voluntariamente à pesquisa.

Quadro Resumo						
Tributação	Real	Presumido			Simples Nacional	
	2	65			36	
Ramo de Atividade	Prestadora de Serviços	Prestação de Serviços	Comércio	Construtora	Prestação de Serviços	Comércio
	2	60	1	4	17	19

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A abordagem teórica faz-se importante para o referente estudo, pois contextualiza de forma compreensível os diversos aspectos inerentes à gestão das empresas e diferentes práticas de orçamento existente na literatura.

A explanação tem como função proporcionar maior conhecimento do ambiente que está sendo estudado, por isso buscou-se elucidar diversos conceitos elaborados por diferentes autores.

2.1 GESTÃO EMPRESARIAL

A arte de gerir as organizações é definida por Chiavenato (2003) como um processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso de recursos a fim de alcançar objetivos. De forma mais reduzida, porém seguindo a mesma concepção Padoveze (2009, p.4) afirma que o “processo de gestão consiste no ciclo sequencial das atividades administrativas de planejamento, execução e controle”.

A administração é definida por Maximiano (2012, p.6) como o “processo de tomar decisões sobre objetivos e utilização de recursos”. Portanto, o processo de tomada de decisão deve ser consciente a fim de assegurar que as metas organizacionais sejam alcançadas com êxito.

O planejamento é a chave da gestão empresarial para as empresas independente de seu porte. Dessa forma, o planejamento é uma ferramenta que auxilia o crescimento da empresa e sua ausência levá-la ao fracasso. Conforme Dornelas (2005, p.94), em análise à pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP, afirma que “a falta de planejamento aparece em primeiro lugar como a principal causa para o insucesso”. Assim, nota-se a importância da utilização de ferramentas de planejamento adequadas para que a empresa possa atingir de maneira mais eficiente os seus objetivos. Essa primeira etapa também é definida por Welsch (1987) como o estabelecimento sistemático das metas relevantes da empresa e formulação de estratégias e planos realistas para alcançar os objetivos de curto e longo prazo. Portanto, é possível afirmar que todos os gestores fazem algum tipo de

planejamento, muito embora em algumas vezes nas pequenas organizações os planos não sejam formalizados. O planejamento consiste em estabelecer previamente o plano de ações e estimar os recursos a serem empregados, conforme preconizam Sanvicente e Santos (2000). Todavia, com o crescimento das atividades empresariais e diante do mercado competitivo, faz-se necessário um planejamento formal, ou seja, fixar diretrizes e objetivos que garantam a continuidade e o crescimento da riqueza das organizações.

Nesse contexto, Chiavenato (2003) apresenta a hierarquia do planejamento, os quais são planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional. De forma simples podem ser classificados como:

- **Estratégico:** é planejamento mais amplo, já que abrange toda a organização. Os objetivos são de longo prazo, definido pela cúpula da organização e corresponde a um plano onde todos os demais são subordinados.
- **Tático:** esse planejamento abrange cada departamento e são planos de médio prazo. É definido como nível intermediário.
- **Operacional:** é o planejamento que abrange cada tarefa e tratam de curto prazo.

O planejamento, de acordo com Sanvicente e Santos (2000), pode ser dividido em três níveis: planejamento estratégico, administrativo ou integrativo e operacional, o qual deve ser analisado de forma conjunta para então realizar a tomada de decisão.

O planejamento estratégico refere-se às decisões que dizem respeito ao ambiente externo, como linhas de produtos e mercados atendidos. Já o planejamento administrativo ou integrativo volta-se a estruturação dos recursos (humanos, físicos e financeiros), esse tipo de planejamento busca analisar os fatores internos da organização, ou seja, avalia as ferramentas disponíveis que possibilitem alcançar os objetivos. Por fim, o planejamento operacional, este se resume em fazer com que as atividades previstas utilizem os recursos da empresa de maneira mais eficiente. Em suma, é necessário avaliar o ambiente externo, analisar o ambiente interno (as ferramentas que a empresa possui) e por fim assegurar que as atividades planejadas sejam realizadas de forma mais eficiente possível.

Do mesmo modo, Padoveze (2009) também faz segregação em três níveis sequenciais: planejamento estratégico, operacional e de programação, assim definidos:

- Planejamento estratégico: objetiva gerar macrodiretrizes para os negócios e estrutura organizacional.
- Planejamento operacional: objetiva operacionalizar as estratégias definidas.
- Planejamento de programação: objetiva quantificar todos os planos operacionais em andamento consolidando-os em uma demonstração de resultado do exercício.

De forma semelhante, essa maneira de planejar também exige que se tenha conhecimento macro, ou seja, é preciso conhecer o ambiente externo para formar estratégias, colocá-las em prática e verificar de forma quantitativa se os objetivos estão sendo alcançados.

Um bom modelo indicado por Padoveze (2009), em se tratando de planejamento estratégico, é o modelo de SWOT, cujas siglas significam força (*strenghts*), fraquezas (*weaknesses*), oportunidades (*opportunities*) e ameaças (*threats*). Neste modelo é possível identificar o ambiente que a empresa está inserida.

O segundo passo para se obter uma boa administração dos negócios é organizar, essa atividade consiste em procurar a melhor forma para executar o que foi planejado, ou seja, é “estruturar as tarefas a serem executadas para alcançar os objetivos da empresa”, (WELSCH 1987, p. 29).

Para Chiavenato (2003, p. 173) a organização é definida como:

1. Determinar as atividades específicas necessárias ao alcance dos objetivos planejados (especialização).
2. Agrupar as atividades em uma estrutura lógica (departamentalização).
3. Designar as atividades às específicas posições e pessoas (cargos e tarefas).

A terceira etapa é dirigir, cujo propósito influenciar e motivar os colaboradores a realizar tarefas essenciais. Chiavenato (2003, p. 174) assegura que “a direção é a função administrativa que se refere às relações interpessoais dos administradores

em todos os níveis da organização e os seus respectivos subordinados”. Porém, é necessário interpretar os planos para que estes sejam repassados de forma correta a fim de assegurar que objetivos sejam alcançados, para isso esta fase é dividida em três níveis distintos: nível global, departamental e operacional. O primeiro refere-se ao nível estratégico, ou seja, cabe ao presidente e diretor de cada área. O nível organizacional abrange os departamentos, envolve o pessoal do meio de campo, corresponde ao nível tático da organização. O último nível é o operacional, onde a direção compreende cada grupo de pessoas ou tarefa.

Por fim, a última função, o controle, onde é possível identificar se o processo está se desenvolvendo conforme planejado, e assim propor ações corretivas, se o fizer necessário. Conforme Chiavenato (2003), a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. Do mesmo modo, Welsch (1987) afirma que controlar é assegurar a conformidade entre os planos e os objetivos. Porém, a função de controlar não se restringe apenas na verificação se as ações ocorreram conforme planejado, nesse sentido Sanvicente e Santos (2000) afirmam que o controle também envolve geração de informações para a tomada de decisões.

Por meio do acompanhamento de atividade e suas efetivas realizações é possível verificar necessidades de medidas corretivas, quando não satisfatório. Portanto, Frezatti (2009, p. 8) alega que controlar é “garantir que decisões tomadas realmente ocorram”. O controle também permite avaliação de desempenho de colaboradores, além de apontar oportunidades de aproveitamento de economias e aumento de eficiências em outros setores da organização. Assim, Chiavenato (2003, p.178) descreve que “o objetivo do controle é manter as operações dentro dos padrões estabelecidos para que os objetivos sejam alcançados da melhor maneira”.

De acordo com Bio (1988, p. 39) *apud* Leite (2008), o processo de gerência em uma organização compreende as decisões direcionadas para as seguintes áreas:

Planejamento: refere-se ao conjunto de objetivos desejados e a forma de como serão alcançados, ou seja, o que é desejado e como e quando será obtido;

Direção: refere-se à capacidade de obter os resultados por meio de outras pessoas;

Controle: refere-se à implementação dos planos e às avaliações e às avaliações do desempenho em relação ao planejado (*feedback*) no intuito de atingir os objetivos definidos.

O planejamento nas empresas é uma ferramenta de gestão, que além de necessária para tomada de decisão, evita o mau uso dos recursos, resultando na observação da relevância do orçamento empresarial na otimização dos resultados.

A relação planejamento e orçamento é essencial para se obter êxito nas políticas e diretrizes adotadas pela empresa. O planejamento se constitui em instrumento da administração, que determina as metas e objetivos a serem alcançados; e o orçamento representa a estimativa dos recursos físicos, humanos e financeiros necessários ao alcance das metas e objetivos, ou seja, é uma forma de implementar as políticas e diretrizes planejadas.

Em resumo, uma boa gestão deve contemplar os aspectos acima supracitados, e o orçamento encontra-se como elo de ligação dessas variáveis. O orçamento é uma ferramenta adotada para o controle de suas finanças, sendo que contemplam duas das funções básicas propostas por Taylor (1978): o planejamento e o controle.

2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial pode ser definido como um plano financeiro capaz de conduzir a empresa aos seus objetivos. Catelli (2001) afirma que os orçamentos devem expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo as diretrizes, os objetivos, as metas, as políticas estabelecidas para a empresa, para determinado período, que servem também para a coordenação e implantação desses planos.

Frezatti (2009, p. 46) define o orçamento como “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”. O autor ainda menciona que o orçamento a estrutura mais utilizada nas empresas é o orçamento *top-down*, que flui cima para baixo, por questões de tempo e praticidade. Segundo Horngren (2000, p. 125) *apud* Espejo e Pereira (2012, p. 122) o orçamento é a

“expressão quantitativa de um plano de ação futuro da organização para um determinado período”. Assim, nota-se que o orçamento é um instrumento de planejamento de grande importância nas empresas, pois é a partir da análise desses dados que os gestores conseguem verificar as necessidades de investimento, custos e despesas.

