

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PATRÍCIA BARBOSA LEMES

**O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E  
CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES**

CURITIBA  
2013

PATRÍCIA BARBOSA LEMES

**O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E  
CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: Luiz Rogério Farias

CURITIBA  
2013

*Dedico esta monografia à minha família, pelo amor incondicional, pelo apoio e compreensão.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu pai Júlio e à minha mãe Neuza que me ensinaram valores tão preciosos como o caráter, à honestidade e o trabalho.

Ao meu esposo Sandro Kloch, amigo e companheiro inseparável de todas as horas, meu melhor apoio, pelo seu amor, dedicação e principalmente paciência.

Aos meus amigos e a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

E, sobretudo a Deus, por mais uma oportunidade de aprender.

*“Tenha coragem de seguir aquilo que sente”*

*Celso Charuri*

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Elementos básicos do planejamento. ....	24
QUADRO 2 – Matriz de ênfase em atividades de planejamento e controle. ....	49
QUADRO 3 – Perspectivas do controle.....	55

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1 – Elementos da visão estratégica do negócio.....</b>	<b>17</b>
<b>FIGURA 2 – Evolução da gestão estratégica.....</b>	<b>19</b>
<b>FIGURA 3 – Relacionamento entre os elementos no plano de negócios de uma organização. ....</b>	<b>21</b>
<b>FIGURA 4 – Diferenças entre os planejamentos estratégico, tático e operacional. ....</b>	<b>22</b>
<b>FIGURA 5 – Níveis de decisões. ....</b>	<b>23</b>
<b>FIGURA 6 - Desenvolvimento de planejamentos táticos.....</b>	<b>26</b>
<b>FIGURA 7 – Relação entre os planejamentos.....</b>	<b>27</b>
<b>FIGURA 8 - Objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo. ....</b>	<b>33</b>
<b>FIGURA 9 - Conceituação geral do controle.....</b>	<b>54</b>
<b>FIGURA 10 - Planejamento e controle.....</b>	<b>57</b>

## **RESUMO**

**LEMES, P. - O orçamento como instrumento de planejamento estratégico e controle nas organizações.**

A competitividade em constante crescimento exige das empresas um contínuo aperfeiçoamento e controle, tanto em seus processos, quanto em relação à busca de custos cada vez mais baixos, visando assim o atendimento dos objetivos de continuidade, expansão e lucratividade. Sua capacidade de previsão esta na competência de gerenciar cenários futuros de forma dinâmica, rápida e eficaz. O objetivo deste trabalho é avaliar a efetividade do orçamento operacional como ferramenta de controle de gestão, considerando as estratégias da organização e os aspectos comportamentais envolvidos no processo. O trabalho apresenta os conceitos relativos ao planejamento estratégico, controle de gestão e orçamento empresarial e evidencia que o orçamento deve caminhar junto ao planejamento estratégico da empresa, considerando objetivos de médio e longo prazo, pois quando utilizado isoladamente como ferramenta de gestão, apresenta restrições. Apresenta de forma ampla os principais conceitos, características e variações em relação à tipologia do orçamento.

**Palavras Chave:** Planejamento, controle e orçamento empresarial.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>vi</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>vii</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>viii</b>
<b>1.0. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1. Problema.....	12
1.2. Objetivos.....	13
1.2.1. Geral.....	13
1.2.2. Específicos.....	13
1.3. Justificativa.....	13
1.4. Estrutura do Trabalho.....	14
<b>2.0. REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>14</b>
2.1. Estratégia.....	14
2.1.1. Estratégia Empresarial.....	15
2.1.2. A Estratégia e o Planejamento.....	15
2.2. O Planejamento e o Processo de Gestão.....	16
2.3. Formulação da Estratégia.....	16
2.4. Definição Do Perfil Estratégico.....	18
2.5. Objetivos Da Empresa.....	18
2.6. Planejamento.....	19
2.6.1. Planejamento Estratégico.....	23
2.6.2. Planejamento Tático.....	25
2.6.3. Planejamento Operacional.....	26
2.6.4. Planejamento Orçamentário.....	27
2.7. Orçamento.....	27
2.7.1. Objetivos do Orçamento.....	32
2.7.2. Tipos de Orçamento.....	33
2.7.2.1. Orçamentos em curto e em longo prazo.....	33
2.7.2.2. Orçamentos flexíveis ou variáveis.....	34
2.7.2.3. Orçamento ajustado.....	34
2.7.2.4. Orçamento corrigido.....	34
2.7.2.5. Orçamento estático.....	35
2.7.2.6. Orçamento <i>rolling</i> ou contínuo.....	35
2.7.2.7. Orçamento de tendências.....	35
2.7.2.8. Orçamento <i>beyond budgeting</i> .....	35
2.7.2.9. Orçamento base zero.....	36
2.7.2.10. Orçamento matricial.....	36
2.7.2.11. Orçamento kaizen.....	36
2.7.2.12. Orçamento baseado em atividades.....	36
2.7.3. Elaboração do Orçamento.....	37
2.7.4. Implantação do Orçamento.....	39
2.7.5. Acompanhamento do Orçamento.....	41
2.7.6. Vantagens do Orçamento.....	41
2.7.7. Limitações do Orçamento.....	43
2.7.8. Ciclo Orçamentário.....	43
2.7.9. Estruturação do Orçamento.....	44
2.7.9.1. Orçamento de vendas.....	44
2.7.9.2. Orçamento de produção.....	45
2.7.9.3. Orçamento de mão de obra direta.....	45
2.7.9.4. Orçamento de consumo de matérias-primas.....	46
2.7.9.5. Orçamento de custos indiretos de fabricação.....	46
2.7.9.6. Orçamento de estoques finais.....	47
2.7.9.7. Orçamento de despesas gerais.....	47

2.7.9.8.Orçamento do balanço patrimonial .....	47
2.7.9.9.Orçamento de investimentos .....	48
2.7.9.10.Orçamento de caixa .....	48
2.7.9.11.Orçamento do fluxo de caixa .....	48
2.7.9.12.Orçamento do resultado .....	49
2.7.10.Os Quadrantes propostos por Frezatti:.....	49
2.7.10.1.Quadrante 1 – predominância de foco nas atividades de planejamento.....	49
2.7.10.2.Quadrante 2 – Predominância de foco nas atividades de controle.....	50
2.7.10.3.Quadrante 3 – Significativo foco, tanto no planejamento como no controle.....	50
2.7.10.4.Quadrante 4 – Reduzido foco tanto no planejamento como no controle. ....	50
2.7.11.Aspectos comportamentais na gestão do orçamento.....	51
2.7.12.Projetando o Processo Orçamentário .....	51
2.7.13.Influenciando o Processo Orçamentário .....	51
2.8.Controle.....	52
2.8.1 Controle Estratégico.....	54
2.8.2 Controle Tático.....	55
2.8.3 Controle Operacional .....	56
2.8.4 Controle Gerencial .....	57
2.8.4.1.Características das informações de controle gerencial.....	58
2.8.4.2.Controles formais e informais.....	58
2.8.4.3.Sistemas de recompensa.....	59
2.8.4.4.Controle financeiro.....	59
2.8.4.5.Centros de responsabilidade.....	59
2.8.4.6.Centros de custos .....	59
2.8.4.7.Centros de receitas .....	60
2.8.4.8.Centros de lucros.....	60
2.8.4.9.Centros de investimentos .....	60
2.8.4.10.Avaliação de desempenho abrangente .....	60
2.8.5.Controle e Orçamento .....	60
2.8.6.Vantagem Competitiva.....	61
<b>3.0. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>63</b>
<b>4.0. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>65</b>
<b>5.0. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>67</b>

## 1.0. INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresentará um estudo sobre o uso do orçamento empresarial como ferramenta de Planejamento e Controle.

Os orçamentos representam um dos instrumentos de gestão mais utilizados pelas empresas. Estudos apontam que aproximadamente 90% das empresas americanas e japonesas são adeptas desta prática Honrgren; Foster e Datar, (1997 p. 134). No Brasil, não há estudos semelhantes, mas observações empíricas indicam esta tendência. Sendo assim, é fundamental que haja uma avaliação sistemática da sua importância para a gestão, sobretudo porque a criação desta ferramenta remonta à era da Revolução Industrial, época em que as vantagens competitivas estavam relacionadas fundamentalmente com a capacidade de converter os fatores de produção em produtos finais.

Toda empresa realiza o planejamento e controle das suas atividades. Os resultados dependerão destas ações.

O planejamento é uma ferramenta de gestão necessária para tomada de decisões, limitando a utilização dos recursos de forma indevida.

As empresas utilizam o planejamento e controle para obter vantagem competitiva e umas das ferramentas desta estratégia é o orçamento empresarial.

O orçamento deve ser visto como um instrumento facilitador, pois antecede ações a serem executadas dentro de cenários e condições preestabelecidos, estimando recursos e atribuindo responsabilidades para o alcance dos objetivos fixados.

O orçamento empresarial é uma ferramenta de grande importância para o planejamento e controle, pois não impõe limites, mas beneficia a eficácia operacional.

Para Padoveze (2005, p.189) o orçamento "... nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje". E complementa "Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos e considerando alterações para o próximo exercício".

Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades, e comparar este desempenho efetivo com o que foi planejado, avaliando os resultados obtidos, visando o aperfeiçoamento do processo. Sanvincente e Santos, (1995, p.22).

O orçamento é então o plano estratégico que define metas para o exercício e conduz a empresa aos seus objetivos.

Utilizado para otimizar os recursos, buscando eficiência operacional, ou seja, otimização dos lucros e redução dos custos. Para que estes objetivos sejam alcançados é necessário planejamento e controle.

Sua implantação é complexa, mas a sua utilização reduz a margem de erros, as redundâncias e maximiza os lucros da empresa.

Exigem que a empresa mantenha uma estrutura sólida, capaz de enfrentar a concorrência, consolidando-se e gerando lucro aos seus investidores.

O planejamento, seja ele estratégico, tático ou operacional, é essencial para a sobrevivência da empresa, a manutenção do desempenho de suas atividades e realização dos objetivos finais. Assim, a utilização do orçamento empresarial permite a formalização das tarefas de planejamento, execução e controle das atividades da empresa.

A falta de integração entre o orçamento, a estratégia e entre as diversas áreas da empresa são as principais deficiências.

Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo avaliar a efetividade do planejamento e do orçamento empresarial como um instrumento de controle.

### **1.1. Problema**

A utilização de ferramentas administrativas e contábeis proporciona informações que fundamentam as decisões tomadas nos níveis estratégicos e táticos da organização, desta forma, o planejamento e controle orçamentário são de extrema necessidade, não só, para efetivar a sua posição competitiva no mercado, como também, para ter suporte na tomada de decisão e eficiência na gestão dos seus recursos. É a partir do orçamento que as metas são formalizadas e os objetivos são estabelecidos, servindo para mapear onde a empresa está e aonde quer chegar antecipando assim os problemas e suas soluções.

Para Gil, (1991, p. 62 e 63) “A formulação do problema, assim como a especificação dos objetivos, pode representar uma longa etapa no processo de pesquisa” Ainda com o autor “Em algum momento um problema é provisoriamente formulado, mas uma posterior consulta à literatura poderá contribuir para sua reformulação”.

Diante da situação posta, a questão da pesquisa que orienta a presente investigação é a seguinte:

Qual a importância do planejamento estratégico, do orçamento e do controle na gestão de uma empresa?

## **1.2. Objetivos**

Demonstrar as vantagens do planejamento e do orçamento empresarial como ferramenta de controle, coordenação e avaliação dos resultados operacionais de uma empresa.

### **1.2.1. Geral**

Esta pesquisa tem como objetivo principal identificar a importância da utilização do planejamento, do orçamento empresarial e do controle como ferramentas de gestão de uma empresa.

### **1.2.2. Específicos**

Para a realização do objetivo geral acima identificado, definem-se os seguintes objetivos específicos:

- Definir planejamento, orçamento empresarial e controle, seus principais conceitos, objetivos, funções, utilidades e características;
- Mostrar uma visão geral dos conceitos aplicados como ferramenta de gestão;
- Identificar o orçamento empresarial como parte integrante do planejamento estratégico;
- Condicionantes básicos para implantação e utilização de um sistema orçamentário;
- Descrever as fases do orçamento empresarial;
- Definir a tipologia dos orçamentos e suas aplicações;
- Mostrar as vantagens e limitações de um orçamento.

## **1.3. Justificativa**

A crescente competitividade faz com que as empresas busquem a melhoria contínua aumentando sua eficiência e eficácia para atender as demandas de informações e ações. O intuito deste trabalho é apresentar os mecanismos de controle e gestão, como: o planejamento estratégico e o orçamento empresarial.

A utilização destas ferramentas possibilitará um maior domínio de suas ações e as tomadas de decisões serão mais assertivas, pois possibilitarão uma visão ampla

da situação, evidenciando as prioridades e promovendo alternativas para otimização dos recursos.

#### **1.4. Estrutura do Trabalho**

A estrutura do trabalho é composta por cinco capítulos como vemos a seguir:

No primeiro capítulo têm-se a introdução, o problema, os objetivos: geral e específico e a justificativa.

No segundo capítulo, foi trabalhada a revisão teórica sobre os conceitos de: planejamento, orçamento empresarial e controle gerencial. Apresentando as formas de elaboração e também a sua integração com a estratégia e com aspectos comportamentais. Esses conceitos serviram de base para o desenvolvimento do trabalho.