Welsch (1994, p.50-61) *apud* Frezatti (2009) apresenta os princípios gerais do planejamento como um *checklist* para o desenvolvimento adequado do orçamento. São eles: envolvimento administrativo, adaptação organizacional, contabilidade por área de responsabilidade, orientação por objetivos, comunicação integral, expectativas realísticas, oportunidade, aplicação flexível, acompanhamento e o reconhecimento do esforço individual e do grupo. O envolvimento administrativo consiste em a alta administração compreender, dedicar recursos, apoiar e cobrar resultados do planejamento nos negócios da entidade. Caso este princípio não esteja presente todo processo pode ser afetado de maneira considerável.

A adaptação organizacional defende a clareza das atribuições de cada colaborador, essa formalização torna mais evidente o responsável e quem deve ser chamado para cobrança de resultados. A contabilidade por área de responsabilidade consiste na clara definição de centro de custos e responsabilidades, isso é importante para que as operações sejam evidenciadas de forma adequada. Na orientação por objetivos é importante que as metas da organização estejam presentes em todas as áreas da entidade, e estes não devem ser conflitantes. Essa formalização permite que padrões sejam desenvolvidos e traz a tona a preocupação fundamental com a avaliação do nível de eficiência pelo todo e pelas partes.

A comunicação no processo de planejamento depende da cultura e tradição da empresa, porém quanto mais clara e incentivada, mais facilmente os problemas podem ser tratados.

As expectativas devem ser elaboradas de forma moderada, ou seja devem ser evitados planos acomodados, sem desafios, como da mesma forma os planos agressivos em excesso, pois os dois extremos são nocivos à organização. As expectativas devem partir das perspectivas de que seja praticável.

O princípio da oportunidade consiste em dizer que as informações devem estar disponíveis no momento em que a oportunidade surgir. Para isso todo plano anual da empresa deve estar bem elaborado, analisado e divulgado antes do próprio período se iniciar.

Para tirar a rigidez do processo de planejamento das entidades, o autor cria o princípio da aplicação flexível. Esse princípio defende que os planos da organização não devem inibir as ações que por algum motivo não constavam no planejado. Logicamente, é fundamental evitar situações em que o processo de planejamento seja ignorado. Para tanto, existe o momento adequado, embasado por justificativa, para que incorporações sejam realizadas.

O processo de planejamento só é eficaz quando monitorado, para isso serve o acompanhamento que identifica as variações, ações corretivas ou de manutenção. Essa revisão deve ser feita e incorporadas ao planejamento realizado.

O reconhecimento do esforço individual e do grupo é importante para demonstrar que orçamento não existe para punição dos executivos, quando o desempenho for negativo. Todavia, este item contém questões filosóficas que dependem da cultura de cada organização.

Os princípios supracitados servem de base para elaboração do orçamento de forma eficiente, a sua utilidade está relacionada com as correções de vulnerabilidades antes mesmo de se iniciar os trabalhos. Para Atkinson et al. (2000, p. 465), o orçamento nas empresas reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo, podendo ser considerado como expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.

Segundo Padoveze (2009), o orçamento é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que todos trabalhem sinergicamente em busca de planos de lucros. Essa ferramenta permite que a empresa como um todo caminhe para um sentido único, visto que exige uma análise rigorosa do passado e um alto controle das operações futuras.

Assim, pode-se concluir que o orçamento é capaz de identificar problemas, que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência. Todavia, o processo orçamentário possui suas vantagens e limitações. Para Padoveze (2009, p. 14), dentre as vantagens do orçamento, pode-se afirmar que essa ferramenta “fornece expectativas definidas que representem a melhor estrutura para o julgamento do desempenho subsequente.” Logo, Sanvicente e Santos (2000) acrescentam os seguintes benefícios:

- A existência e a utilização do sistema permitem que as políticas e objetivos sejam concretamente estabelecidos, implica o exame minucioso e profundo dos diversos fatores antes da tomada de decisão além de permitir maior atenção aos fatores externos.
- Aumenta a interação entre as unidades, pois é necessário que haja comunicação entre os diversos setores da organização a fim de antigirem objetivos da empresa.
- Obriga a quantificação de atividades e prazos o que evita metas imprecisas.
- A preparação de um orçamento para toda empresa fornece maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis.

Para Lunkes (2011), dentre as vantagens do orçamento pode ser citado a exigência de prévias definições de objetivos, diretrizes a cada unidade de responsabilidade além de forçar a comunicação e maior interação na organização.

Ainda, de acordo com Sanvicente e Santos (2000), as limitações são alto custo para implantação e dados são sujeitos a erros por se tratarem de estimativa. Já Lunkes (2011) lista como limitação as influências sobre os colaboradores, pois, o condicionamento de tarefas pode fazer com que haja conflitos interpessoais, além de desmotivação e influencia ações indesejadas, o que pode levar a atitudes antiéticas.

Para tanto, cabe ao administrador avaliar prós e contras para por fim introduzir de forma efetiva um sistema orçamentário na empresa.

2.2.1 ETAPAS DO ORÇAMENTO

O ponto de partida para implantação de um sistema orçamentário é a determinação de premissas financeiras e operacionais como: capacidade produtiva, condições mercadológicas, disponibilidade de caixa, taxa de câmbio a ser utilizada, taxa de inflação, percentuais de ajustes de salários, contratos e preço de venda etc. Após essas definições, inicia-se a elaboração das peças orçamentárias e consequentemente o plano orçamentário.

- Padoveze (2009) apresenta o processo orçamentário dividindo-o em quatro classificações: orçamento operacional, orçamento de investimentos, orçamento de financiamentos e projeção das demonstrações contábeis, os quais serão explanados com mais detalhes na sequência: Orçamento operacional: corresponde às receitas e despesas operacionais os quais dão origem ao lucro operacional da demonstração do resultado do exercício. Dentro desse grupo estão o orçamento das receitas trata-se da previsão das vendas e dos preços a serem praticados. Também contém o orçamento de produção, este deriva do orçamento de vendas, o qual considera os estoques existentes e previstos dos produtos acabados. Após o orçamento de produção, elabora-se o orçamento de consumo de materiais diretos. Por fim, realiza-se o orçamento de despesas departamentais, este contempla gastos com mão de obra direta e indireta, materiais indiretos e as despesas gerais de departamentos, bem como depreciações e amortizações.

- Orçamento de investimentos: corresponde aos novos investimentos, como aumento da estrutura fixa, ou seja, investimentos que serão imobilizados. Este plano contempla também as receitas financeiras oriundas das aplicações financeiras.

- Orçamento de financiamentos: prevê de que forma os recursos serão obtidos para viabilizar novos investimentos ou financiar capital de giro. Também demonstra financiamentos antigos, bem como encargos incorridos.

- Projeção das demonstrações: é a demonstração do resultado líquida dos impostos sobre lucro, balanço patrimonial e fluxo de caixa.

Já Frezatti (2009) apresenta que o orçamento empresarial deve ser elaborado levando em consideração a seguinte sequência de etapas, as quais serão explanadas em detalhes em seguida:

- Lição de casa preparatória para o orçamento: princípios gerais de planejamento, diretrizes dos cenários, premissas e pré-planejamento.

- Plano de marketing.
- Plano de suprimentos, produção e estocagem.
- Plano de investimentos no ativo permanente.
- Plano de recursos humanos.

- Plano financeiro

2.2.1.1 Orçamento de Vendas

Morante e Jorge (2008) apresentam o orçamento de vendas com umas peças principais em um orçamento consolidado. Essa etapa consiste na projeção das receitas para período seguinte. O valor mensurado deriva-se da multiplicação da quantidade mensal estimada de vendas pelo preço de venda unitário previsto, por apresentação do produto, por unidade de negócio, por região e por período.

Lunkes (2011) acrescenta que o primeiro passo para estabelecer o orçamento de vendas é definir as limitações e restrições, o que seria analisar fatores internos tais como: capacidade produtiva, vendas, marketing, P&D, engenharia, recursos humanos, gestão e finanças. Ou seja, todos os setores que possuam relação com as vendas da empresa. Além de atentar as ocorrências externas, o mercado, ou seja, o ambiente que o produto está inserido, competitividade, economia e governo.

2.2.1.2 Orçamento de Produção

A partir da estimativa da quantidade a ser vendida elabora-se a previsão da quantidade a ser produzida. O orçamento de produção tem como finalidade determinar a quantidade de produtos que devem ser produzidos em função das vendas planejadas, considerando-se as políticas de estoques e de produtos acabados.

O objetivo do orçamento de produção, de acordo com Lunkes (2011, p.44) “[...] é assegurar nível de fabricação suficiente para atender a demanda de vendas.”. Porém, vale ressaltar que esse plano deve estar alinhado com os demais orçamentos, pois é preciso analisar capacidade produtiva, considerar maquinário ocioso, e possíveis investimentos que sejam necessários.

Sobanski (2000) *apud* Lunkes (2011) assegura que para elaboração do orçamento de produção é necessário alguns requisitos:

- Plano de vendas
- Políticas de estocagem
- Escala econômica de fabricação
- Duração e etapas do processo industrial
- Lotes econômicos de fabricação
- Quantidade de mão de obra
- Arranjos de produtos de fabricação de produtos de diferentes sazonalidades

2.2.1.3 Orçamento de Matéria-Prima

Conforme Morante e Jorge (2008), nessa etapa evidencia-se a quantidade de matéria-prima a ser utilizada para cada item de produção orçada. Essa etapa torna-se extremamente importante, pois o processo produtivo depende da matéria prima disponível, a falta desse material barra processo produtivo, o que torna prejuízo a organização. O oposto também não é agradável, pois estoques ociosos também incorrem em prejuízo para organização. Outro ponto relevante, que ressalta Lunkes (2011, p. 46), é que o “objetivo é comprar materiais no momento certo e ao preço planejado”.

2.2.1.4 Orçamento de Mão-de-Obra Direta

O orçamento de mão de obra direta permite estimar de forma inequívoca o volume de pessoal diretamente envolvido no processo produtivo. Segundo Lunkes (2011, p. 48):

O objetivo macro do orçamento de mão de obra direta é estimar a necessidade de recursos humanos, recrutamento, treinamento, avaliação e especificação de tarefas, avaliação de desempenhos, negociação com sindicatos e administração salarial.

Essa etapa é de responsabilidade dos gerentes de cada departamento que compõe a fase de fabricação, pois deles vêm o conhecimento e correta alocação desse recurso.

O ponto relevante nesse processo, é que pode estimar de forma precisa o número de empregados preparados para atender a demanda da produção. Pois, é possível, assim como no orçamento de material, auferir o custo de mão de obra direta por produto.

2.2.1.5 Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação

Custos indiretos de produção são aqueles que não são associáveis facilmente a produtos específicos, ou seja, não são diretamente vinculados a determinado produto.

Sanvicente e Santos (2000, p. 91) definem que:

Os custos indiretos de produção abrangem todos os custos fabris que não podem ser classificados como mão-de-obra direta ou matéria-prima, e são incorridos a nível de departamento ou ao nível da fábrica como um todo. [...] incluem custos incorridos indiretamente, tais como materiais indiretos (combustíveis, lixas etc.), mão-de-obra indireta empregada, depreciação, material de escritório e assim por diante.

Assim, os custos indiretos de produção constituem a parte do custo total de produção que não é diretamente identificável com produtos específicos.

Lunkes (2011, p.48) afirma que “o total de orçamento de custos indiretos depende do comportamento individual dos demais custos e do nível de fabricação”. Para isso, é realizada a segregação entre custos fixos e variáveis, sendo que o primeiro independe da quantidade produzida, tais como: aluguel, depreciação, seguro. Já os custos variáveis oscilam de acordo com o processo produtos, dentre os diversos pode-se citar: material indireto, energia, manutenção. Outra classificação mencionada por Lunkes (2011) é de custos controláveis e não controláveis, esta distinção permite auferir a responsabilidade cobrar o devido controle do mesmo.

2.2.1.6 Orçamento de Despesas

A projeção das despesas operacionais deverá contemplar os demais itens identificados com o empreendimento, isto é, despesas administrativas, de vendas, financeiras e tributárias. O orçamento de despesas administrativas está relacionado aos gastos necessários para gerir a empresa, ou seja, “são constituídas de despesas como: Salários e encargos sociais do pessoal administrativo, honorários do conselho e diretoria, Impostos e taxas, Aluguéis de escritórios, depreciação de móveis e utensílios, serviços profissionais de auditoria e consultoria.” (HOJI, 2010, p. 268).

Em busca de melhor controle, Lunkes (2011) sugere que os custos indiretos podem ser combinados com as despesas em departamentos, pois esta junção é utilizada para determinar como os gerentes estão controlando esses gastos,

2.2.1.7 Orçamento de Investimentos ou de Capital

O orçamento de investimentos, também conhecido como orçamento de capital ou de investimento em imobilizado, “é fundamental para desenvolver e atingir as metas orçamentárias” (Lunkes, 2011, p. 56). Nesta etapa, cada uma das áreas ou centros de responsabilidade define os valores, datas e tipos de ativos imobilizados que serão adquiridos no ano seguinte.

Sanvicente e Santos (2000) *apud* Lunkes (2011) mencionam nesse orçamento estão inseridos os gastos incorridos com maquinário, veículos, construções. Pode-se afirmar que tratam de desembolsos relacionados ao aumento e melhoria da estrutura fixa da empresa. O autor ainda menciona que esse orçamento permite que a organização crie uma visão de longo prazo.

Ainda Frezatti (2009, p.67) assegura que este orçamento:

[...] decorre da etapa de montagem do plano estratégico, pois, caso o plano estratégico tenha sido desenvolvido de maneira estruturada [...] também deveriam ser definidos os investimentos em ativos permanentes decorrentes de projeto de longo prazo.

O orçamento de capital decorre das ações estratégicas da organização, isso assegura que a tomada de decisões de novos investimentos não sejam surpresas para a entidade. Frezatti (2009) acrescenta que essa análise de adequação financeira seja feita no plano estratégico para que o orçamento sirva apenas como implementação da decisão tomada.

Segundo Lunkes e Souza (2013, p. 31), “o orçamento de capital tem por função identificar os investimentos mais necessários e promissores para a organização”.

2.2.1.8 Orçamento de Caixa

O orçamento de caixa é uma peça importante do controle financeiro. Orçamento de caixa ou projeção de caixa é um demonstrativo dos fluxos das entradas e saídas projetadas de caixa da empresa, usado para estimar suas necessidades de caixa à curto prazo, o qual permite deficiência de recurso com antecedência.

Essa etapa do orçamento possibilita ao administrador financeiro uma visão clara do momento de ocorrência dos fluxos esperados de entradas e saídas de recursos ao longo de um dado período. Desta maneira, o administrador financeiro poderá planejar investimentos à curto prazo (títulos negociáveis) se esperar sobras de recursos e preparar antecipadamente a obtenção de financiamento (títulos a pagar) em caso de falta de caixa.

Através deste orçamento o gestor poderá verificar a necessidade de buscar dinheiro no mercado financeiro ou a possibilidade de reinvestir o capital de giro presente na empresa.

Para Lunkes (2011, p. 53):

O objetivo do orçamento de caixa é assegurar recursos monetários suficientes para atender as operações da empresa estabelecidas nas peças orçamentárias. O orçamento de caixa está sujeito a incertezas e falhas; é necessário ter uma margem de segurança que permita assim atender a um eventual erro da previsão.

2.2.1.9 Orçamento de Outras Atividades da empresa

Contudo, existem outros orçamentos ou outras atividades da empresa que devem, ou poderiam ser orçadas; como é o caso do orçamento de custos, de estoques, de pessoal, de serviços, entre outros.

Para Lunkes (2011, p. 41), “o nível de detalhes do orçamento empresarial pode variar de empresa a empresa. A elaboração em determinadas empresas pode encher muitas páginas, com um nível de detalhes e complexidade acentuada”.

2.2.1.10 Demonstração do Resultado Projetada

Essa projeção é elaborada, como Lunkes (2011) menciona, a partir dos orçamentos operacionais já citados acima: orçamentos de vendas, fabricação e despesas operacionais.

2.2.1.11 Balanço Patrimonial Projetado

Conforme Lunkes (2011), essa projeção pode ser feita a fim de comparar o exercício findado com o orçado, podendo ser realizado a cada mês, trimestre ou ano.

2.2.1.12 Lição de Casa Preparatória para o Orçamento

Frezatti (2009) também inclui no processo de elaboração do orçamento a etapa a ser executada antes da montagem do processo orçamentário, além das etapas mencionadas anteriormente e defendida por diversos autores. Primeiramente são analisados os princípios do planejamento, conforme explanado anteriormente. Nessa etapa, também são definidas as diretrizes do orçamento. Frezatti (2009, p. 52) afirma que “é a tradução daquilo que foi decidido no planejamento estratégico e deve ocorrer no intervalo de tempo a ser considerado pelo orçamento”.

Além da definição das diretrizes, devem ser analisados previamente os cenários que podem afetar a organização, tais como cenário político, cenário econômico, mercadológico, entre outros.

Nesse processo também são definidas as premissas, sendo essas de inteira responsabilidade da própria administração. As premissas podem ser separadas em operacionais, estruturação e econômico-financeiras.

Premissas operacionais estão relacionadas às atividades tais como: fatores de consumo de mão de obra e de materiais, hierarquia de produtos para período futuro, entre outros. Ou seja, refere-se aos itens relacionados à fabricação dos produtos e serviços oferecidos pela empresa.

Já quanto à estruturação, corresponde aos critérios considerados, moeda de decisão, período de planejamento, entre outros. Seria a esqueleto do planejamento.

Em relação às premissas econômico-financeiras, essas tratam-se das mais conhecidas, como inflação, taxa de juros, variação de preços, variação cambial. São premissas que precisam levar em consideração além do ambiente interno, o que envolve a empresa na parte externa da organização. Essas premissas devem ser estar prontas e definidas antes do início da montagem do orçamento efetivamente.

Por fim, o pré-planejamento, esta etapa consiste na projeção da demonstração de resultados a partir da sensibilidade dos executivos.

2.2.1.13 Plano de Marketing

Padoveze (2009) afirma que esta etapa indica a atividade comercial. Sendo dividida em três subplanos:

a) Plano de vendas

São definidas quantidade a ser vendida, região que será atendida, grupo de produtos entre outros. Também são definidos preços, prazos, descontos e juros. Nesse plano é importante ter coerência com o planejamento estratégico da empresa, além de forte participação da equipe de vendas, além da definição das metas que a organização pretende atingir.

b) Plano de comunicação com o mercado

Este subplano refere-se ao apresentar os produtos no mercado. Ou seja, trata-se da propaganda e publicidade relacionada tanto com a imagem da organização quanto dos produtos e serviços por ela oferecidos.

c) Plano de despesas comerciais

O plano de despesas comerciais contempla todos os gastos relacionados com a estrutura comercial da empresa, como encargos e salários de vendedores, marketing, as pesquisas de mercado entre outras.

2.2.1.14 Plano de produção, suprimentos e estocagem

Nesse plano, diferentemente dos demais autores, Frezatti (2009) faz a junção do orçamento de produção, orçamento de matéria-prima e orçamentos de mão de obra direta em um único plano.

O plano de produção, conforme definido por Frezatti (2009, p. 62) consiste “na etapa que deve disponibilizar os produtos que serão comercializados”. O autor ainda sugere que este procedimento seja elaborado seguindo a seguinte sequência:

a) Definição dos dias de estoques de produtos acabados

Primeiramente é necessário verificar a demanda do produto, para que a organização não perca vendas e por outro lado não tenha estoque em excesso. Dessa forma, as questões de sazonalidade e vulnerabilidade da demanda devem ser bem analisados. As definições dos estoques devem levar em consideração os elementos abaixo:

Prazo de produção

A verificação do prazo de produção torna-se importante para que a empresa não corra risco de não ter produtos acabados em estoque para vender.

Natureza do produto

Esse passo visa a análise da natureza física do produto, ou seja, deteriorável, natureza tecnológica e até mesmo as tendências de moda. A verificação da natureza torna-se importante para não ter produtos que estejam fora do prazo de validade, por exemplo, pois acarreta em perdas para a entidade.