No terceiro capítulo foi abordada a metodologia, ou seja, os métodos utilizados para a realização da pesquisa.

No quarto capítulo foram feitas as considerações finais em relação ao assunto e também a resposta ao problema proposto.

E, finalmente são apresentadas as Referências Bibliográficas.

## **2.0. REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1. Estratégia**

Para Simon (1971, p. 33), “estratégia é o conjunto de decisões que determinam o comportamento a ser exigido em determinado período de tempo”.

Estratégia é um dos vários conjuntos e regras de decisão para orientar o comportamento de uma organização, Ansoff (1990, p. 44).

Estratégia de negócios possui características específicas, desta forma, não é resultado de ações imediatas, deve então ser usada para gerar projetos estratégicos através de um processo de busca e ter seu uso apropriado, gerando *feedback* estratégico. Objetivos e estratégias são termos distintos, ou seja, enquanto um representa os fins que a empresa está tentando alcançar a estratégia é o meio para alcançar esses fins.

Se estratégias podem ser planejadas como planos gerais ou específicos, elas podem ser também executadas. Apenas definir estratégia como plano não é suficiente. A estratégia surge então a partir de comportamentos.

A definição de estratégia como: plano e padrão pode ser independente uma da outra. Planos podem não ser realizados, assim como padrões podem surgir sem serem planejados.

As estratégias existem para as partes interessadas, ou seja, é apenas um conceito. A importância dessa definição é que a perspectiva é compartilhada entre membros da organização através de suas atitudes e principalmente ações e torna indivíduos unidos por pensamentos comuns. O ponto importante na avaliação de estratégias passa a planejar como intenções podem ser compartilhadas e como as ações são exercidas sobre o todo, desta forma, a estratégia deve seguir os objetivos que a empresa almeja alcançar.

#### 2.1.1. Estratégia Empresarial

Cassarotto (1992, p.36) entende que a estratégia empresarial não só estabelece os objetivos a serem atingidos, como também qual a maneira de utilizar os pontos fortes existentes, em busca da melhoria e do aproveitamento das oportunidades ou mesmo facilitando a superação de obstáculos externos para o alcance dos objetivos. Em contrapartida, é também conceituada como sendo uma interação de várias estratégias que, de acordo com a definição de unidade estratégica de negócios, envolve aspectos como: competitividade, utilização de meios, produto e mercado, políticas de negócio e gestão de produção.

#### 2.1.2.A Estratégia e o Planejamento

A estratégia precisa considerar os anseios e as expectativas dos acionistas, que buscam sempre o maior retorno possível do capital investido.

Para Tung (1983, p. 25) “a base da tomada de decisões é a expectativa de retorno, que determina a escolha dentre as alternativas de uso dos recursos necessários à realização dos objetivos da empresa.”

Planejar é fundamental para qualquer empresa, desta forma, desenvolver mecanismos para avaliar acontecimentos futuros passa a ser uma questão de sobrevivência no meio. Sanvicente e Santos (1983, p. 16), colocam que o Planejamento é o estabelecimento de ações, estimando os recursos e atribuindo responsabilidades para o período futuro determinado, visando o alcance dos objetivos.

Embora o processo pareça simples, o planejamento exige uma coordenação muito grande das atividades, pois envolve um número consideravelmente alto de variáveis. É então fundamental que exista uma equipe de gestão especializada que

trabalhe juntamente com um o setor de contabilidade, principalmente no que diz respeito ao registro e controle dos fatos.

## **2.2. O Planejamento e o Processo de Gestão**

É fundamental que o processo de gestão empresarial seja avaliado, para que sejam alcançados os objetivos da organização, envolvendo as estratégias, os recursos disponíveis, à missão e aos valores que norteiam suas ações.

Frezatti (2000, p. 18) afirma que “decidir implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação do risco”, afirmando que agir antecipadamente significa controlar o seu futuro.

Para Frezatti (2000, p. 17), o valor da empresa “é o grande objetivo a ser perseguido por seus gestores e existirá ainda que a entidade não tenha ações negociadas em bolsa de valores” para o autor objetivo é principalmente de longo prazo e está ligado à figura do acionista.

Fayol (1994, p. 26) esclarece que “administrar é prever, organizar, comandar, coordenar e controlar”.

Em relação à análise interna da empresa, Frezatti (2000, p. 29) afirma que: “depois de analisar o ambiente externo, se volta para dentro e identifica as necessidades de recursos requeridos para que possa atingir os seus objetivos”, avaliando assim o recurso humano os sistemas de informações, tecnologia, metodologia, procedimentos e recursos materiais.

## **2.3. Formulação da Estratégia**

Para a definição do processo estratégico, são utilizadas as seguintes etapas Tavares, (2000, p. 147):

a) Definição da Visão: o propósito futuro, ou seja, um sonho estabelecido com bases atingíveis;

b) Definição da Missão: delimitação do espaço de negócio da organização. Definição do perfil do cliente, como trabalhar para a manutenção deste cliente e para conquistar novos clientes, mapeando o que o cliente quer comprar. A

missão deve contribuir para o alcance dos objetivos da empresa, proporcionando um direcionamento geral dos esforços, Tavares, (2000, p. 181).

c) Análise do Ambiente: Para Porter (2000, p. 122) o desempenho de um setor ocorre função de cinco forças competitivas:

- Nível de rivalidade entre os concorrentes: indústrias em crescimento lento, custos fixos elevados, concorrência, inexistência de diferenciação e custos de mudança, grandes barreiras de saída e concorrentes com perfis diferenciados;

- Ameaça de novos entrantes: Novos concorrentes são responsáveis pela redução de lucratividade devido à maior concentração da oferta;

- Ameaça de substitutos: Produtos com funções equivalentes. Resultando em limitação de preços;

- Potencial de barganha dos compradores: Responsável por determinar quanto do valor criado pela empresa será retido Setores com grande concentração de clientes tendem a apresentar um maior potencial de barganha;

- Potencial de barganha dos fornecedores: Depende, fundamentalmente da concentração de outros elementos, tais como a diferenciação de produtos.

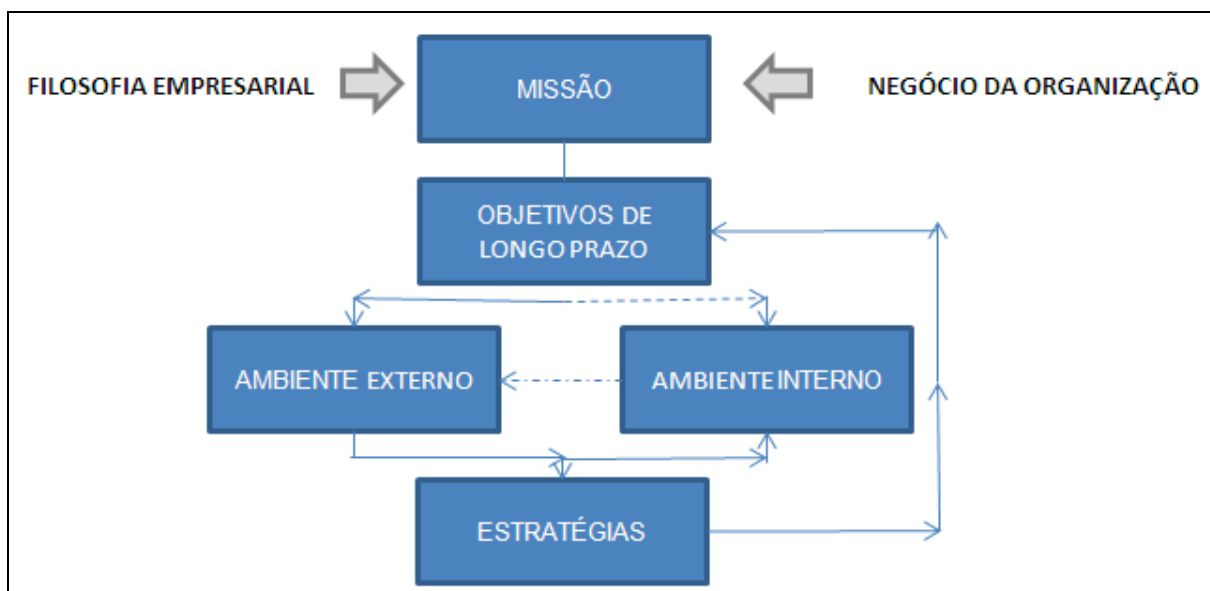


FIGURA 1 – Elementos da visão estratégica do negócio.  
FONTE: Frezatti, (2000, p. 25)

Para Frezatti (2000, p. 25) “a missão define algumas variáveis importantes a tratar no processo de planejamento. É a primeira diretriz estratégica a ser tratada”.

Ainda com o autor os objetivos de longo prazo possibilitam o monitoramento da missão da empresa no longo prazo.

A análise externa, na visão de Frezatti, (2000, p. 27) é a forma como a empresa vê o ambiente externo e identifica as oportunidades já a análise interna é a forma pela qual a organização, após analisar o externo, se volta para dentro e mapeia a necessidade de recursos para o alcance dos objetivos.

#### **2.4. Definição Do Perfil Estratégico**

Para Porter (2000, p. 10) uma empresa pode atuar sob três perspectivas genéricas: liderança de custo, diferenciação e enfoque:

- a) Liderança de custo refere-se às empresas que desejam competir com base na vantagem de custo, ou seja, custos baixos.
- b) Diferenciação, a empresa opta por competir com base em produtos diferenciados em um conjunto de atributos valorizados pelos compradores;
- c) Enfoque, a organização busca competir baseada em um segmento-alvo restrito à indústria.

Ainda com Porter (2000) a empresa que não escolher uma destas três formas genéricas de competir, obtém um desempenho abaixo da média, pois este fato denota uma dificuldade de fazer escolhas. Neste caso, o desempenho só será favorável se houver condições altamente positivas no setor industrial.

Sob o enfoque empresarial, a empresa pode adotar diversas estratégias, sendo as mais usuais a de crescimento, a de estabilidade e a de redução (Tavares, 2000, p. 343).

- a) Estratégia de crescimento torna-se recomendável quando o porte da organização é um limitador para atender satisfatoriamente à demanda do mercado;
- b) Estratégia de estabilidade recomendada quando o investimento para sua expansão representa um custo maior do que os benefícios a serem obtidos;
- c) Estratégia de redução quanto à diminuição das atividades das empresas em função de um desempenho insatisfatório.

#### **2.5. Objetivos Da Empresa**

Na visão de Tavares (2000, p. 315) os objetivos devem obedecer três parâmetros:

- a) Abrangência: gerais em relação aos aspectos da organização e específicos em relação as áreas específicas da organização;
- b) Prazo: longo prazo, quando estabelecidos no horizonte do planejamento estratégico e de curto prazo quando são o desdobramento das ações estabelecidas nos objetivos de longo prazo;
- c) Forma: qualitativos quando se referem a elementos subjetivos e intangíveis não passíveis de quantificação e quantitativos quando correspondem a alvos que podem ser facilmente estabelecidos numericamente.



FIGURA 2 – Evolução da gestão estratégica.  
 Fonte: Tavares (2000, p.23)

## 2.6. Planejamento

O planejamento apesar de acompanhar o homem há muito tempo, só tomou força a partir do século XIX. Segundo Lunkes (2007, p. 1), “Somente na segunda metade do século XIX, após Segunda Revolução Industrial, é que essa palavra começou a ser adaptada ao contexto dos negócios, com o intuito de criar uma vantagem competitiva sustentável”.

Para Oliveira (2007, p. 4 e 5) “O planejamento pode ser conceituado como um processo [...] desenvolvido para o alcance de uma situação futura desejada de um

modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.”

Ainda com o segundo o autor, o processo de planejar envolve uma maneira de pensar sobre o que fazer, como, quando, quanto, para quem, por que, por quem e onde. Para ele a função do planejamento é a definição de processos, técnicas e atitudes administrativas para criar uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro em um pequeno espaço de tempo de forma coerente, eficiente e eficaz.

Seguindo esta mesma linha é possível dizer que o exercício do planejamento tende a reduzir a incerteza envolvida no processo de decisão e aumentar a possibilidade de alcance dos objetivos, desafios e metas estabelecidos para a empresa.

Sá e Moraes, (2005, p. 5) definem o planejamento como um processo contínuo que busca antecipar um estado futuro e estabelece ações necessárias à concretização deste estado por meio de intervenções ativas no presente. Ainda com os autores os planos devem ser estruturados para atuar com integração em suas ações gerenciais, ou seja, é necessário documentar com linguagem, clara e acessível. É importante também que os planos sejam flexíveis, ou seja, devem permitir adaptações às mudanças.

Sá e Moraes, (2005, p.6) complementam que para um bom planejamento empresarial deve envolver objetividade, seletividade, coerência, consistência, realismo, ações globais e participativas, flexibilidade e consolidação.

Planejar então é o estabelecimento de ações, estimando recursos e atribuindo responsabilidades em um determinado período de tempo, buscando o alcance dos objetivos de forma satisfatória.

É então nesta fase que o planejamento estratégico deve integrar-se ao orçamento. Para Anthony e Govindarajan (2001, p.33) “uma das vantagens do planejamento estratégico é o fato dele facilitar a elaboração de um orçamento operacionalmente efetivo”, ou seja, é durante o processo de planejamento que são traçadas metas e diretrizes que serão expostas no orçamento.

Segundo Frezatti (2000, p.17) “Planejar significa decidir antecipadamente” .