Benefício da escala de produção

A empresa deve analisar qual a melhor forma de produção, pois em alguns casos é mais viável a produção em excesso de estoque do que a produção em nível inferior. Essa decisão leva em consideração a redução de custo unitário *versus* custo de estocagem.

Custo de carregamento de estoques

Essa questão deve ser analisada em conjunto com a etapa supracitada. Pois, a empresa deve analisa o custo benefício em conjunto com o custo de oportunidade ao investir em estoque contra os benefícios da não perda de vendas ao definir nível de dias de estoque.

b) Análise do nível da capacidade instalada e a necessidade de novos investimentos para atender a demanda

A movimentação de estoque de produtos acabados deve seguir o seguinte raciocínio demonstrado na Figura 1:

Movimentação	Qtde.
+ Saldo final	a
- Saldo inicial	b
+ Saídas	c
= Produção	d
Capacidade	y
Ociosidade/falta de capacidade	$w = y - d$
Dias de estoque de produtos acabados	$(\text{Saldo final})/\text{Saída} \times \text{Dias do Período}$

Figura 1 – Movimentação de estoque de produtos acabados
Fonte: Frezatti (2009, p.65)

Essa análise deve ser feita para verificar a necessidade de novos investimentos ou se é cabível a terceirização da produção.

c) Produtos em Processo e Insumos

Nesse quesito mostra que a mesma análise que é feita para os produtos acabados deve ser realizada para os produtos em elaboração, a fim de não prejudicar o processo produtivo e a rentabilidade da empresa. No caso dos insumos os fatores externos também influenciam a produção, tais como tempo de espera dos materiais, negociação com fornecedores e o nível de reposição de pedido.

d) Consumo de materiais, compras projetadas e horas trabalhadas

O consumo de materiais é medido a partir das premissas de consumo de cada insumo segregadas por tipo, como exemplo: tecido, linha, embalagem, dependendo de cada ramo empresarial. Posteriormente, assim validados a quantidade necessárias de cada insumo faz-se a compra dos materiais que irão alimentar a conta de fornecedores. Finalmente, após a definição dos itens anteriormente mencionados é possível calcular a quantidade de funcionários que necessários para produzir as quantidades pré-definidas dos produtos.

2.2.1.15 Plano de Recursos Humanos

Esse plano consiste em analisar as demandas dos recursos humanos no horizonte de planejamento. Frezatti (2009, 69) afirma que “um dos produtos da análise dos recursos humanos é a estrutura organizacional futura da empresa”. Em outras palavras, deve-se verificar onde a empresa pretende chegar. A análise desse plano deve considerar os fatores internos e externos da empresa, além de estarem em consonância com os objetivos da entidade.

Frezatti (2009) ainda lista algumas decisões importantes para implementação desse plano:

- Estrutura organizacional da entidade, sendo ela presente e futura.
- Perfil dos funcionários, gastos com desenvolvimento, consultorias, entre outros.
- Admissões e rescisões contratuais de colaboradores.
- Gastos com incentivos para o orçamento de planejamento.

2.2.1.16 Plano Financeiro

Esse plano é definido por Frezatti (2009) como o momento de consolidar o orçamento por meio da elaboração dos demonstrativos contábeis projetados, e este contempla as seguintes etapas desmembradas anteriormente: orçamento de caixa, balanço patrimonial projetado e demonstração do resultado projetada. Essa etapa é a tradução em dados monetários de todas as previsões realizadas pela entidade e

essas demonstrações permitem que seja feita uma análise global do planejamento da organização.

2.2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

Os tipos de orçamentos conforme Lunkes (2011) são: orçamento empresarial, orçamento contínuo, orçamento base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades e *beyond budgeting*. O orçamento foi se adaptando de acordo com as tendências das modernas teorias de gestão conforme demonstrado na Figura 2:

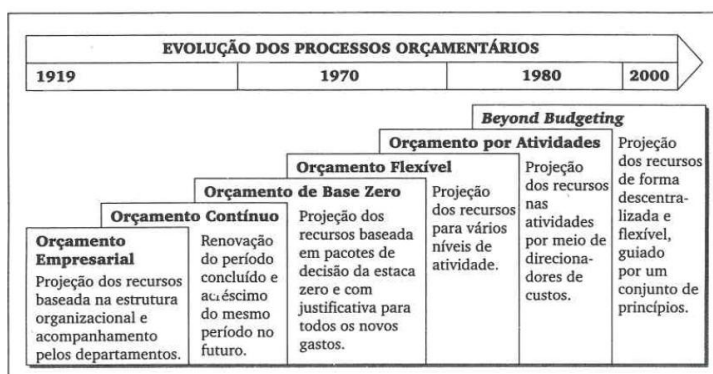


Figura 2 - Evolução dos métodos orçamentários
 Fonte: Lunkes (2011, p.39)

Padoveze (2009) assegura há duas vertentes na evolução do processo orçamentário: a primeira onde o torna mais rígido e a outra que busca simplificação, o que chega a desestimular a sua utilização (Figura 3)

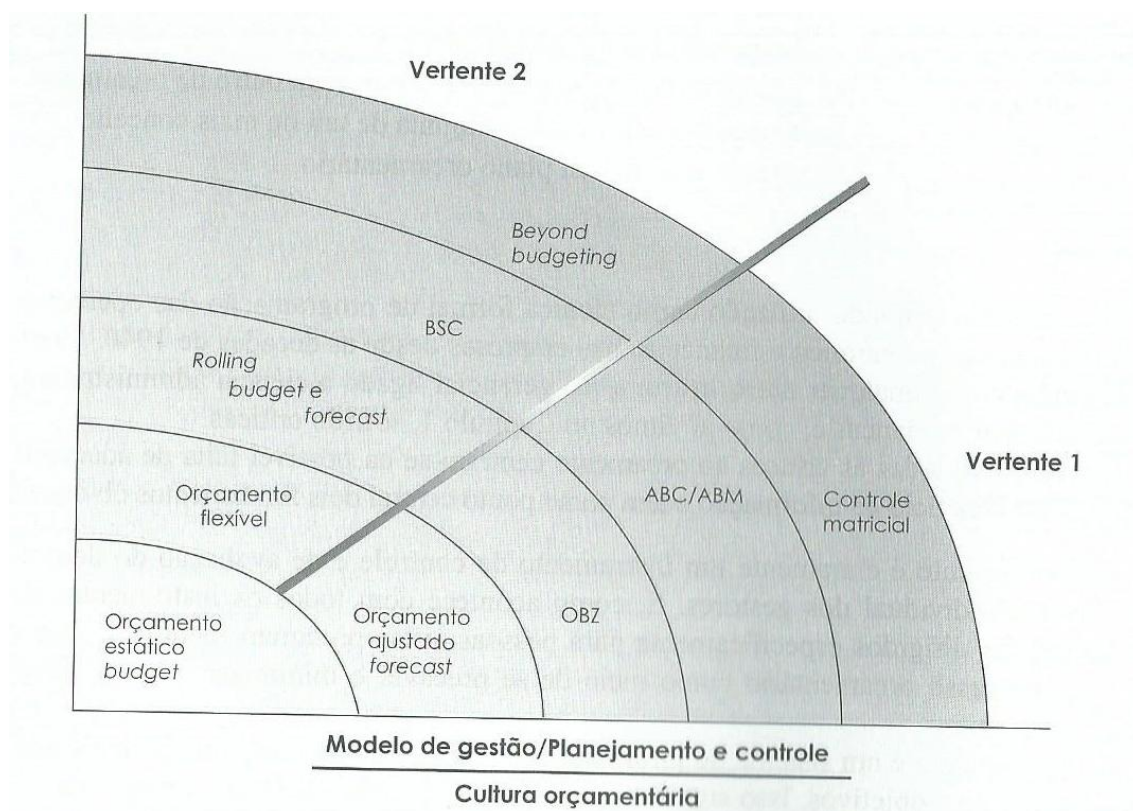


Figura 3 – Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento
 Fonte: Padoveze (2009, p.32)

2.2.2.1 Orçamento Empresarial

Nesta modalidade, o orçamento é feito uma vez a cada período, juntamente com o planejamento empresarial, também conhecido como orçamento tradicional. Para Atkinson et al (2000, p. 493), embora os planejadores possam atualizar ou revisar os orçamentos durante o período, o orçamento periódico é executado tipicamente uma vez por período orçamentário. A vantagem desse tipo de orçamento está no baixo custo, devido a simplicidade de orçar um período integral a cada vez. Porém a desvantagem é que essa metodologia está mais suscetível a erros.

Esse orçamento pode ser denominado como o orçamento original, sendo o mais comum e utilizado pelas empresas. Padoveze (2009, p. 33) também afirma que nesse método “as peças são elaboradas a partir da fixação de volume de vendas, e por meio desses, são determinados os volumes de atividade e setores da empresa”.

O ponto crítico desse orçamento está no fato de que não é permitida alterações nas peças orçamentárias.

2.2.2.2 Orçamento Contínuo ou *Rolling*

Orçamento contínuo ou também denominado *rolling budget*, pode ser revisado por diversas vezes. Esse método tem como foco a revisão contínua, subtraindo-se dados do mês anterior e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do próximo ano. Assim seu o grande objetivo é ser atualizado periodicamente e para pequenos períodos.

Conforme Lunkes (2011, p. 75), “o orçamento contínuo é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo”. Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo. Esse orçamento geralmente é elaborado em 12 meses. Quando o mês atual termina outro é acrescentado no futuro.

Segundo Vaena e Huetz (1961) *apud* Espejo e Pereira (2009) o orçamento contínuo, também denominado como orçamento dinâmico, é aquele que acompanha as alterações e os desenvolvimentos ocorrentes durante o exercício orçamentário, sendo este aprovado e reajustado periodicamente devido fatores não previstos nos planos traçados.

Segundo Welsch (1983) *apud* Padoveze (2009) o conceito de *rolling* não tem sido utilizado apenas para informar a adição de um novo período no processo orçamentário, mas também para caracterizar o ajuste constante, assim denominado *rolling forecast*. Padoveze (2009, p. 38) ainda alega que essa última metodologia, afirmando que este “praticamente descaracteriza o processo orçamentário tradicional, uma vez que são feitos ajustes periódicos o orçamento base, de modo que o acompanhamento orçamentário [...] perde sentido”.