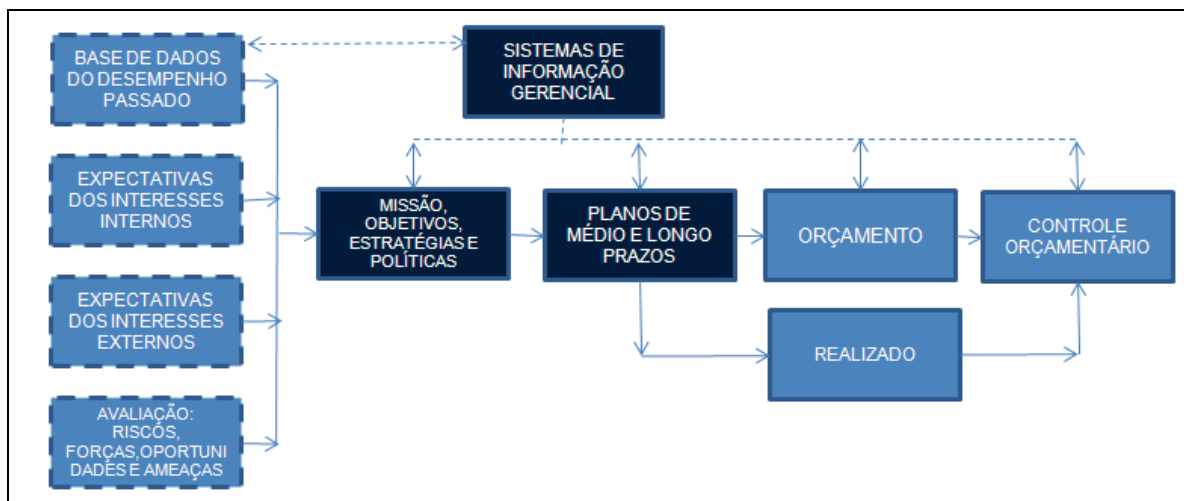


FIGURA 3 – Relacionamento entre os elementos no plano de negócios de uma organização.  
 FONTE: Frezatti, (2000, p. 23)

A figura acima mostra o relacionamento entre os elementos do processo de planejamento.

A definição de metas é o caminho para o alcance das estratégias traçadas no planejamento, visando assim avaliar os pontos positivos e negativos. Planejar é então trabalhar preventivamente.

“O planejamento ajuda a coordenar e harmonizar os esforços e as ações das pessoas de diferentes áreas da empresa, além de estabelecer um compromisso formal com os objetivos da organização”. (Sardinha, 2008, p. 28).

De acordo com Cardoso (2007, p. 247) “O planejamento orçamentário é a materialização das estratégias da empresa”. E complementa que dois aspectos devem ser analisados:

- a) Planejamento de longo prazo: compreende previsões sobre o comportamento do ambiente onde a empresa atua a fixação dos objetivos amplos e a elaboração dos documentos que formalizam o planejamento;
- b) Planejamento de curto prazo: decorre dos estudos do ambiente presente, da identificação dos objetivos imediatos e da elaboração do plano para o primeiro segmento ou período de longo prazo.

Segundo Hong (2006, p. 159) “O planejamento empresarial abrange o processo em sua totalidade, envolvendo o plano estratégico, o tático e o operacional.” Ele classifica os três tipos de planos:

- a) Estratégico: abrange tudo o que diz respeito a relações entre a empresa e seu ambiente;

b) Tático: consiste em estruturar os recursos da empresa para obter maximização do desempenho;

c) Operacional está ligado o alcance dos objetivos, metas e indicadores em nível operacional.

Oliveira (2007, p. 15) também classifica o planejamento em níveis estratégico, tático e operacional:

a) Planejamento estratégico: ocupado pela alta gestão, estabelece a direção que a empresa deve seguir. Trata-se das estratégias de curto e longo prazo. É um planejamento qualitativo.

b) Planejamento tático: relacionado aos objetivos de curto prazo, envolve decisões administrativas. É um planejamento quantitativo, o instrumento mais utilizado é o orçamento empresarial anual.

c) Planejamento operacional: relacionado às atividades diárias da empresa, são os planos de ação, que informam os recursos necessários, os procedimentos, os resultados almejados e os responsáveis.

Tais etapas representam os níveis de planejamento organizacional. As estratégias definidas serão formalizadas e executadas periodicamente através do orçamento empresarial. Isto é, o orçamento é o instrumento que permite a realização dos objetivos de longo prazo.

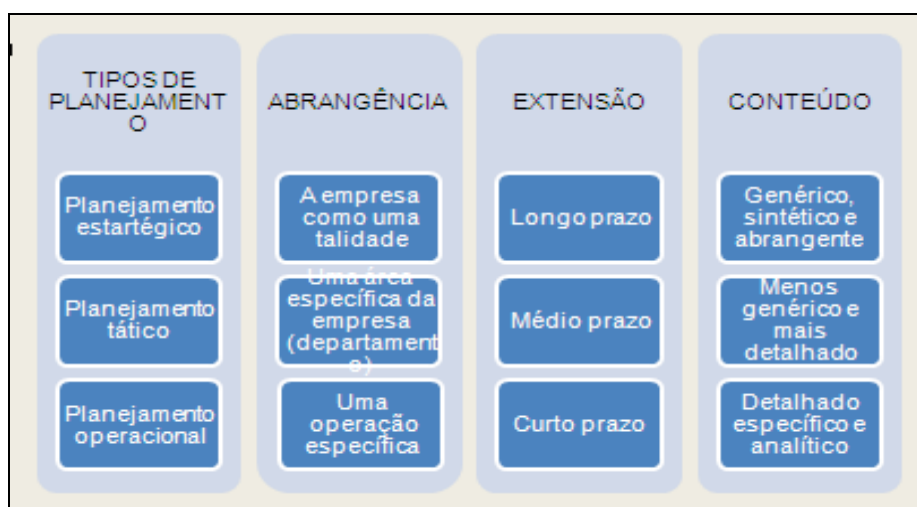


FIGURA 4 – Diferenças entre os planejamentos estratégico, tático e operacional.  
Fonte: Adaptado – Oliveira (2007, p.20)

Conforme descreve a figura acima o planejamento estratégico é realizado pela diretoria ou presidência da empresa, o tático em nível de departamentos e o operacional é o responsável por executar o que foi planejado.

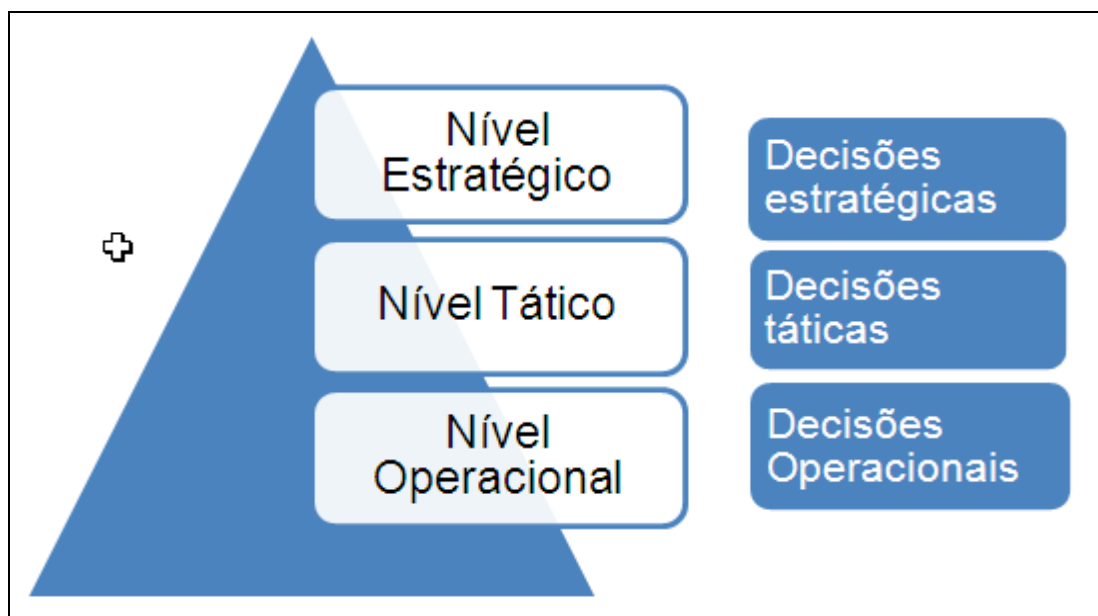


FIGURA 5 – Níveis de decisões.  
Fonte: Adaptado de Oliveira, (2007 p. 15)

### 2.6.1.Planejamento Estratégico

É através o planejamento estratégico que se define os objetivos estratégicos da empresa, suas políticas e filosofias. É de longo prazo, voltado ao meio externo e decidido pela alta administração.

Para Lunkes (2007, p.28): “É um planejamento de longo prazo, frequentemente de cinco ou mais anos. Este planejamento decide para onde a empresa vai, avalia o ambiente dentro do qual ela operará e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido”. Ainda segundo o autor, “faz os gestores indicarem a direção que a empresa tomará nos próximos anos”.

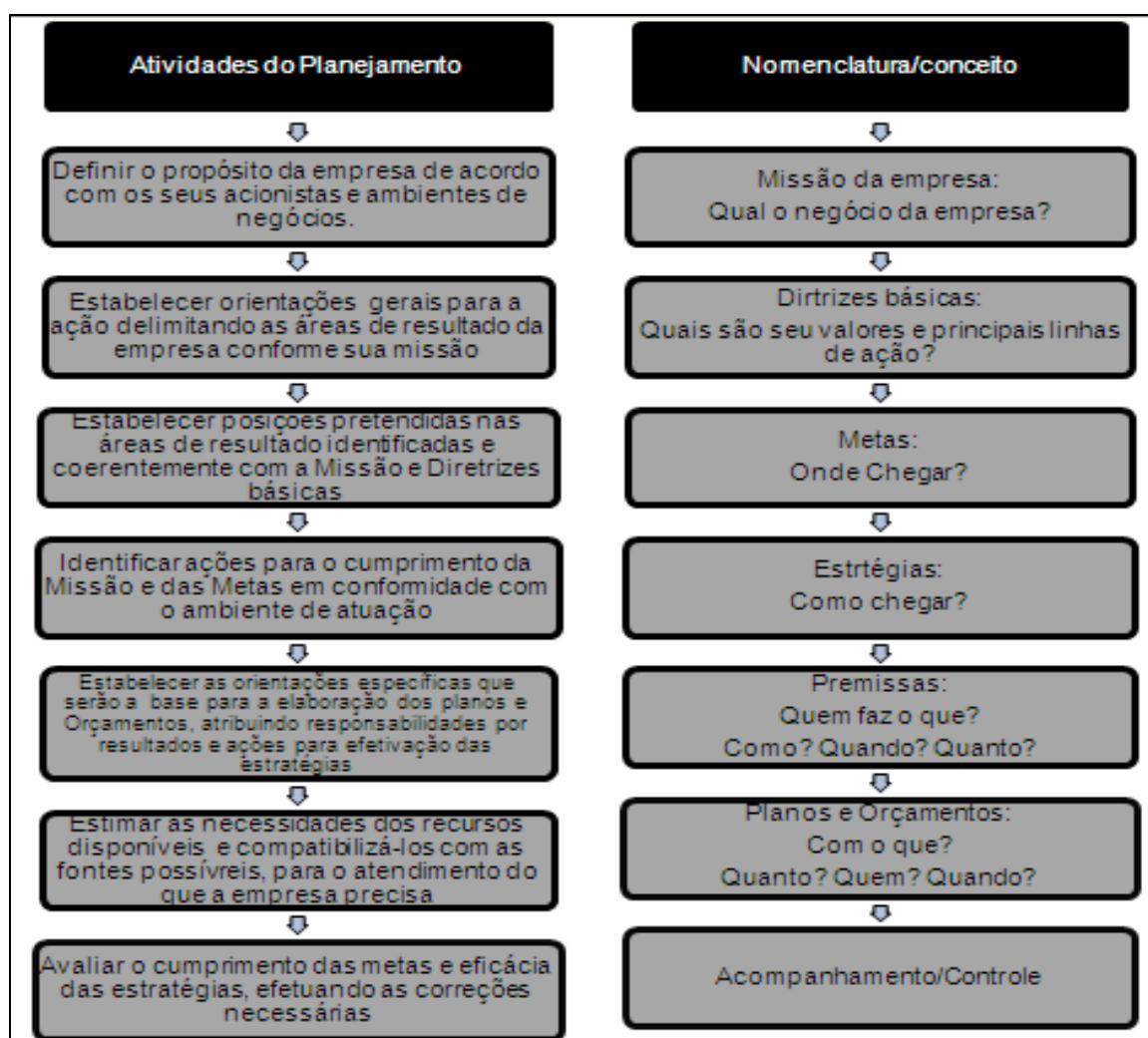
Segundo Oliveira, (2007, p. 15), “O planejamento estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo”.

Ainda com Oliveira, (2007, p. 17) “É o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa”.

De acordo com Hong, (2006, p. 160), o plano estratégico envolve:

- a) Definição da missão da empresa: a razão de ser da organização e qual é sua contribuição para a sociedade. Na missão, deve-se explicitar o mercado, o cliente, os produtos, os acionistas e as atividades a serem desenvolvidas pela empresa.
- b) Estabelecimento de objetivos de longo prazo: que possibilitam o monitoramento da missão no longo prazo. Indicadores quantitativos de curto e médio prazos.

Para Sanvicente e Santos (1983, p. 18) no planejamento estratégico as decisões dizem respeito a problemas externos da empresa, em relação as linhas de produtos e serviços e aos mercados.



QUADRO 1 – Elementos básicos do planejamento.  
Fonte: Sá e Moraes, (2005, p. 9)

O quadro acima apresenta os aspectos que devem ser considerados na elaboração de um plano estratégico.

#### 2.6.2. Planejamento Tático

O planejamento tático é responsável pelo detalhamento do planejamento estratégico, Para Lunkes (2007, p. 28) “Planejamento tático tem a finalidade de otimizar parte do que foi planejado estrategicamente. Tem um alcance temporal mais curto em relação ao planejamento estratégico”.

Ainda na visão de Lunkes, (2007, p. 3), o planejamento tático, “Proporciona aos gestores objetivos quantitativos e qualitativos mensuráveis. Normalmente, os planos intermediários são objetivos na forma de relações financeiras e não financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos três a cinco anos”.

De acordo com Oliveira (2007, p. 15), o planejamento tático está relacionado aos objetivos de curto prazo e as estratégias e ações que afetam parte da empresa. Seu objetivo é otimizar determinada área e não a empresa como um todo.

Geralmente abrange o exercício anual, ou seja, médio prazo. Sua abrangência é de forma departamentalizada, objetivando atingir alguns setores das empresas.

Segundo Hong (2006, p.161) o planejamento tático possui as seguintes fases:

- a) Planejamento Organizacional: promove as alterações necessárias na estrutura da organização para atingir os objetivos;
- b) Programas de ação no âmbito funcional: promovem as alterações necessárias na estrutura de cada função da empresa, alterações essas alinhadas com o planejamento organizacional;
- c) Programas de ação no âmbito dos negócios: promovem as alterações no mercado, nos produtos e clientes;
- d) Planejamento e desenvolvimento dos recursos: decisão quanto a investimento, alocação de verbas e definição de responsabilidades.

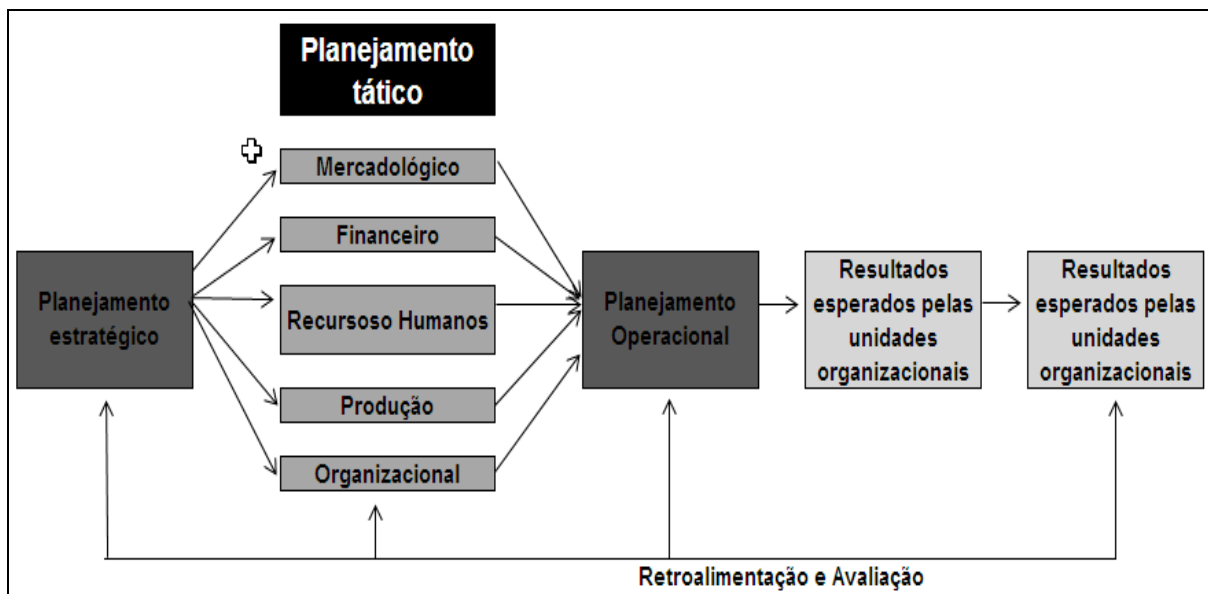


FIGURA 6 - Desenvolvimento de planejamentos táticos.

FONTE: Oliveira, (2007, p. 18)

A Figura 6 apresenta a distribuição do planejamento tático dentro da organização, ou seja, por departamento.

### 2.6.3. Planejamento Operacional

O planejamento operacional é de curto prazo, nele são definidas as tarefas e atividades a serem executadas.

Na visão de Oliveira (2007, p. 19) o planejamento operacional deve conter os recursos necessários para seu desenvolvimento e implantação, os procedimentos básicos a serem adotados, os resultados finais esperados, os prazos estabelecidos e os responsáveis por sua execução e implantação.

De acordo com Lunkes (2003, p. 27) “Planejamento operacional tem a finalidade de maximizar os resultados da empresa aplicados em operações de determinado período”.

No planejamento operacional, são avaliadas as necessidades do trabalho, como deve ser feito, quando, quem, onde e como.

Para Hong (2006, p. 162) “o plano operacional é a pormenorização dos objetivos e das estratégias do planejamento tático em cada área da organização, visando especificar as metas traçadas”.

Na visão de Oliveira, (2007, p. 19), “o planejamento operacional pode ser considerado como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas”.

#### 2.6.4. Planejamento Orçamentário

Frezatti (2000, p. 46) conceitua orçamento dizendo: “Orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício.” Ainda com o autor: “Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores”.

Para Welsch (1983, p. 40) uma das características marcantes do planejamento financeiro é a “administração com participação”, pois é uma forma de envolver todos os administradores e encarregados de uma empresa a participar e interagir melhor no processo de planejamento. “A função de planejamento deve em termos de amplitude e intensidade de acordo com o nível da administração – a alta administração possui responsabilidade de planejamento muito mais ampla do que a administração inferior; apesar disso, cada nível deve ter responsabilidades de planejamento bem definidas”.

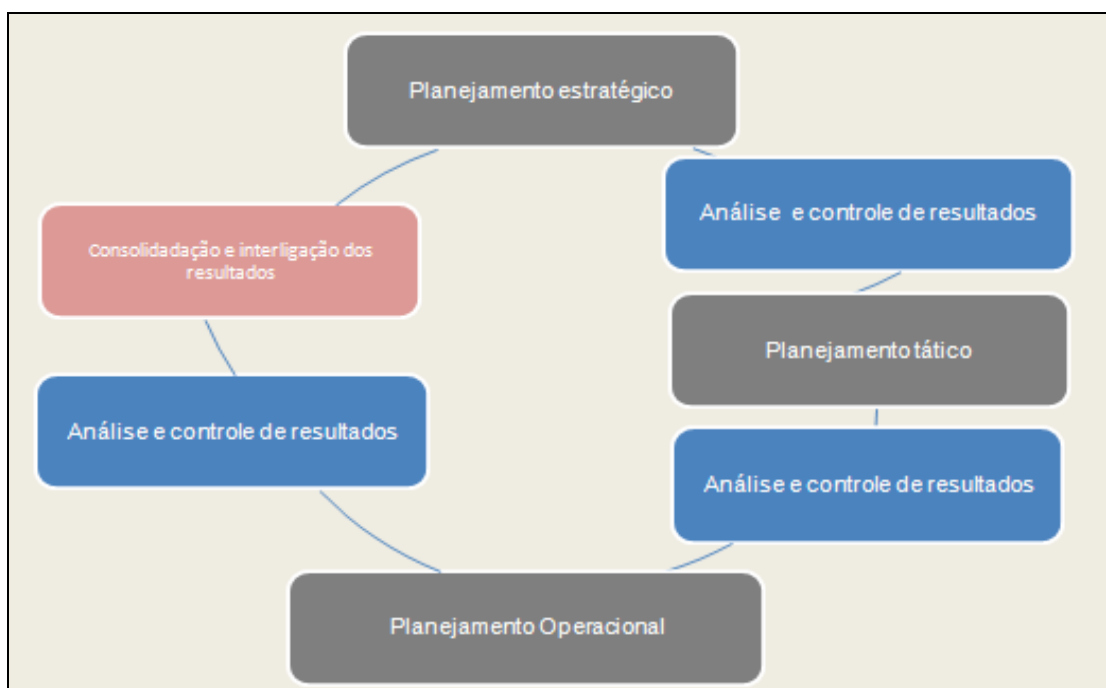


FIGURA 7 – Relação entre os planejamentos.  
Fonte: Oliveira, D (2007, p. 47)

#### 2.7. Orçamento

A necessidade de orçar, segundo Lunkes (2007, p. 23) já existia na antiguidade quando os homens da caverna precisavam estocar os alimentos para os longos

períodos de inverno. Para os antigos romanos a prática era utilizada para a coleta de impostos, os mesmos utilizavam uma bolsa chamada de *fiscus*. Ainda de acordo com (Lunkes, 2009, p. 24) “Na França, o termo era conhecido como *bouge* ou *bougette*, e vem do latim *bulga*. Entre os anos de 1400 e 1450 o termo *bougette* tornou-se parte do vocabulário inglês”, hoje conhecido como *Budget*, termo inglês para definir, orçamento.

As práticas contemporâneas foram desenvolvidas a partir da constituição inglesa de 1869, onde era possível, com a autorização do Parlamento cobrar impostos ou gastar os recursos, mediante a apresentação de planos de despesas.

Para Lunkes (2007, p 25) as práticas atuais foram desenvolvidas no século XIX, cujas principais mudanças ocorreram durante o governo de Napoleão, na França, que buscou maior controle de todas as despesas.

Na França foi desenvolvido um sistema de contabilidade e no Reino Unido, com o objetivo de controlar as finanças do governo, foram desenvolvidas técnicas orçamentárias. Criou-se então, na Inglaterra, um comitê de contas em 1861 e em 1866 os escritórios de Controladoria.

O primeiro orçamento público data de 1907 em Nova York e em 1919, nos Estados Unidos, a primeira empresa privada passa a utilizar o sistema de orçamento, *Du Pont de Memours*. A partir das décadas de 50 e 60 ganhou relevância nas grandes companhias. No Brasil o orçamento passa a ser alvo de estudos na década de 1940, e utilizado a partir da década de 1970 (Zdanowicz 1983 apud Lunkes 2009, p.26).

Em um ambiente competitivo destacam-se apenas as empresas que conseguem antecipar os fatos, resolvendo assim problemas que possam acontecer. Uma ferramenta muito utilizada atualmente para obter tais resultados é o Orçamento, cuja função é programar antecipadamente as receitas e as despesas durante um determinado período, este período pode variar de empresa para empresa, dependendo assim das táticas e estratégias empresariais, do seu ramo de atividade e do seu crescimento, geralmente acontece em um ano, dividido em fases distintas de, meses, trimestres e semestres.

Através deste planejamento antecipado é possível antecipar pequenos desperdícios e até mesmo grandes desvios. O acompanhamento é realizado através de relatórios emitidos do sistema de orçamento, através destes relatórios os administradores poderão controlar os resultados e desempenhos dos diferentes

departamentos e gerências e principalmente dos resultados financeiros, podendo assim adaptar a empresa no mercado em que atua.

Para Lunkes (2007 p. 31 e 32) o ciclo orçamentário varia de empresa para empresa e que seu processo de planejamento. “O orçamento traduz os planos de longo prazo em um plano operacional anual”. No Brasil o mais utilizado é o orçamento anual podendo sofrer ajustes no mês, trimestre ou semestre.

Sua principal função é manter o controle e a saúde dos negócios, definindo recursos e compromissos necessários para se atingir os objetivos da organização, ajudando assim nas tomadas de decisões e no planejamento do negócio, tais atividades ajudam a compreender o desempenho e trabalhar no melhoramento contínuo e antecipado de problemas, oferecendo assim informações sólidas e claras.

Seu enfoque sistemático esta na execução do planejamento, coordenação e controle da organização envolvendo objetivos globais e de longo prazo.

De acordo com Welsch (1983, p. 22), o orçamento é um meio de coordenar esforços individuais em um plano de ação que se baseia em dados de desempenhos anteriores e guiado por julgamentos racionais dos fatores que influenciarão o rumo dos negócios.

Sanvicente e Santos (1983, p. 23) afirmam que o orçamento é um “plano abrangendo todo o conjunto das operações anuais de uma empresa, através da formalização do desempenho dessas importantes funções administrativas gerais”.

O sistema orçamentário é o processo pelo qual, através da estimativa de receitas e despesas, as companhias viabilizam as decisões e estratégias oriundas do planejamento.

Para Frezatti, (2000, p 46) “O orçamento surge como sequência à montagem do plano estratégico, permitindo focar e identificar, num horizonte menor, de um exercício fiscal, as suas ações mais importantes. O orçamento existe para implementar as decisões do plano estratégico”. Ainda com autor: o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para o determinado exercício.

Padoveze (2005, p. 189) afirma: “Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”. Ainda com o autor “O ponto fundamental é o processo de

estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucro”.