2.2.2.3 Orçamento Base Zero (OBZ)

O orçamento base zero, também conhecido como OBZ, não utiliza período anterior como base para orçar valores. Todas as atividades devem estar priorizadas e justificadas antes de tomar decisão.

Nessa metodologia o orçamento é realizado, integralmente, em cima de um planejamento de ações e de projeções para o futuro, nesse método as projeções são realizadas como se a empresa tivesse sido criada do zero. Segundo Atkinson et al (2000, p.495) “o orçamento OBZ surgiu, em parte, para combater os orçamentos incrementais discriminados, já que essa abordagem pode requerer muito raciocínio e pode resultar em má alocação de recursos”.

Conforme Costa, Moritz, Machado (2007) *apud* Espejo e Pereira (2009), esse tipo de orçamento consiste em uma técnica operacional de planejamento elaborada sem levar em consideração as receitas e despesas realizadas no passado. Os mesmos autores mencionam que o sistema OBZ tem como vantagem o maior controle dos gastos realizados pela instituição e também melhor acompanhamento das atividades que originam despesas, garantindo dessa forma que as informações para a elaboração do planejamento da entidade seja mais confiável.

Segundo Padoveze (2009, p.43) o OBZ “permite que seja realizada uma exploração sistematizada de todos os departamentos da empresa para encontrar potenciais reduções de custos”. Essa metodologia permite verificar com maior facilidade se as atividades estão sendo realmente sendo executadas de forma satisfatória.

2.2.2.4 Orçamento Flexível e Orçamento Ajustado ou *Forescast*

O orçamento flexível é totalmente acessível às mudanças trazidas pela dinâmica do mercado, o que permite a alteração a qualquer momento. Espejo e Pereira (2009, p.127) afirmam que “trata-se de um orçamento por cenários em conformidade com oscilações das variáveis que constituem as premissas do processo orçamentário”.

Conforme afirma Padoveze (2009), esse tipo de orçamento foi desenvolvido para solucionar os problemas dos ajustes do orçamento estático. O orçamento

flexível parte da premissa de que o fator principal do orçamento – vendas - é variável, em razão disso todos os custos e despesas diretamente ligados a ela também devem ser alterados. A base para a elaboração está na perfeita diferenciação entre custos fixos e variáveis, assim os custos variáveis seguirão o volume de atividade, enquanto os custos fixos terão o tratamento tradicional.

Também seguindo essa vertente, surge o orçamento ajustado ou *forescast*, esse tipo de orçamento é mais flexível, o que permite ajustes no meio do período. Padoveze (2009), afirma que o orçamento ajustado tem como objetivo oferecer essa flexibilização para alterar o orçamento original em virtude mudanças significativas na expectativa de alguma variável fundamental, como desvalorização cambial, variação significativa do efetivo de funcionário.

2.2.2.5 Orçamento por Atividade e *Balanced Scorecard*

O *balanced scorecard*, conforme Padoveze (2009, p.38):

busca uma avaliação geral da empresa, das unidades de negócio, e conseqüentemente, dos gestores por meio da implantação de um conjunto de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que mostram a relação de causa e efeitos das perspectivas do sistema da empresa.

Essa metodologia possui uma conexão com o orçamento por atividades, justamente porque ambos buscam a ação de causa e efeito.

Segundo Frezatti (2009, p.37) o *balanced scorecard* é “um artefato de controle gerencial que pode ser utilizado como alinhador estratégico da organização”.

O orçamento por atividade (ABB) é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. Esse tipo de orçamento flui dos produtos, serviços e clientes para os recursos. Dessa forma, o orçamento por atividade reflete atividades e processos de negócio, e não recursos como materiais, salários, etc. Conforme Vanzella e Lunkes (2006, p. 116) “essa metodologia proporciona alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa”.

Segundo Horngren *et al* (2000, p.703) *apud* Espejo e Pereira (2009, p.127) o orçamento ABC “é um método de custeio voltado para as atividades como objeto fundamental de custos. Emprega o custo dessas atividades como base de apropriação de custos a outros objetos de custo, como produtos, serviços, clientes, etc”.

Esse modelo é realizado através de 8 etapas conforme figura a seguir (Figura 4):

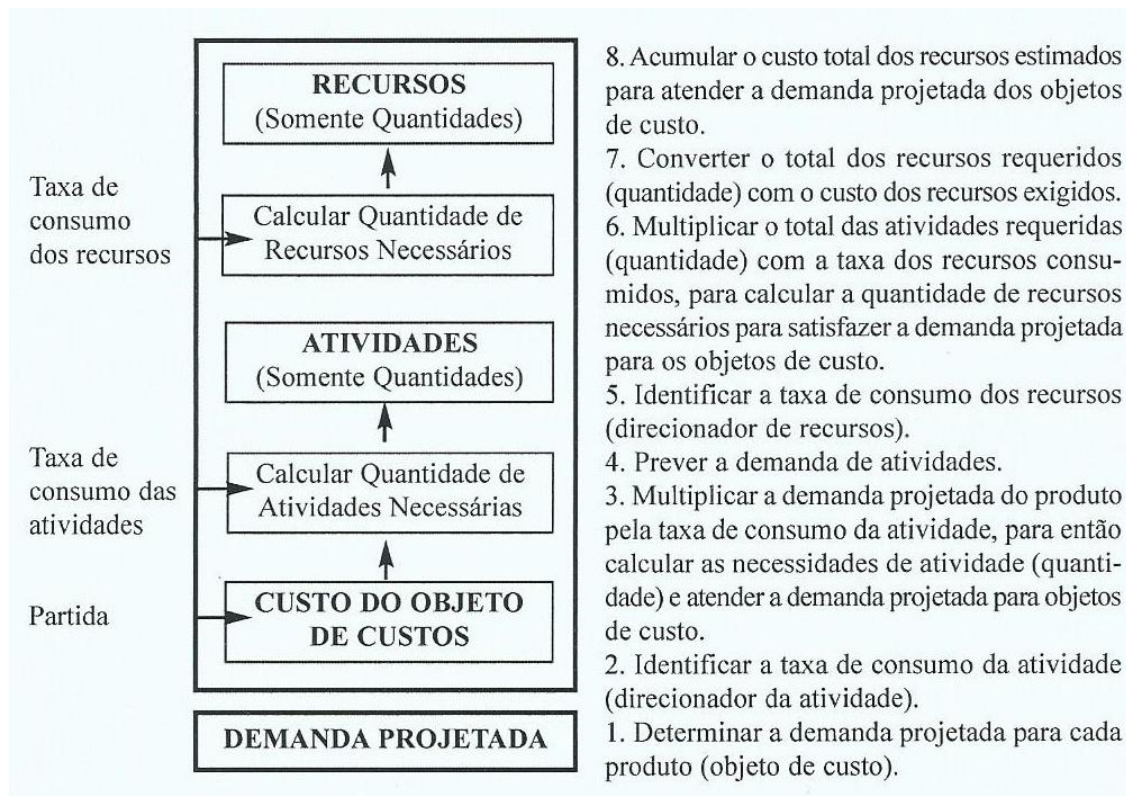


Figura 4 – Modelo básico de concepção do ABB através de 8 etapas
 Fonte: LUNKES, Rogério João, SOUZA, Paula (2006, P.118)

Padoveze (2009) menciona que a equação fundamental de custo para esse orçamento deve ser reformulada, conforme a seguir (Figura 5).

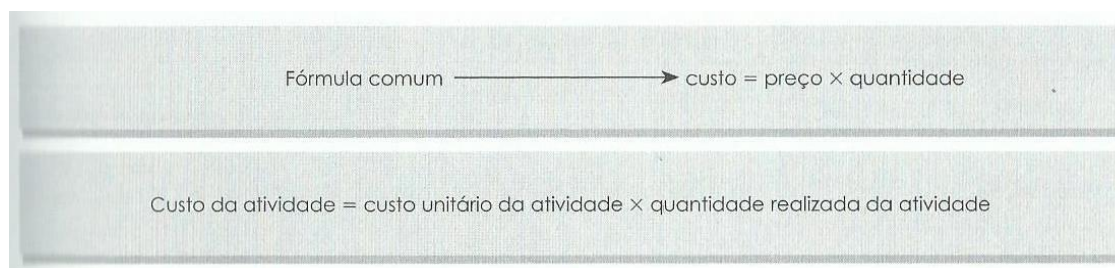


Figura 5 – Equação fundamental de custo
 Fonte: Padoveze (2009, p.51)

2.2.2.6 Beyond budget e Controle Matricial

Essa metodologia reflete a projeção dos recursos, fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos correntes. Esse tipo de orçamento

permite clara identificação das inter-relações entre as atividades da empresa e como essas relações influenciam no desempenho individual e no resultado global.

Segundo Padoveze (2009, p. 82) o *beyond budget* é “um conjunto de processos alternativos que apoiam objetivos, reconhecimento, planejamento contínuo [...] e um significativo grupo de controle nos vários níveis da administração”. Esse tipo de orçamento desestimula o uso do orçamento tradicional, devido a possibilidade de manipulação de dados, alto custo e a falta de conexão do orçamento com o ambiente.

Segundo Espejo e Pereira (2009) uma das vantagens desse orçamento é que esse método possibilita estimar os recursos de acordo com os objetivos e políticas da empresa.

Esse tipo de orçamento conforme Padoveze (2009) propõe a descentralização da gestão, a tomada de decisão e o compromisso com o desempenho são tomados pelos gerentes operacionais, o que permite que o foco do planejamento estratégico não esteja apenas na alta administração. Dessa forma, os gestores estão a frente da tomada de decisões, o que agiliza o processo.

Frezatti (2009, p. 106) afirma que esse orçamento “não exige um processo anual de negociação que culmine em uma meta fixa, e exige maior confiança entre os participantes, focando a relação entre os executivos seniores e a gerência da entidade”.