Para Sá e Moraes (2005, p. 20) o “orçamento empresarial é a tradução, em termos monetários, do planejamento das atividades da empresa, sendo retratado, de forma integrada, sob os aspectos econômicos e financeiros”.

Para Moreira (2008, p.15), o sistema orçamentário, do ponto de vista global, pode ser definido como “um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos”.

Para Horngren, Foster e Datar (1997, p.125 e 126), os orçamentos “quantificam as expectativas da administração com relação às receitas futuras, fluxo de caixa e posição financeira” ainda com os autores “é o entrosamento e o balanceamento de todos os fatores de produção ou serviço de todos os departamentos e unidades de negócio, de modo que a companhia possa atingir seus objetivos. Comunicação é tornar esses objetivos compreendidos e aceitos por todos”.

“Um orçamento é um plano financeiro que estabelece, da forma mais precisa possível, como se espera que transcorram os negócios de um departamento ou de uma empresa, geralmente num prazo mínimo de um ano.” (Parsloe; Wrigth, 2001, p. 11).

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997 p. 125) o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um determinado período.

- Planejamento: Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponde à estratégia de longo prazo da empresa;
- Coordenação Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações;
- Comunicação Informara mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes;
- Motivação Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa;
- Controle Controlara as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário;

○Avaliação Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Lunkes (2007, p. 31) afirma que: “O sistema orçamentário não é apenas um método para planejar despesas e receitas é muito, além disso, é um método de acompanhamento gerencial muito importante para o gestor da empresa, é através dele que o gestor sabe para onde ir, ou melhor, sabe aonde quer chegar”.

Para Figueiredo e Caggiano (1997, p.36) “os orçamentos, além de serem parâmetros para avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custo e contabilidade”.

Tais definições apontam para uma definição de que orçamento empresarial é um conjunto de planos e políticas, que, estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permitem à administração projetar e conhecer os resultados operacionais da empresa e também executar os acompanhamentos necessários para que os resultados sejam alcançados e os desvios analisados e corrigidos.

O orçamento é, portanto decorrente do plano estratégico, sua finalidade é colocar em prática as decisões a serem tomadas, focando e identificando os pontos de maior importância.

É uma atividade ligada à Diretoria das empresas e podem ser de longo prazo (Estratégico) ou de curto prazo (Operacional/Tático):

a) Orçamento Operacional/Tático: Compõe-se da previsão da estrutura econômica e de atividades para o exercício financeiro seguinte;

b) Orçamento Estratégico: Um horizonte maior de projeção, além de possuir características técnicas de elaboração mais simplificadas. No orçamento estratégico, o grau de detalhamento dos planos é menor e a preocupação com a exatidão é reduzida.

Para Kaplan e Norton (2001, p. 287) enquanto o orçamento operacional concentra-se nas melhorias incrementais de curto prazo, o orçamento estratégico identifica as necessidades evidenciadas pelas novas opções estratégicas, tais como o desenvolvimento de novos produtos e mercados.

Lunkes (2007, p. 28) chama de ciclo administrativo e afirma que: “Não dá para pensar que apenas o planejar já é suficiente para a empresa adotar o sistema orçamentário, é preciso saber controlar e executar o planejado”.

Para uma correta elaboração do sistema, os executivos devem fazer um estudo prévio dos problemas da empresa, olhando o quadro operativo por inteiro, determinando claramente as responsabilidades e atribuições, definindo políticas e planejando os recursos necessários.

A elaboração do orçamento empresarial, como peça do planejamento, tem se tornado uma tarefa difícil e complexa, pois envolve a integração de todas as áreas da empresa, tais como vendas, orçamento de capital, fluxo de caixa, análise de custos, planejamento estratégico, controle de estoques, investimento, planejamento, entre outros.

### 2.7.1. Objetivos do Orçamento

O objetivo principal da preparação do orçamento são as projeções de receitas, custos e resultados, conforme objetivos previamente definidos, elaborados, na maioria das vezes, com base em períodos anteriores. Desta forma, as decisões para os próximos períodos são tomadas com mais segurança, principalmente aquelas que envolvam novos investimentos, objetivos empresariais, políticas de produção, níveis de estoques e vendas.

Brooksin (2000, p.7) afirma que os orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita.

Segundo Welsch (1983, p 34 – 46) o sistema orçamentário possui os seguintes objetivos:

- a) Impulsionar o planejamento avaliando a utilização dos planos estabelecidos;
- b) Instrumento de comunicação de metas para toda a organização;
- c) Instrumento de coordenação;
- d) Referencial para avaliação de desempenho;
- e) Aprendizado organizacional.

Nesse escopo, algumas regras ou princípios devem ser observados para o alcance dos objetivos, como:

- a) Envolvimento e participação dos gerentes responsáveis;
- b) Reconhecimento de esforços do pessoal envolvido;

- c) Ter objetivos e metas realísticas;
- d) Permitir flexibilidade, como ajustes, revisões e correções.

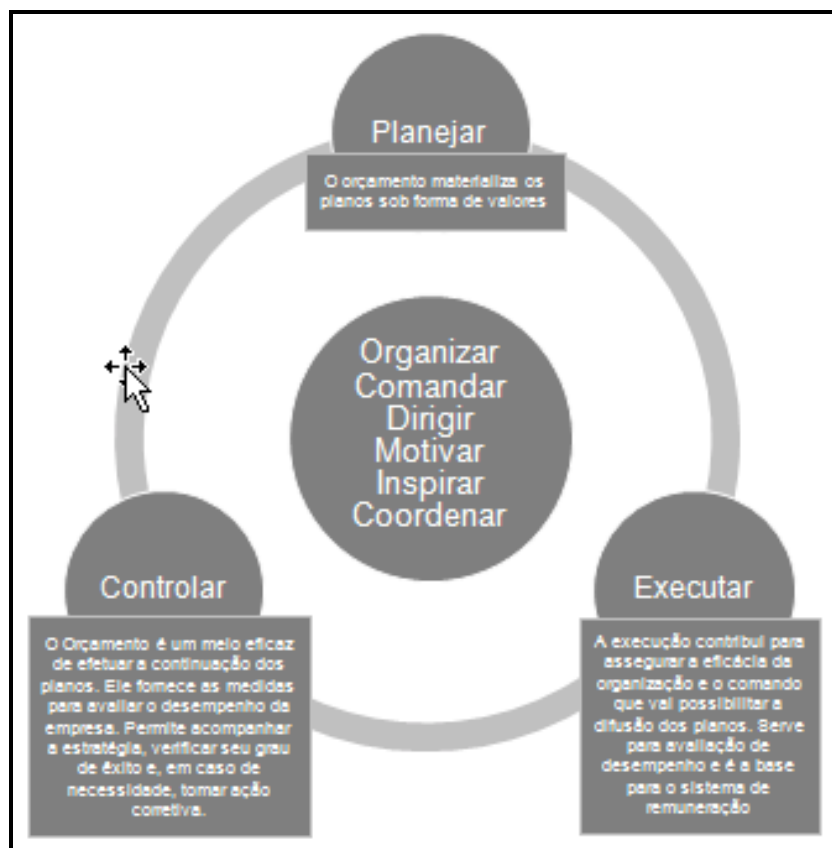


FIGURA 8 - Objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo.  
 Fonte: Lunkes, (2007, p. 29)

### 2.7.2. Tipos de Orçamento

Os principais tipos de orçamento são: orçamentos globais e parciais, orçamentos em curto e em longo prazo, orçamentos periódicos e contínuos e orçamentos flexíveis ou variáveis. Possuem características diferentes, mas visam o mesmo objetivo alcançar o resultado esperado.

#### 2.7.2.1. Orçamentos em curto e em longo prazo

Curto prazo quando cobrem períodos de um ano ou menos e longo prazo quando cobrem períodos maiores de um ano.

A duração desses períodos deve ser determinada de acordo com as necessidades da empresa. O curto prazo ocorre num período anual, porém fracionado em meses, para que se acompanhe melhor as tendências do mercado real, ajustando-se a elas. O longo prazo vai de três a quatro anos, normalmente estão programados os custos significantes que requerem uma atenção especial dos

administradores, pois são custos elevados e exigem a formação de uma disponibilidade de caixa.

#### 2.7.2.2. Orçamentos flexíveis ou variáveis

Sua principal característica é a criação de padrões de produção, pois quando aumentado ou diminuído o nível de produção ou serviço o valor investido irá variar dependente dos custos variáveis e fixos estipulados no padrão.

O orçamento é feito com base num determinado volume de operação que muitas vezes difere das operações reais. Para tais variações foram desenvolvidos mecanismos que ajustam os valores orçados aos níveis reais de operação.

O orçamento flexível pode ser ajustado em qualquer nível da empresa. Para Lunkes (2007, p.107) “é fundamental que o processo orçamentário oriente os gestores na tomada de decisão”.

Para o orçamento é preciso separar os custos fixos dos custos variáveis, uma vez que o orçamento flexível é realizado sobre os custos variáveis. Lunkes (2007, p. 113) comenta que: “Os custos variáveis são aqueles cujos valores alteram-se em função do volume de fabricação da empresa. Já os custos fixos dentro de determinada faixa de produção permanecem inalterados, mas podem variar de valor no decorrer do tempo, ou seja, em longo prazo”.

Padoveze (2005, p.194), menciona que: “orçamento flexível é fazer o levantamento dos custos unitários sem fazer um planejamento de quantidades vendidas”.

Segundo Femenick (2005), o orçamento flexível serve para auxiliar a empresa a calcular a capacidade e assim prever seus custos para vários níveis de atividades.

#### 2.7.2.3. Orçamento ajustado

Este modelo de orçamento é derivado do orçamento flexível na qual passa a ser vigorado quando se modifica um volume ou nível de atividades que inicialmente foi planejado para outro nível decorrente de um ajuste de plano.

O que se pode dizer é que o orçamento ajustado é o ajuste efetuado nos volumes planejados dentro do conceito de orçamento estático.

#### 2.7.2.4. Orçamento corrigido

O orçamento corrigido é quando o ajuste feito é decorrente da inflação. Padoveze (2005, p.195) explica: “O conceito de orçamento corrigido é o ajuste do orçamento original, de forma automática, sempre que houver alteração de preços em função da inflação”.

#### 2.7.2.5. Orçamento estático

O mais comum entre as empresas. Padoveze (2005, p.193) relata em sua obra que este tipo de orçamento é realizado através do volume de venda fixado. Só então será feito um planejamento para os demais departamentos da empresa. Uma desvantagem deste sistema é que não se pode fazer alterações. Uma vez estabelecida a meta não são possíveis alterações

“É focado nos resultados de um único plano e uma única atividade, uma vez que ele é elaborado, ele não muda, fica estático, permanecendo sem alterações desde seu princípio”, Femenick (2005).

#### 2.7.2.6. Orçamento *rolling* ou contínuo

Segundo Femenick (2005) “Analisa naquele período que foi elaborado, o que deu certo e o que deu errado e assim projeta um novo orçamento a fim de diferenciar o que deu errado, contudo analisar detalhadamente as receitas e as despesas para ter base para a elaboração do período futuro”.

#### 2.7.2.7. Orçamento de tendências

É o orçamento que analisa o passado para fazer planos futuros. Para Padoveze (2005, p.192), “Tal prática tem dado bons resultados, pois, de modo geral, os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem, considerando a introdução dos novos elementos componentes do planejamento operacional da empresa”.

#### 2.7.2.8. Orçamento *beyond budgeting*

“Cria um ambiente de trabalho favorável com autogerenciamento e uma cultura organizacional vinculada com a responsabilidade, fornecendo assim uma cadeia de motivação, produtividade e melhor atendimento aos clientes da empresa. É projetado a médio e longo prazo, em torno de 18 meses”, Femenick (2005).

#### 2.7.2.9. Orçamento base zero

Para o orçamento base zero não interessa o que aconteceu com a empresa em anos anteriores, o orçamento é feito e analisado no presente, discutindo se há ou não necessidade de tal gasto para aquela conta.

”Examinar o custo benefício ou a evolução de todos os processos, projetos e atividades, iniciando da estaca zero, foco nos objetivos e metas dos gestores para uma estimativa de vendas, fabricação e outras peças orçamentárias, sendo assim, leva mais tempo para sua elaboração e a contrapartida a um resultado mais acertado”, Femenick (2005).

Segundo Padoveze (2005, p. 504) “A proposta do orçamento base zero está em discutir toda a empresa, toda vez que se elabora o orçamento. Está em questionar cada gasto, cada estrutura, buscando verificar a real necessidade dele”. Nessa linha de pensamento o autor complementa que: “cada atividade da empresa será rediscutida, não em função de valores maiores ou menores, mas na razão ou não de sua existência. Concluída a definição da existência da atividade, será feito um estudo, partindo do zero, de quanto deveria ser o gasto para sua estruturação e manutenção daquela atividade, e quais seriam suas metas e objetivos”.

#### 2.7.2.10. Orçamento matricial

“Serve para controlar os custos da organização. De tal forma como é chamado, matricial, são analisados o orçamento através de linhas e colunas para assim estar mais preparados para o mercado competitivo”. Femenick (2005).

#### 2.7.2.11. Orçamento kaizen

Segundo Moden (1999, p. 221) diz que: “um sistema de custo kaizen abrange o sistema contábil administrativo da empresa e seu programa de atividades kaizen ao nível do chão de fábrica”.

Orçamento focado aos esforços de melhoria contínua nas organizações, utilizando a redução de custos como principal atividade.

#### 2.7.2.12. Orçamento baseado em atividades

Kaplan e Cooper (1998, p.327) afirmam que “o orçamento baseado em atividades nada mais é que o custeio baseado na atividade invertido”.

Segundo eles, o orçamento baseado em atividade “baseia-se mais em fatos e reduz a influência de fatores tais como poder, influência e habilidade de negociação”. Isto ocorre porque este orçamento estima o montante efetivo de recursos necessários para a manutenção de cada atividade.

### 2.7.3. Elaboração do Orçamento

Para a elaboração do orçamento a empresa deve considerar todas as áreas descentralizando e subdividindo-se em unidades. Deve ser estruturado de acordo com os níveis de autoridade e de responsabilidade e também, de acordo com as linhas de produtos e serviços.

O início das atividades para o próximo exercício deve começar de dois a três meses antes, pois é um processo complexo e deve haver um entrosamento entre os departamentos.

A elaboração do orçamento deve ser tarefa de toda a organização. O processo orçamentário é um instrumento que permite acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados. No planejamento é que são fixadas as metas e os objetivos e ainda se programam as atividades necessárias para alcançá-los e no controle são avaliados os resultados obtidos.

Para a preparação dos orçamentos deve-se seguir a seguinte ordem de procedimentos:

- a) Estabelecer os objetivos;
- b) Participação no mercado;
- c) Lucro líquido sobre vendas;
- d) Retribuição do investimento;
- e) Possibilidade de ampliação das instalações;
- f) Novos produtos;
- g) Determinar o volume e condições de vendas;
- h) Elaborar os demais orçamentos em função do orçamento de vendas;
- i) Revisar os procedimentos;
- j) Acompanhar os resultados, analisando-os.

Segundo Welsch (1983, p 65), existem seis passos necessários para preparar uma empresa para o processo orçamentário:

- a) 1º É necessário o comprometimento da alta administração para com os conceitos de planejamento e controle, suas implicações e funcionamento;
- b) 2º As características da empresa (internas e externas) devem ser identificadas e avaliadas para facilitar a tomada de decisão e capacitar o programa de planejamento e controle para que seja mais eficaz e prático;
- c) 3º Avaliação da estrutura organizacional e o quadro de responsabilidades administrativas, para que, sejam feitas as correções necessárias para a eficácia do planejamento e o controle;
- d) 4º O sistema contábil deve ser ajustado para que possa demonstrar dados históricos úteis para fins de planejamento e avaliação de desempenho;
- e) 5º Dimensiona-se a política em relação ao tempo para fins de planejamento e controle de resultados;
- f) 6º Estabelecer um programa de educação orçamentária para auxiliar todos os níveis administrativos da empresa.

Para Passarelli e Bomfim (2003, p. 34 - 41), existem, três grupos de fatores, merecem atenção na hora da elaboração do orçamento:

- a) Condições gerais políticas e econômicas, que determinam o ambiente em que a empresa opera ou está pretendendo operar;
- b) O ambiente que se pode esperar do mercado em geral e do segmento de atuação da empresa, em particular;
- c) Condições financeiras e operacionais da empresa.

Esses fatores também podem ser detalhados levando-se em conta outra classificação: aspectos políticos, econômicos e condições internas da empresa.

Tomando como base as informações disponíveis no momento da elaboração do orçamento empresarial, tem-se condições de se fazer previsões confiáveis, possíveis de serem executadas.

É necessária a elaboração de um cronograma, onde são especificadas as datas e a ordem em que os orçamentos setoriais devem ser concluídos e a época em que cada um deverá ser ajustado com novos elementos. Os diretores por sua vez estabelecerão parâmetros para os novos projetos e investimentos, fazendo o corte de verbas e revisando os planos anuais das diversas áreas. Aprovado o

projeto, que se transforma em uma meta da empresa, iniciará o processo orçamentário do ano corrente.

Na maioria das empresas Anthony e Govindarajan, (2001 p. 43), a elaboração é de responsabilidade da controladoria ou da área financeira, cujas atribuições e responsabilidades são:

- a) Definir as políticas gerais para elaboração do orçamento;
- b) Definir as hipóteses e a conjuntura econômica;
- c) Coordenar o processo de elaboração do orçamento e das revisões ocorridas durante o ano;
- d) Dar suporte técnico às demais unidades;
- e) Verificar a congruência e a coerência do orçamento;
- f) Apoiar a alta administração.

#### 2.7.4. Implantação do Orçamento

Para a implantação do sistema orçamentário é necessário que a estrutura organizacional seja compatível com os objetivos e as metas propostas em seu plano geral. É necessária também a fixação de metas e objetivos, analisando sua situação interna e externamente, com disciplina e seriedade.

Para Sanvicente e Santos (1983, p. 16) “a formalização e a sistematização do planejamento e do controle administrativos através de orçamentos criam condições para que se progrida no sentido da otimização da ação administrativa, documentando-se planos e programas e permitindo uma aferição mais objetiva do desempenho dos diversos setores da empresa”.

Lunkes (2007, p. 34) salienta que: “As condições prévias necessárias à implantação do orçamento são as seguintes: estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoal e sistema de informação” Ainda com o autor “o orçamento é baseado em pesquisa e análise que devem resultar em metas realistas que contribuirão ao crescimento e à rentabilidade da empresa”.

O sucesso do processo orçamentário depende diretamente da sua aceitação por todos os níveis da empresa.”

A implantação do orçamento empresarial tem como objetivo principal a criação de um instrumento de ação gerencial, para que os responsáveis pelas diversas áreas, se comprometam com meta e assim com as despesas e investimentos

necessários, autorizados e controlados dentro dos limites do equilíbrio financeiro necessário.

Alguns princípios devem nortear a empresa na implantação de um sistema orçamentário, são eles:

- a) Envolvimento dos gerentes: que devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle;
- b) O orçamento deve direcionar para que os objetivos da empresa sejam atingidos, eficiente e eficazmente;
- c) A comunicação interna deve simplificar o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional;
- d) A expectativa deve ser realística tornando sistema motivador, apresentando objetivos desafiadores, mas possíveis de serem cumpridos;
- e) O sistema deve ser flexível para suportar atualizações;
- f) O sistema não deve ser um instrumento de dominação;
- g) O valor do orçamento empresarial está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e planos;
- h) O sistema orçamentário deve incluir elementos de reconhecimento dos esforços individuais e de grupos;
- i) O processo orçamentário não deve ser um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho.

O sucesso do sistema está condicionado à sua aceitação pelos diversos níveis de gestão, ou seja, é necessário um trabalho antes mesmo do início do levantamento de dados para a elaboração do projeto de orçamento. É importante a clareza do que esperam e por que estão implantando o sistema, destacando as vantagens da implantação de um novo sistema.

Após a apresentação do sistema e a conquista da confiança dos envolvidos, as tarefas podem então serem distribuídas.

Após a aprovação do Orçamento é que se inicia a fase de implantação do sistema, com a divulgação dos orçamentos e a orientação para que os objetivos sejam alcançados. A partir deste momento inicia-se a fase de acompanhamento do orçamento.

Para Passarelli e Bomfim (2003, p. 216) a melhor forma de manter o controle orçamentário é através da educação orçamentária, convencendo os envolvidos no

processo de previsão, elaboração e controle, da importância de se “criar e manter, na empresa, uma mentalidade apropriada à adoção, aperfeiçoamento e eficiente execução do sistema de administrar através de orçamentos.”

#### 2.7.5. Acompanhamento do Orçamento

O orçamento da empresa deve ser subdividido em centros de responsabilidade, evidenciando separadamente os custos de cada centro de responsabilidade. Os responsáveis pelos diversos níveis departamentais devem participar do processo de fixação dos elementos do orçamento.

Os orçamentos são então direcionados à gerência financeira, a qual fará suas análises e sugestões após os orçamentos são direcionados à comissão de orçamento, para a finalização do orçamento geral da empresa. Após a aprovação, o orçamento deve ser validado por toda administração da empresa, considerando, o mesmo como um instrumento para facilitar o alcance dos melhores resultados, e não como um sistema burocrático ou contábil.

Durante o ano, é necessário rever o orçamento elaborado com o objetivo de mantê-lo atualizado. Tais atualizações, segundo Anthony e Govindarajan, (2001), podem ser de dois tipos:

- a) Revisões decorrentes de procedimentos habituais: O orçamento será atualizado com os valores reais de cada mês;
- b) Revisões em função de eventos relevantes e imprevistos: necessárias quando ocorrem alterações fundamentais nas hipóteses que fundamentaram o orçamento.

#### 2.7.6. Vantagens do Orçamento

O Sistema orçamentário permite que a companhia se organize em todos os seus aspectos, tanto no envolvimento dos níveis operacionais, táticos e estratégicos, como por possibilitar a definição de centros de responsabilidade, que precisam interagir e integrar, para que, os resultados sejam alcançados. Melhorando assim a comunicação interna.

De acordo com Tung (1983, p. 35) a implantação do orçamento empresarial pode trazer inúmeras vantagens relacionadas a diversos pontos de vista, tais como:

- a) Planejamento: o orçamento movimenta o ambiente empresarial, pois permite que cada funcionário, chefe ou subalterno tome consciência do seu dever;

b) Controle: o orçamento faz nascer à noção de custos, da economia, da racionalização das despesas e do lucro para os envolvidos, com a principal finalidade que é a de evitar os desperdícios;

c) Análise: o orçamento permite a determinação dos pontos fracos e oportunidades da empresa;

d) Psicológico: participação direta em um plano de trabalho que envolve igualmente toda a organização, sem distinção entre os graus hierárquicos.

O comprometimento na busca de resultados exige a participação de todos. Tung (1983, p. 31) afirma: “a sensação de pertencer a uma organização cujo sucesso depende parcialmente dele, faz o funcionário ter mais vontade de colaborar com a empresa”.

Abaixo as principais vantagens que o uso do sistema orçamentário pode trazer à companhia:

a) Controle de custos e despesas;

b) Integração dos objetivos da empresa, cujo alvo é o resultado previsto no orçamento;

c) Permite maior grau de acerto e conforto na tomada de decisão

d) Facilita a delegação de poderes, ao reduzir o envolvimento da alta administração com a operação diária;

e) Identifica pontos de deficiência e ineficiência do desempenho dos setores da empresa;

f) Otimização da utilização dos recursos, ajustando estes às atividades prioritárias.

Oliveira et al (2002, p. 32) diz que: “o processo orçamentário será sempre um instrumento de controle extremamente útil para qualquer organização, independentemente do seu porte”. Citando algumas vantagens como:

a) Formaliza as responsabilidades pelo planejamento;

b) Estabelece expectativas definidas, o que o torna a melhor base de avaliação do desempenho posterior;

c) Auxilia os administradores a coordenar seus esforços, de forma que os objetivos da organização em sua totalidade se harmonizem com os objetivos de suas partes;

d) Formaliza um instrumento de comunicação;

e) Dota a organização de um instrumento de controle operacional, permitindo a comparação dos resultados alcançados com as metas preestabelecidas.

#### 2.7.7.Limitações do Orçamento

Embora a prática orçamentária tenha oportunidades e benefícios, o sistema está sujeito a limitações. Para Sardinha (2008, p. 31) “As dificuldades do processo de planejamento e controle compreendem: obter o apoio da alta administração; desenvolver o orçamento de vendas; promover a educação orçamentária no âmbito da empresa; fixar padrões realistas; alcançar flexibilidade na aplicação do orçamento e manter permanentemente processos adequados de acompanhamento”.

Como a elaboração do sistema orçamentário é baseada em estimativas, o mesmo deve ser analisado com coerência, assim como a percepção de que o orçamento não deve tomar o lugar da administração da empresa, ele faz parte desse processo.

Para Tung (1983, p. 45) “não é o plano orçamentário que vai transformar prejuízos em lucro do dia para a noite.”

“A implantação, a manutenção e o aperfeiçoamento de um sistema de orçamento empresarial, certamente trarão uma mudança cultural que envolverá todas as áreas da empresa e todos os níveis hierárquicos”. Ishisaki (2003, p. 40).que apesar das limitações o sistema, quando aplicado de forma eficaz, poderá beneficiar a empresa no seu controle e planejamento.

Alguns obstáculos apontados por Sanvicente (1983, p. 16) são:

a) As informações contidas no orçamento são estimativas e estão sujeitas a erros;

b) O custo de investimento do sistema é alto e demanda a necessidade de contratação de recurso para operá-lo/supervisioná-lo;

c) Adaptação com a cultura da empresa.

Diante dos desafios de um orçamento é recomendado que se faça uma avaliação antes de implantar um sistema orçamentário em uma empresa, seja ela de pequeno ou grande porte.

#### 2.7.8.Ciclo Orçamentário

De acordo com Hornegren, Foster e Datar (1997, p. 125) as empresas organizadas geralmente apresentam um Ciclo Orçamentário, tal qual está descrito abaixo:

- a) Planejamento e desenvolvimento da organização como um todo;
- b) Estabelecimento de um parâmetro de referência, ou seja, um conjunto de métricas às quais os resultados serão comparados;
- c) Análise de variações dos planos com as suas respectivas ações corretivas;
- d) Replanejamento considerando o *feedback* e a mudança das condições.

#### 2.7.9. Estruturação do Orçamento

A estrutura do orçamento corresponde aos itens a serem projetados, tais como o planejamento de vendas, de custos e de despesas.

Segundo Lunkes (2007, p. 49) "o orçamento preocupa-se com a implementação do programa aprovado pelo planejamento estratégico."