As duas diferenças básicas entre o modelo tradicional e o *beyond budget*, segundo Lunkes (2011), a primeira diz que esse modelo é mais flexível, pois ao invés fixar planos anuais, as estratégias são revisadas e baseadas em objetivos elásticos. Com isso, o modo de gestão torna-se descentralizado o que cria um ambiente de trabalho autogerenciado e uma cultura com base nas responsabilidades. Esse novo ambiente proporciona maior motivação, produtividade e melhor atendimento aos clientes.

Lunkes (2011, p. 155) ainda afirma que essa metodologia “organiza uma rede interdependente de unidades orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções e departamentos”. Se por um lado há a descentralização, por outro lado o grau de responsabilidade aumenta. Segundo Lunkes (2011), essa liberdade estabelece responsabilidade aos gerentes e empregados pelos atos cometidos além de torná-los responsáveis pelas metas competitivas.

Já o conceito de controle matricial vai em direção oposta ao *beyond budget*, pois este defende a elaboração do orçamento com prestação de contas ao superior hierárquico. Segundo Padoveze (2009, p.60) esse orçamento “sugere um exame detalhado dos gastos, com a definição de metas de redução específicas para cada gerência”.

Padoveze (2009, p. 61) resume em linhas gerais, o conceito do orçamento matricial como:

No conceito matricial, o gestor de cada departamento ou centro de custos faz seu orçamento de despesas gerais, as quais são divididas em pacotes de ações. Paralelamente a isso, são definidos outros gestores para cada pacote, os quais representam as entidades responsáveis por esses pacotes[...].

Isso implica em dizer que essa metodologia faz uso de uma visão tanto horizontal como vertical, o que caracteriza uma matriz de análise, conforme apresentado na figura a seguir.

Esse modelo apresenta o gestor de coluna e o gestor de linha. Segundo Padoveze (2009), gestor de coluna é responsável pela peça orçamentária da sua área e deve responder por todas as contas contábeis inerentes ao seu departamento. Por sua vez, o gestor de linha, é o responsável pela definição da conta contábil e deve responder à empresa por essa conta.

“O fundamento do controle matricial é exatamente o controle cruzado das despesas e das receitas, com a incorporação do gestor de linha na matriz das despesas e receitas”. (PADOVEZE, 2009, p. 63)

O gerenciamento matricial das despesas geram diversos benefícios, assim afirmados por Padoveze (2009), tais como:

- Conhecimento detalhado dos gastos
- Avaliação de desempenho de cada área
- Estabelecimentos de metas justas e desafiadoras
- Melhoria da qualidade dos dados para tomada de decisão

Em se tratando das receitas, essa metodologia proporciona busca aumentar a receita operacional líquida além de melhorar o indicador de rentabilidade da

empresa (PADOVEZE, 2009). Esse tipo de orçamento envolve todas as pessoas da organização comercial.

As vantagens e desvantagens dessa metodologia são as informadas no quadro abaixo:

AS VANTAGENS E DESVANTAGENS DO MODELO, SEGUNDO OS EXECUTIVOS	
VANTAGENS	DESVANTAGENS
Maior participação de pessoas > risco menor de erros	Maior participação de pessoas > aprovações mais lentas e processos atrasados
Os executivos da subsidiária têm a oportunidade de conhecer a cultura de outro país	É necessário lidar com chefes de culturas, ideias e personalidades diferentes
Existe a possibilidade de aprender com mais de um chefe	Mais poder na matriz significa menos poder para o presidente local
É possível ter acesso aos recursos e às práticas da matriz	A subsidiária tende a ficar à margem das decisões importantes

Quadro 1 – Os dois lados do gerenciamento matricial

Fonte: adaptado de Padoveze (2009, p.66)

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada na presente pesquisa foi de abordagem quantitativa. Quanto ao objetivo o estudo apresentou caráter descritivo. Para Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis.

Em se tratando da metodologia quanto ao procedimento, o estudo adotou survey ou levantamento. A pesquisa survey ou levantamento “caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (GIL, 1999, p. 70). Dessa forma foi aplicado questionário com 23 perguntas aos clientes que voluntariamente aceitaram participar da pesquisa, clientes do escritório Staidel Serviços Contábeis a fim de avaliar se os mesmos utilizam o orçamento como ferramenta na tomada de decisão. Esse estudo também possui caráter bibliográfico, conforme descrito por Marconi e Lakatos (2007, p. 43-44), “trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita.” Nesse sentido, Fachin (1993) também destaca que a pesquisa bibliográfica diz respeito ao conjunto de conhecimentos reunidos em livros e que visa conduzir o leitor a determinado assunto, além de conduzir à produção, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.

4 ANÁLISE DE DADOS

Do total de 106 empresas clientes do escritório prestador de serviços contábeis, Staidel Serviços Contábeis, foi recebido 6 respostas, as quais serão base para a análise de conclusão dessa pesquisa.

Na primeira questão do questionário aplicado buscou evidenciar as variáveis do ambiente em que as empresas estão inseridas. Os entrevistados tiveram que atribuir notas de 0 a 10, sendo 0 a mínima e 10 a máxima para cada um dos quesitos questionados. Diante das respostas obtidas pelos clientes que aderiram voluntariamente à pesquisa, nesse quesito verificou-se de maneira geral que o ambiente é dinâmico. Em se tratando da atitude da concorrência e competição por mão de obra, 33,33% dos entrevistados aplicaram notas 7 e 6 respectivamente. Já em relação à tecnologia aplicada ao processo produtivo, 33,33% das respostas aplicaram nota 10, ou seja, nesse quesito o dinamismo é considerado altíssimo. Nos aspectos legais, políticos e econômicos os entrevistados em sua maioria aplicaram nota , o que significa que nesse quesito não há dinamismo considerável que venha a influenciar o ambiente em que eles estão inseridos.

TABELA 1 - ANÁLISE DO AMBIENTE

Questão 01 - Análise do ambiente que a empresa está inserida

Atitudes da concorrência

Nota	Respostas	%
3	1	16,67%
4	1	16,67%
6	1	16,67%
7	2	33,33%
8	1	16,67%

Competição por mão-de-obra

Nota	Respostas	%
1	1	16,67%
3	1	16,67%
6	2	33,33%
7	1	16,67%
8	1	16,67%

Tecnologia aplicada ao processo produtivo

Nota	Respostas	%
4	1	16,67%
5	1	16,67%
7	1	16,67%
8	1	16,67%
10	2	33,33%

Restrições legais, políticas e econômicas do setor

Nota	Respostas	%
1	1	16,67%
2	1	16,67%
5	2	33,33%
6	1	16,67%
8	1	16,67%

Gostos e preferências dos clientes do setor

Nota	Respostas	%
1	1	16,67%
3	1	16,67%
4	1	16,67%
6	1	16,67%
7	1	16,67%
9	1	16,67%

Tabela 1 – Análise do ambiente

Fonte: A autora (2015)

Em relação ao ambiente tecnológico, 33,33% dos entrevistados aplicaram nota 10 quanto a utilização de comércio eletrônico e gerenciamento da relação com o cliente. Quanto ao armazenamento de dados 66,68% também aplicaram nota máxima. No quesito troca de dados de forma eletrônica, 50,01% utilizam em grande quantidade. Em linhas gerais, pode-se afirmar que as empresas também evoluíram conforme o mercado, utilizando a tecnologia como ferramenta a seu favor nos negócios da empresa.

TABELA 2 - ANÁLISE DO AMBIENTE TECNOLÓGICO

Comércio Eletrônico (página na internet que viabiliza comércio eletrônico dos seus produtos e serviços)

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
5	1	16,67%
7	1	16,67%
8	1	16,67%
10	2	33,33%

CRM (gerenciamento da relação com o cliente ou contínuo)

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
1	1	16,67%
5	1	16,67%
7	1	16,67%
10	2	33,33%

Gerenciamento da cadeia de suprimentos

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
3	2	33,33%
8	2	33,33%
9	1	16,67%

Armazenamento de dados

Nota	Respostas	%
8	1	16,67%
9	1	16,67%
10	4	66,68%

Troca de dados de forma eletrônica

Nota	Respostas	%
6	1	16,67%
7	1	16,67%
8	1	16,67%
10	3	50,01%

Sistema integrado(ERP)

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
5	2	33,33%
7	1	16,67%
8	1	16,67%
10	1	16,67%

Tabela 2 – Análise do ambiente tecnológico
 Fonte: A autora (2015)

Em se tratando de delegação de autoridade, foi atribuída uma escala de 0 a 10, onde 0 significa 'nunca delega' e 10 para 'delegação total'. No desenvolvimento de novos produtos as opiniões se dividiram, 33,33% dos entrevistados aplicaram nota mínima e também 33,33% deram nota máxima nesse quesito. Em se tratando de contratação de pessoal 33,33% aplicaram nota 8. Já em relação a delegação da alocação orçamentária 66,68% das respostas foram nota 0, o que significa que

essa atividade nunca é delegada para terceiros. Assim como a decisão de preços, 50% não delegam essas atividades e 33,33% aplicaram nota 5, o que presume-se que não é comum repassar esse tipo de atividade para os colaboradores.

TABELA 3 - DELEGAÇÃO

Desenvolvimento de novos produtos

Nota	Respostas	%
0	2	33,33%
2	1	16,67%
5	1	16,67%
10	2	33,33%

Contratação e demissão de pessoal

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
5	1	16,67%
7	1	16,67%
8	2	33,33%
9	1	16,67%

Alocação orçamentária

Nota	Respostas	%
0	4	66,68%
7	2	33,33%

Decisões de preços

Nota	Respostas	%
0	3	50,01%
5	2	33,33%
7	1	16,67%

Tabela 3 - Delegação
Fonte: A autora (2015)

Também foi questionando quanto ao porte da empresa, conforme gráfico abaixo 66,68% das empresas possuem faturamento até 1.200,000,00 ao ano, os outros 33,32% possuem faturamento superior a 1.200.000,00 e inferior ou igual a 10.000.000,00.

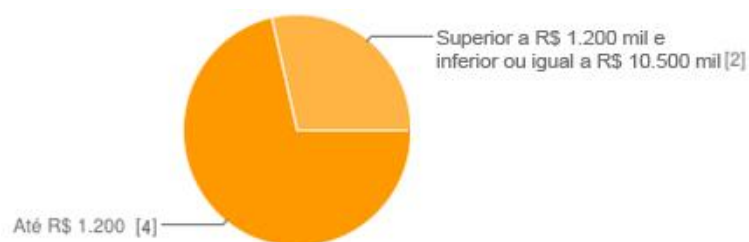


Gráfico 1 – Porte da empresa

Em se tratando de estratégias de mercado, os entrevistados demonstraram ter foco em busca de alta qualidade dos produtos e serviços oferecidos, além de obterem características únicas nos produtos e serviços que oferecem. Os resultados também apresentam a importância dada a apresentar uma imagem da marca maior que os seus concorrentes e o investimento em pesquisa e desenvolvimento.

TABELA 4 - ESTRATÉGIA

Buscar alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que o da concorrência

Nota	Resposta	%
9	1	16,67%
10	5	83,35%

Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço

Nota	Resposta	%
8	1	16,67%
9	1	16,67%
10	4	66,68%

Desenvolver características únicas do produto/serviço

Nota	Resposta	%
6	1	16,67%
7	1	16,67%
8	1	16,67%
10	3	50,01%

A imagem da marca ser muito melhor do que o da concorrência

Nota	Resposta	%
6	1	16,67%
9	1	16,67%
10	4	66,68%

Investir em Pesquisa & Desenvolvimento muito mais do que a concorrência

Nota	Resposta	%
1	2	33,33%
5	1	16,67%
9	2	33,33%
10	1	16,67%

Ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência

Nota	Resposta	%
0	1	16,67%
2	1	16,67%
3	1	16,67%
4	1	16,67%
7	1	16,67%
10	1	16,67%

Tabela 4 - Estratégia
Fonte: A autora (2015)

Quanto ao sistema orçamentário, a questão 07 buscou avaliar o grau de solidez com relação à existência de componentes orçamentários utilizados nas empresas. Dessa forma, verificou-se que 50% dos entrevistados possuem premissas orçamentárias, porém aplicando nota 5 quanto a organização do mesmo. Nota-se que não é comum o uso profundo dessa ferramenta na tomada de decisões, como mostra o quadro de respostas abaixo. Em relação as etapas do orçamento (plano de produção, estocagem e suprimentos; recursos humanos; investimento em ativo imobilizado; demonstrações contábeis projetadas) os repostas se diversificaram, evidenciando o pouco uso do orçamento como ferramenta gerencial nas organizações estudadas, conforme demonstrado a seguir.

TABELA 5 - ORÇAMENTO**Premissas orçamentárias**

Nota	Respostas	%
2	1	16,67%
5	3	50,01%
7	1	16,67%
10	1	16,67%

Previsão de cenários

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
2	1	16,67%
4	1	16,67%
5	1	16,67%
8	2	33,33%

Plano de produção, suprimentos e estocagem

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
2	2	33,33%
5	1	16,67%
6	1	16,67%
7	1	16,67%

Plano de Recursos Humanos

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
2	2	33,33%
5	1	16,67%
6	1	16,67%
9	1	16,67%

Plano de Investimentos no Ativo Permanente

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
2	1	16,67%
5	1	16,67%
7	2	33,33%
8	1	16,67%

Demonstrações contábeis projetadas

Nota	Respostas	%
0	1	16,67%
1	1	16,67%
4	1	16,67%
5	1	16,67%
6	1	16,67%
8	1	16,67%

Tabela 5 – Orçamento
Fonte: A autora (2015)

Em relação a utilização do orçamento contínuo, 33,33% das empresas não utilizam esse tipo de orçamento, enquanto 16,67% utilizam porém com intensidade 3

conforme a nota aplicada, já os demais atribuíram nota 7 para o uso dessa peça orçamentária. Quanto a periodicidade, as respostas se dividiram, 16,67% dos entrevistados utilizam mensalmente, trimestralmente, semestralmente e anualmente, conforme gráfico 2.



Gráfico 2 – Periodicidade do uso do rolling forecasting

A respeito do sistema contábil utilizado nas empresas, 66,68% afirmam que é possível extrair dados confiáveis mensalmente, conforme gráfico abaixo.

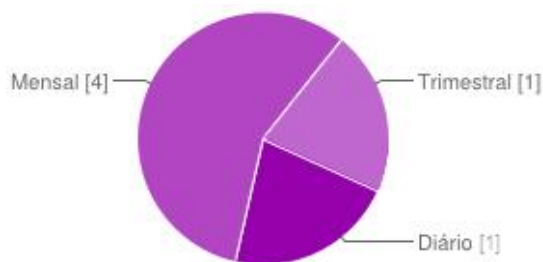


Gráfico 3 – Periodicidade das informações contábeis

Quanto a utilização do orçamento, mais de 50% dos entrevistados atribuíram nota igual ou superior a 8 em relação da utilização do orçamento no planejamento operacional. O mesmo aconteceu no âmbito de comunicação de metas, na visão dos sócios é importante a utilização do orçamento para atribuição de metas para a organização. De maneira geral pode-se verificar que os entrevistados consideram importante a utilização de premissas orçamentárias para o planejamento da empresa, assim como na avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação estratégicas. Nesses quatro quesitos as notas atribuídas não foram inferiores a 6.

TABELA 6 - UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO**Para planejamento operacional**

Nota	Respostas	%
7	1	16,67%
8	3	50,00%
10	2	33,33%

Para avaliação de desempenho

Nota	Respostas	%
6	1	16,67%
7	2	33,33%
8	1	16,67%
9	1	16,67%
10	1	16,67%

Para comunicação de metas

Nota	Respostas	%
8	3	50%
9	3	50%

Para formação estratégica

Nota	Respostas	%
7	2	33,33%
8	2	33,33%
9	1	16,67%
10	1	16,67%

Tabela 6 – Utilização do orçamento
 Fonte: A autora (2015)

O sistema orçamentário utilizado pela empresa precisa gerar informações de qualidade para auxiliar o processo de tomada de decisão, diante disso foi questionado sobre o nível de satisfação do sistema orçamentário atual que a empresa possui. Conforme quadro de respostas abaixo, as opiniões se divergiram, 33,33% dos entrevistados atribuíram nota 8 em relação a satisfação do sistema quanto ao auxílio do gerenciamento da empresa. Em relação a tomada de decisão de curto prazo metade dos entrevistados atribuíam nota inferior a 5 e a outra metade superior a este. Já em relação a longo prazo mais de 50% informaram nota superior a 7 quanto a satisfação do sistema.

TABELA 07 - SATISFAÇÃO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ATUAL

Auxiliar o gerenciamento da empresa

Nota	Respostas	%
1	1	16,67%
3	1	16,67%
7	1	16,67%
8	2	33,33%
9	1	16,67%

Auxiliar na tomada de decisão operacional, de curto prazo

Nota	Respostas	%
2	1	16,67%
3	2	33,33%
6	1	16,67%
8	1	16,67%
9	1	16,67%

Auxiliar na tomada de decisão estratégica, de longo prazo

Nota	Respostas	%
3	2	33,33%
7	3	50%
8	1	16,67%

Tabela 7 – Satisfação do sistema orçamentário atual

Fonte: A autora (2015)

Quanto ao desempenho da empresa, pode-se verificar que 66,68% dos entrevistados não utilizam o Retorno sobre o Patrimônio Líquido como medida de desempenho.

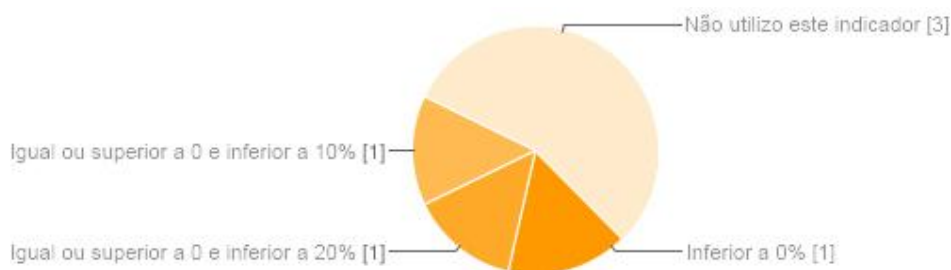


Gráfico 4 – Retorno sobre o Patrimônio Líquido

Já em relação ao Retorno sobre Investimento das empresas que utilizam esse indicador, sendo que 33,33% possui esse indicador superior a 10% e inferior a 20%.

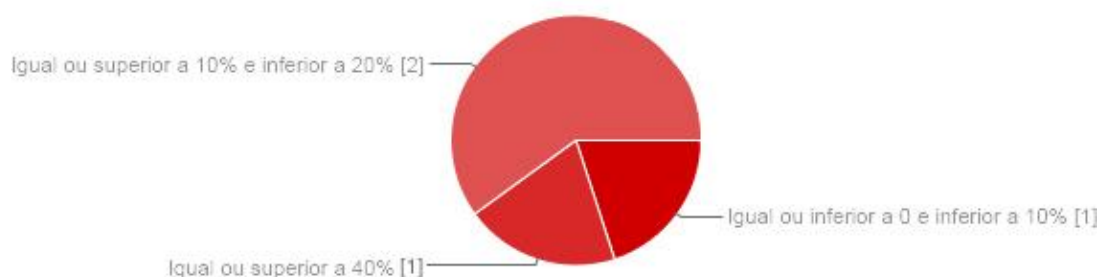


Gráfico 5 – Retorno sobre Investimento

Dos entrevistados 66,68% são diretores da empresa, 16,67% gerente e outros 16,67% presidente. O tempo de atuação informado é de 50% para superior a 5 anos, 33,33% possuem entre 3 a 5 anos de atuação e 16,67% entre 1 a 3 anos. Em relação à experiência na área de controladoria 66,68% possuem mais de 10 de atuação na área. Das empresas entrevistadas, todas são de nacionalidade brasileira. Em relação a área de formação 100% possuem ao menos ensino superior completo. Sobre a área de formação 33,33% são de direito, 16,67% economia, e os demais se diversificam em farmácia, odontologia e desing gráfico. Dos entrevistados 83,35% são do sexo masculino.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante das constantes mudanças de cenário no mercado atual é de suma importância que as empresas possuam ferramentas gerenciais que auxiliem nesse processo, fornecendo informações relevantes para a tomada de decisões. Nesse sentido o orçamento empresarial surge como uma ferramenta de suporte aos gestores a fim de atingirem seus objetivos organizacionais, essa ferramenta de gestão permite que as empresas estejam mais preparadas para acontecimentos futuros minimizando seus riscos.