O orçamento empresarial é muito complexo. Ele segue uma sequência de orçamentos, que culminam com a projeção do Demonstrativo de Resultados e do Balanço Patrimonial. São eles:

##### 2.7.9.1. Orçamento de vendas

Compreende, em determinado período de tempo, a previsão de vendas em quantidades para cada produto/linha de produtos, o estabelecimento do preço a ser praticado e a identificação dos impostos sobre as vendas brutas.

Segundo Padoveze (2005, p. 207), o plano é formado pelas seguintes partes "previsão de vendas em quantidades para cada produto; previsão de preço para os produtos e seus mercados; identificação dos impostos sobre as vendas; e, orçamento de vendas em moeda corrente do país".

É importante uma análise interna e externa as quais podem afetar a previsão de vendas da empresa. Os fatores internos são os que envolvem a produtividade e capacidade de atendimento. Os fatores externos são as análises de mercado, analisando a sazonalidade, clientes, competitividade e economia.

Na previsão as informações devem ser claras e precisas, evitando assim, estimativas superavaliadas que resultarão em estoques parados e custos

desnecessários, ou projeções conservadoras resultam em perdas de possibilidades de crescimento e sobras de caixa desnecessárias. (Passareli; Amorim, 2003, p. 52).

#### 2.7.9.2.Orçamento de produção

Concluída a etapa de projeção de vendas inicia-se a elaboração do orçamento de produção. Passarelli e Amorim (2003, p. 65) dizem que “É a conversão do orçamento de vendas em plano de produção, levando-se em conta as diretrizes formuladas na política de estoques de produtos acabados escolhida pela empresa”.

O orçamento deve considerar:

- a) Máxima utilização da capacidade de produção, evitando assim ociosidade da capacidade produtiva;
- b) Máxima estabilidade da produção, prevenindo assim oscilações entre períodos de alta e baixa produção que acarretam em custos adicionais e instabilidade de mão de obra.

Segundo a definição de Moreira (2008, p. 67) “O orçamento de produção visa informar às unidades organizacionais, relacionadas diretamente com o processo produtivo, as quantidades a serem produzidas para atender às necessidades de vendas e da política de estoques de produtos acabados, sendo base para a elaboração dos orçamentos relacionados com o custo de produção”.

#### 2.7.9.3.Orçamento de mão de obra direta

A necessidade de mão de obra direta está ligada ao Orçamento de Produção, ou seja, para cada unidade de produção, determina-se a quantidade de horas de trabalho requeridas. Tais informações são calculadas pela engenharia industrial para definição dos padrões de produção, ou tempos padrões, que definem qual a quantidade de colaboradores são necessários para a produção de um determinado número de produtos.

Um eficiente orçamento de mão de obra pode trazer benefícios à empresa no que diz respeito ao planejamento, recrutamento, treinamento e utilização dos recursos humanos, pois permitirá alocar pessoas aos setores que realmente precisam, além de permitir à administração financeira estimar, por subperíodos, a necessidade de caixa para o pagamento de serviços de mão de obra e negociação com sindicatos.

Tal orçamento estabelece a quantidade e o custo de horas trabalhadas aplicadas diretamente na produção, distribuídas por produtos, departamentos e períodos.

#### 2.7.9.4.Orçamento de consumo de matérias-primas

“Sua montagem é efetuada com base no processamento das informações oriundas do orçamento de produção, no conhecimento das quantidades de matérias-primas a serem aplicadas na produção de cada unidade de produto acabado, ou seja, do fator de consumo, e nos preços das matérias-primas.” (Moreira, 2008, p. 69).

O orçamento de matérias-primas avalia a necessidade física das matérias primas utilizadas nos diversos produtos. Proporciona também uma análise apurada, para facilitar a tomada de decisão sobre a adequação de estoques, de acordo com as políticas de estocagem definidas previamente. Para tanto, é necessário uma política de compras, considerando os recursos financeiros para investimentos no estoque, a capacidade de produção.

“As compras de matérias primas, componentes e materiais auxiliares à produção serão orçadas com base nos orçamentos de consumo e de estoque de materiais. A diferença entre o consumo necessário e a política de estocagem de materiais dará as necessidades dos volumes a serem comprados.” (Marques, 2004, p. 212).

#### 2.7.9.5.Orçamento de custos indiretos de fabricação

Os gastos gerais de fabricação abrangem os custos fabris diretamente atribuídos no produto. É necessário elaborar um critério de rateio, para que este custo seja agregado ao custo dos produtos. Exemplo: Materiais indiretos, energia elétrica, telefone e aluguel da planta.

“O adequado planejamento desses tipos de custos constitui-se em fator importante para o êxito do plano de lucros, quer por envolver itens de composição bastante variada, quer por sua participação significativa no custo da produção”. (MOREIRA, 2008, p. 90).

#### 2.7.9.6.Orçamento de estoques finais

O orçamento de estoques é de grande relevância para a organização, pois através dele é possível identificar o excesso ou a falta de itens disponíveis, e quando não se verifica a falta desses itens, frequentemente resulta na impossibilidade de cumprir datas de entrega.

Para Welsch (1983, p. 137): Os objetivos das políticas de estoques devem ser:

- a) Planejar o nível ótimo do investimento em estoques;
- b) Por meio de controle, manter os níveis ideais planejados tanto quanto for possível.

Ainda segundo Wesch: “Os níveis de estoques devem ser mantidos entre dois extremos: um nível excessivamente alto, pode causar custos elevados de armazenagem, riscos e investimento e um nível insuficiente pode levar à impossibilidade de atender a pedidos de vendas e produção com rapidez”. E também:

As políticas de estoques devem incluir: o estabelecimento de padrões de estoques tais como limites ou giros máximos e mínimos e a aplicação de técnicas e métodos que assegurem a conformidade com os padrões escolhidos. A preparação de orçamentos requer o estabelecimento de padrões de estoques e permite a comunicação mensal das diferenças entre os níveis reais e os padrões”.

#### 2.7.9.7.Orçamento de despesas gerais

O orçamento de despesas gerais é a parte mais trabalhosa do orçamento empresarial, pois envolve, pelo menos, uma peça orçamentária para cada departamento da empresa. O orçamento de despesas gerais compreende o orçamento de mão de obra direta, o orçamento de mão de obra indireta, o orçamento de consumo de materiais indiretos e o orçamento de despesas departamentais.

Segundo Welsch (1983, p. 177) “o planejamento de despesas deverá envolver todos os níveis administrativos para que o orçamento de despesas realistas possa ser elaborado para cada departamento”.

#### 2.7.9.8.Orçamento do balanço patrimonial

O orçamento do balanço patrimonial é apurado para verificação das contas patrimoniais de uma determinada companhia. Com o balanço patrimonial projetado

concluído é possível calcular índices financeiros importantes para análise, como por exemplo, os índices de liquidez geral e seca, além de refletir a origem de recursos pertinentes a empresa, demonstrada pelo patrimônio líquido.

#### 2.7.9.9. Orçamento de investimentos

Toda empresa necessita de investimentos, sejam eles por aumento da produção, montagem de nova linha, inovações tecnológicas, entre outros. Estas ações estão ligadas diretamente com a estrutura da empresa e com o planejamento, tanto no curto como no longo prazo.

Para Moreira (2008, p. 48), o orçamento de investimentos tem como função “Detalhar os investimentos planejados, especialmente os de ampliação do ativo permanente da empresa, que visam atingir as metas de produção e vendas fixadas para o futuro”.

Este orçamento tem um grande reflexo no caixa da empresa, é necessário então realizar um estudo detalhado da necessidade dos investimentos. Algumas técnicas disponíveis são: o *payback*, o valor atual líquido (VPL) e a taxa interna de retorno (TIR).

#### 2.7.9.10. Orçamento de caixa

É a projeção dos fluxos das entradas e saídas de caixa da companhia. Neste orçamento é que se estima as necessidades de caixa no curto prazo. Seu horizonte de tempo compreende o período de um ano, embora possa ser elaborado em função de qualquer período de tempo, tendo em vista as particularidades do negócio de cada empresa.

#### 2.7.9.11. Orçamento do fluxo de caixa

Seus objetivos básicos são determinar o saldo de caixa no final do período orçado e estabelecer da maneira mais precisa valores e datas em que ocorrerão os pagamentos e recebimentos. Ele é um dos últimos orçamentos a ser elaborado, porém, não é o menos importante.

#### 2.7.9.12.Orçamento do resultado

O orçamento da demonstração de resultados espelha o resultado final da operação de uma empresa. É possível verificar o lucro ou prejuízo de um determinado período projetado, já que o objetivo é o lucro líquido.

A Demonstração de resultados é uma das peças mais importantes do Orçamento, pois é nessa demonstração que se reflete o resultado final das operações.

#### 2.7.10.Os Quadrantes propostos por Frezatti:

Para Frezatti (2000, p. 22) “Planejar é quase uma necessidade intrínseca, como alimentar-se para o ser humano. Não se alimentar significa enfraquecimento e o mesmo ocorre com a organização, caso o planejamento não afete o seu dia a dia dentro do seu horizonte mais de longo prazo”.

Ainda com Frezatti (2000, p. 27) “A Elaboração do orçamento exige que os objetivos definidos pela organização sejam contemplados e perseguidos. Caso isso não ocorra, o orçamento deve ser revisado e ajustado, já que ele é o instrumento gerencial que deve proporcionar a realização dos objetivos”.

De acordo com a figura abaixo, Frezatti propõe algumas características que podem ser encontradas nas organizações e que podem definir sua postura, suas ações e mesmo consequência de resultados:

Quadrantes +	Foco <b>MUITO</b> Enfatizado no planejamento	Foco <b>POUCO</b> Enfatizado no planejamento
Foco <b>POUCO</b> Enfatizado no controle Orçamentário	1	4
Foco <b>MUITO</b> Enfatizado no controle Orçamentário	3	2

QUADRO 2 – Matriz de ênfase em atividades de planejamento e controle.  
FONTE: Frezatti, (2000, p. 37)

##### 2.7.10.1.Quadrante 1 – predominância de foco nas atividades de planejamento

A atividade do Planejamento é a mais valorizada e as pessoas estão alertas para sua relevância e impacto.

As empresas deste quadrante compõem o grupo de empresas que acreditam que decisões uma vez tomadas, irão acontecer, sem que ninguém promova ações para isso.

Os relatórios deste quadrante são escassos e sem foco claro.

Quando esta é uma característica permanente da companhia, pode trazer consequências indesejáveis, pois as pessoas nunca sabem o que realmente está acontecendo.

#### 2.7.10.2. Quadrante 2 – Predominância de foco nas atividades de controle

Neste quadrante serão enquadradas as atividades de controle, ignorando-se a antecedência necessária do Planejamento. Para as empresas aqui enquadradas Frezatti (2000, p.38) afirma que para estas organizações o seu poder de influência no mercado é tão pequeno que nem vale à pena planejar.

O importante é controlar as ocorrências que os executivos considerem indesejadas para que os resultados se materializem.

São empresas imediatistas e com pouca disposição para aprofundar a análise de oportunidades e ameaças.

Tais companhias correm o risco de desaparecer em médio ou longo prazo.

#### 2.7.10.3. Quadrante 3 – Significativo foco, tanto no planejamento como no controle

Esta é a abordagem mais recomendada.

As empresas que compõem este quadrante possuem uma situação de equilíbrio entre as atividades de Planejamento e Controle.

Essas atividades são bem claras e definidas em todas as áreas da empresa e a alta administração gasta tempo com o planejamento, mas também se ocupa com a atividade de controle, pois a denomina tão importante quanto à outra.

São organizações maduras que podem desenvolver atividades de forma consistente e segura.

#### 2.7.10.4. Quadrante 4 – Reduzido foco tanto no planejamento como no controle.

Este quadrante é composto por empresas que já têm definidas suas ações, particularmente as pequenas empresas, não se preocupam com o planejamento e controle e os proprietários é que comandam e executam as atividades.

São empresas sujeitas a extinção de atividades no curto ou médio prazo, pois não conseguem responder às demandas do mercado.

#### 2.7.11.Aspectos comportamentais na gestão do orçamento

A implantação do orçamento significa um estágio de maturidade para a companhia, desde que, planejado, executado e controlado adequadamente, realizando ajustes necessários em função dos objetivos de longo prazo.

Segundo Welsch (1983, p. 52): A participação aumenta o grau de comprometimento do indivíduo; o comprometimento aumenta a motivação; a motivação orientada para o trabalho tende a levar os administradores a trabalhar mais e com maior produtividade; e o trabalho mais árduo e produtivo dos administradores tende a contribuir para a prosperidade da empresa; portanto, a participação é boa.

Rocha e Rocha (2002, p. 5) afirmam que “a implantação do orçamento numa organização é um momento em que os colaboradores são chamados a assumir novas atribuições, participando na definição de metas e na busca pelas justificativas das variações, bem como opinando a respeito das medidas corretivas cabíveis”.

#### 2.7.12.Projetando o Processo Orçamentário

Existem três tipos de Orçamentos: consultivo, participativo ou autoritário.

a) No orçamento autoritário são estabelecidas metas e padrões de desempenho, cuja vantagem principal é o menor custo do processo e uma maior coordenação do orçamento;

b) No orçamento participativo ocorre negociação de valores entre os superiores e subordinados, neste orçamento ocorre um maior comprometimento com as metas e os envolvidos conhecem melhor o processo e os valores estabelecidos;

c) No orçamento consultivo os subordinados são consultados em relação aos valores a serem orçados, porém a decisão não ocorre em conjunto, ou seja, os superiores avaliam o proposto e decidem se serão ou não considerados.