Para sustentar o estudo proposto, foi realizada vasta revisão teórica com o objetivo de analisar os conceitos, processos de elaboração, as vantagens e desvantagens que acercam o orçamento empresarial.

Como instrumento da coleta de dados, foi feito um questionário com 23 perguntas aos clientes do escritório de contabilidade, Staidel Serviços Contábeis, esse questionário teve como objetivo identificar o cenário que a empresa se encontra, analisar o uso do orçamento nessas organizações, além de verificar o

perfil do respondente, se possui experiência na área, curso de formação, entre outros.

De maneira geral, o objetivo dessa pesquisa foi verificar se empresas atendidas por um escritório de contabilidade realizam previsões orçamentárias. Já os objetivos específicos foram identificar se micro e pequenas empresas clientes utilizam o orçamento como ferramenta para a tomada de decisão, verificar quais informações gerenciais são importantes para previsão orçamentária e por fim identificar a importância da previsão orçamentária para a tomada de decisão.

O questionário foi enviado eletronicamente e impresso para todos os clientes. Do total de 106 empresas foi recebido o total de 6 repostas, as quais foram base para o estudo realizado. Primeiramente buscou avaliar o ambiente que as empresas estão inseridas, logo se concluiu que o ambiente é dinâmico em se tratando da atitude dos concorrentes, competição por mão-de-obra e tecnologia. Também em relação ao ambiente tecnológico, com o surgimento de várias ferramentas eletrônicas, as empresas também se encontram obrigadas a aderirem esse novo modelo de mercado, pois a empresa que utiliza a tecnologia a seu favor encontra-se passos a frente daquelas que não utilizam, uma vez que comércio eletrônico, sistemas integrados, entre outros, facilitam e aquecem o mercado devido a facilidade de vendas, emissão de relatório para análises, etc. Desse modo, concluiu-se que os entrevistados possuem essa preocupação e buscam utilizar a tecnologia em prol de benefícios à empresa. Em relação ao plano estratégico, em sua maioria houve demonstração de importância para esses quesitos. Com exceção da política de preços, as notas atribuídas nas prioridades estratégicas foram superiores a 5. Já no âmbito orçamentário, as opiniões se dividiram, nota-se que não há o uso substancial dessa ferramenta no dia-a-dia da empresa. Apesar da preocupação de se manter ativo no mercado, o sistema orçamentário não é aplicado com solidez nas empresas atendidas pela Staidel Serviços Contábeis. Por outro lado, em sua maioria os respondentes reconheceram a importância da utilização do orçamento no planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e para formação estratégica.

Conclui-se através deste estudo que o uso adequado do sistema orçamentário contribui de forma bastante significativa na saúde das organizações, uma vez que permite prever cenários e diminuir os riscos em épocas de crise. Além de possuir diversos tipos de orçamentos que se adequem a realidade da empresa o

que permite maior exatidão das informações. O seu uso contínuo faz com que as organizações estejam mais preparadas para o mercado acirrado, diminuindo as chances de se depararem com situações inesperadas. Dessa forma, a recomendação é que haja investimento nas organizações para o uso de um sistema orçamentário eficaz a fim de alavancar resultados e auxiliar no processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro B. et al. A utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p. 65-99, jul./set., 2009.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 7.ed. ver.e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- DORNELAS, Jose Carlos Assis. *Empreendedorismo: transformando ideias em negócios*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- ESPEJO, Márcia M. S. B., PEREIRA, Fábio A.. Planejamento e controle orçamentário em empresas concessionárias de rodovias: uma pesquisa empírica. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v.9, n. 17, p.121-142, jan./jun.,2012.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEITE, Rita M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago., 2008.
- LUNKES, Rogério Joao. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2011.
- LUNKES, Rogério João, SOUZA, Paula. Práticas de Orçamento de Capital: Um estudo em empresas hoteleiras de Florianópolis (SC). *Revista Universo Contábil*, v.9, n. 1, p.28-45, jan./mar.,2013.
- PADOVEZE, Clovis Luís. Taranto, Fernando Cesar. *Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital*. 7.ed. São Paulo: Atlas,2012.
- MORANTE, Antonio Salvador, JORGE, Fauzi Timaco. *Controladoria: Análise financeira, planejamento e controle orçamentário*. São Paulo: Atlas 2008.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto. SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na*

administração de empresas. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

TAYLOR, Frederick W. Princípios de Administração Científica. 7. ed. São Paulo: 1978.

VANZELLA, Cláide, LUNKES, João Rogério. Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso e empresa distribuidora de energia elétrica. Revista Contabilidade Vista & Revista, v. 17, n. 1, p. 113-132, jan./mar., 2006.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO (via e-mail e impresso)

Prezados(as) Senhores(as)

Meu nome é Ketlyn Marcielly Bomfim Gomes de Lima, sou aluna do curso de pós graduação da Universidade Federal do Paraná. Estou desenvolvendo uma pesquisa junto às empresas clientes do escritório Staidel Serviços Contábeis com o objetivo de verificar se estas empresas utilizam a previsão orçamentária como ferramenta de auxílio na tomada de decisões.

Sendo assim, solicito a valiosíssima colaboração da V.Sa. ou de algum encarregado de controladoria, para que responda ao Questionário 1. O seu preenchimento demandará aproximadamente 15 minutos de seu tempo. Salientamos que os dados serão tratados com o devido sigilo.

<https://docs.google.com/forms/d/1LoOf41GKrPEDPr4nicj5B3eUNDJclknVCOcivowtteE/>

Sem mais, agradecemos antecipadamente sua contribuição.

Universidade Federal do Paraná
Departamento de Contabilidade

Orientadora

Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo Chefe - Departamento de Ciências Contábeis

Orientanda

Ketlyn Marcielly Bomfim Gomes de Lima

Questão 3 – Atribua uma nota, de 0 a 10, para a intensidade em que os itens abaixo são abordados em sua empresa: *

Escala: 0 = pouco(as); 10 = muito(as)

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
As atividades da sua linha de produção são repetitivas?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quantas tarefas na sua linha de produção são as mesmas dia após dia?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quantas pessoas na sua linha de produção fazem tarefas diversificadas a maioria do tempo?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Questão 4 – Atribua uma nota, de 0 a 10, para o nível de delegação de autoridade para os gerentes de cada uma das seguintes áreas de decisão em sua empresa (Por favor, responda sobre o que acontece realmente, ao invés do que está estabelecido “no papel” com relação à delegação de autoridade) *

Escala: 0 = nunca delega ; 10 = delegação total

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Desenvolvimento de novos produtos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Contratação e demissão de pessoal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alocação orçamentária	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Decisões de preços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Questão 5 - Qual foi a receita operacional bruta do ano de 2013 em sua empresa ?

- Até R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais)
- Superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais)
- Superior a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais)
- Superior a R\$ 60 milhões (sessenta milhões)

Questão 6 – Atribua uma nota, de 0 a 10, para a importância dada para cada um dos itens abaixo de acordo com as prioridades estratégicas de sua unidade de negócios durante os últimos 5 anos: *

Escala: 0 = não importante ; 10 = muito importante

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Buscar alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que o da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Desenvolver características únicas do produto/serviço	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A imagem da marca ser muito melhor do que o da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investir em Pesquisa & Desenvolvimento muito mais do que a concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Questão 7 – Atribua uma nota de 0 a 10 para avaliar o grau de solidez com relação à existência dos componentes orçamentários indicados abaixo: *

Escala: 0 = não existe ; 10 = existe de forma bem organizada

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Premissas orçamentárias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Previsão de cenários	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plano de marketing/vendas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plano de produção, suprimentos e estocagem	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plano de Recursos Humanos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plano de Investimentos no Ativo Permanente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Demonstrações contábeis projetadas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Questão 8 – Rolling Forecasting (que pode ser traduzido como orçamento contínuo), segundo Lunkes (2003), é quando o instrumento é revisado e reprojeto por um determinado período, mediante o abandono progressivo do período encerrado e a adição do período futuro equivalente. Essa revisão pode ser mensal, trimestral ou semestral. Atribua uma nota de 0 a 10 para o uso do rolling forecasting em sua empresa: *

Escala: 0 = não existe ; 10 = existe de forma bem organizada

de decisão operacional, de curto prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Auxiliar na tomada de decisão estratégica, de longo prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Questão 13 – Se você utiliza o Retorno sobre o Patrimônio Líquido (Lucro Líquido/Patrimônio Líquido, em percentual) como medida de desempenho de sua empresa, indique-o com relação a 2013:

- Inferior a 0%
- Igual ou superior a 0 e inferior a 10%
- Igual ou superior a 10% e inferior a 20%
- Igual ou superior a 20 e inferior a 30%
- Igual ou superior a 40%
- Não utilizo este indicador

Questão 14 – Caso você não utilize o Retorno sobre o Patrimônio Líquido, preencha os dados abaixo:

Lucro líquido de 2013: Patrimônio Líquido de 2013:

Questão 15 – Se você utiliza o Retorno sobre o Investimento (Lucro Líquido/Ativo Total, em percentual) como medida de desempenho de sua empresa, indique-o com relação a

- Inferior a 0%
- Igual ou superior a 0 e inferior a 10%
- Igual ou superior a 10% e inferior a 20%
- Igual ou superior a 20 e inferior a 30%
- Igual ou superior a 40%
- Não utilizo este indicador

Questão 16 – Caso você não utilize o Retorno sobre o Investimento, preencha os dados abaixo:

Lucro líquido de 2013 e Ativo total de 2013.

Não tenho formação superior

Outro:

Questão 23 - Sexo

feminino

masculino

Os resultados desta pesquisa podem ser enviados após o término do relatório final. Caso queira recebê-lo, favor inserir um e-mail abaixo para encaminhamento

Enviar