#### 2.7.13.Influenciando o Processo Orçamentário

O processo pode ser influenciado por aspectos humanos devido a três principais questões Atkinson et al (2000):

a) O orçamento esta ligado ao processo de avaliação de desempenho;

b) O montante de recursos de um centro de responsabilidade pode ser encarado como símbolo de poder;

c) O orçamento compõem o sistema de incentivos.

Tais comportamentos são responsáveis por: jogos orçamentários e folgas orçamentárias, ou seja, manipulação do orçamento com o objetivo de influenciar no alcance das metas e conseqüentemente na obtenção de incentivos e a solicitação de recursos em excesso para que os objetivos sejam alcançados de forma mais fácil Atkinson et al, (2000).

Para Antony e Govindarajan (2001, p. 141) o orçamento ideal é aquele que apresenta metas exequíveis e atingíveis, ou seja, representem desafios, mas que os mesmos tenham condições de serem alcançados.

Abaixo alguns princípios relativos ao estabelecimento de metas Antony e Govindarajan (2001, p 142):

- a) Metas difíceis conduzem os executivos a tomarem decisões de curto prazo incongruentes com os objetivos de longo prazo;
- b) Metas exequíveis reduzem a tentativa de comportamentos antiéticos;
- c) Metas adequadas aumentam a confiança na divulgação dos propósitos para o público externo;
- d) Metas exageradas são refletidas em volume de vendas contrastantes com a realidade, contribuindo para o aumento do comprometimento de custos de capacidade.

Os mesmo autores indicam que as empresas devem apresentar controles rígidos ou controle à distância. Organizações, que possuem controles rígidos, têm como características a atuação conjunta da alta administração e subordinados para a resolução de problemas operacionais e possuem as metas de lucro de curto prazo como o parâmetro de desempenho principal.

## **2.8. Controle**

O controle segundo Frezatti (2000, p.40) "(...) deve ser um instrumento que permita à organização entender o quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período", ou seja, é um processo pós planejamento que verifica se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos e resultados desejados.

Welsch (1983, p. 41) define controle "como sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas, e padrões estão sendo obedecidos", nesta mesma linha Oliveira (2007 p. 55) afirma que "o controle pode

ser definido, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas, estratégias e projetos estabelecidos”.

O controle é um processo que guia a atividade para um fim determinado, ou seja, a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente definidos.

Para Padoveze, (2005, p. 28) controle “É um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos”.

Oliveira (2007 p 256) define controle como: “Uma função do processo administrativo que, mediante comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos”.

Controlar então é o processo de acompanhamento para que os Planos Orçamentários traçados sejam efetivados, e que a margem de acerto orçamentária seja satisfatória para os administradores.

Para Frezatti (2000, p. 180) “o controle é fundamental para o entendimento e o grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado”.

Weslch (2007 p. 42) explica que “o controle não pode ocorrer depois do fato. Assim para ser eficaz, o controle deve ser exercido antes do momento da ação”. Isto demonstra que o administrador realmente entendeu a função e a importância do sistema de controle.

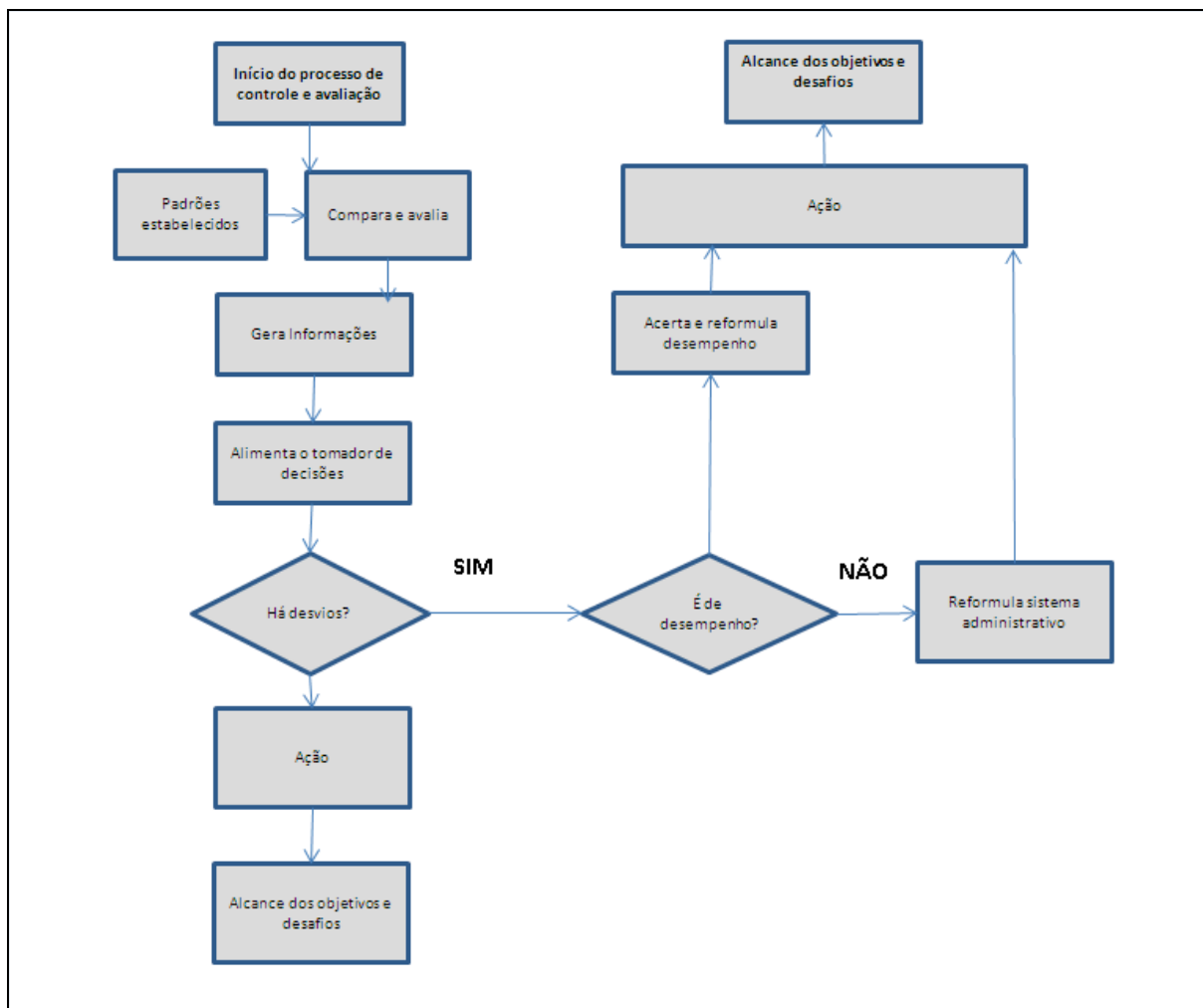


FIGURA 9 - Conceituação geral do controle.  
 Fonte: Oliveira, (2007, p. 256)

Na figura 9 é possível observar a importância do controle. A fase inicial é através de comparações entre o previsto e o realizado. Identificados os desvios são implantadas ações corretivas para o alcance dos objetivos.

### 2.8.1 Controle Estratégico

Segundo Lunkes (2007, p. 36) “A ideia central do controle estratégico é manter a empresa na direção estratégica previamente definida, ou seja, monitorar os progressos ou indicadores estratégicos”.

Ainda com Lunkes (2007, p.38) “O Controle estratégico é um sistema híbrido que monitora o desempenho do negócio em relação a marcos estratégicos, e é complementado pelas metas orçamentárias”.

Controle estratégico é uma ferramenta no qual os executivos podem utilizar para executar suas ações planejadas, ou seja, a base do controle estratégico é a informação, baseada em informações a alta administração consegue avaliar se existe a necessidade de mudar ou manter suas atividades.

Na visão de Sá e Moraes (2005 p. 222) o controle estratégico contempla quatro perspectivas do planejamento estratégico como vemos no quadro 1.4.

PERSPECTIVA CORPORATIVA E FINANCEIRA	Melhoria da margem de contribuição;
	Redução de inadimplência;
	redução de endividamento;
	redução de custos/despesas fixas.
MERCADO E CLIENTES	Aumento da participação de mercado;
	Aumento do grau de satisfação dos clientes;
	Valor dos produtos percebido pelo mercado;
	Conquista de novos mercados.
PROCESSOS INTERNOS E TECNOLOGIA	Lançamento de novos produtos;
	Respostas a cotações;
	Atendimento ao cliente (retorno a reclamações);
	Prazo de entrega.
EDUCAÇÃO, TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO PESSOAL	Treinamento e capacitação;
	Retenção de talentos;
	Desenvolvimento de gestores;
	Relacionamento interno;
	Comprometimento do colaborador com a empresa.

QUADRO 3 – Perspectivas do controle.  
 FONTE: Adaptado de Sá e Moraes, (2005, p. 223 e 224).

### 2.8.2 Controle Tático

“O controle tático consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente, comparação com o respectivo plano tático e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais” Lunkes (2007, p. 116).

Ainda segundo o mesmo autor “é o instrumento para verificação e acompanhamento de medidas mais gerais em nível de unidade. Ele tem a função de avaliar gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas qualitativas e quantitativas. O controle tático constitui-se de um conjunto de indicadores e metas que permite verificar se os objetivos estão sendo atingidos”.

Sua função então é avaliar se os objetivos traçados pela empresa em nível intermediário, ou seja, gerencial, estão sendo atingidos conforme planejado.

O controle tático é um segmento do controle estratégico, enquanto o controle estratégico é global, o controle tático é setorial ou departamental, avaliando cada área da empresa.

### 2.8.3 Controle Operacional

O controle operacional ou controle orçamentário visa verificar e controlar o desempenho de atividades em níveis hierárquicos mais baixos, para garantir que os objetivos da empresa estejam alcançando todos os níveis da empresa, ou seja, é o controle do dia-a-dia da empresa.

Figueiredo, Horngren, Foster e Datar (1997, p. 125) colocam que a criação de parâmetros de referência, para avaliação de desempenho de cada área da empresa é outro fator importante proporcionado pelo sistema de orçamento, como parte do controle gerencial. O feedback, obtido pelo acompanhamento do orçamento, possibilita a revisão, melhoria ou até a reformulação total dos aspectos estratégicos do planejamento empresarial.

O orçamento empresarial funciona também como ferramenta de controle. Um bom orçamento pode trazer várias vantagens para as empresas, dentre as quais: a minimização dos custos e a contenção das despesas, fazendo com que a busca do menor custo passe a ser rotineira; a homogeneização e integração efetivas entre todos os objetivos setoriais da empresa, pois o alvo comum destes setores passa a ser o resultado final previsto pelo orçamento.

Frezatti (2000 p. 84) define bem o controle orçamentário: “Controle orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que se planejou para dado período. O gestor deve identificar suas metas, os resultados alcançados, as variações numéricas entre eles, analisar, entender as causas da variação e decidir ações que ajustem as metas no futuro ou que permitam manter aquelas que foram decididas”.

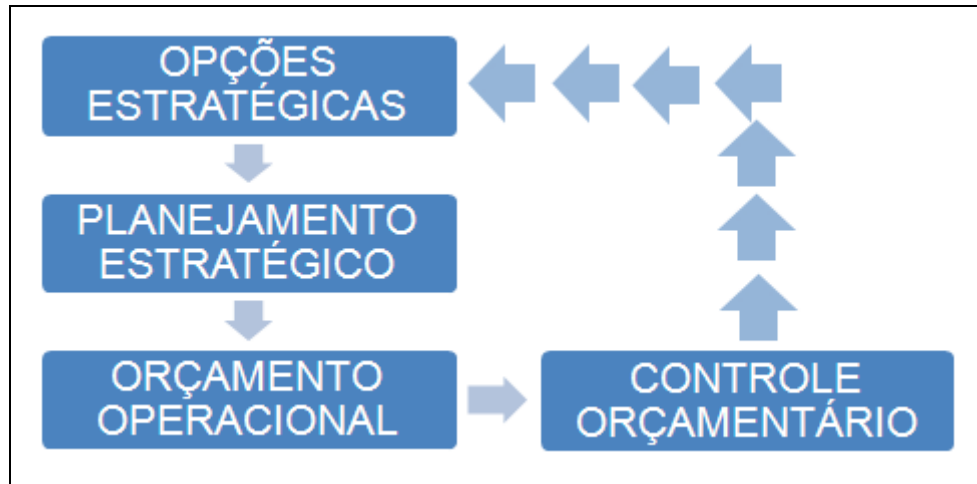


FIGURA 10 - Planejamento e controle.  
 FONTE: Adaptado de Frezatti (2000, p. 41).

Sá e Moraes (2005) asseguram que o objetivo do controle orçamentário é garantir “que as margens de contribuição estão sendo geradas dentro do que foi planejado e que os gastos fixos estão se comportando dentro do previsto”, ou seja, que a relação entre as margens estipuladas e despesas orçadas não seja de prejuízo, mais, sim de lucro.

#### 2.8.4 Controle Gerencial

O controle gerencial é realizado pelo administrador, ou seja, gestor da empresa, através de acompanhamento dos trabalhos que estão sendo realizados, das metas, se estão sendo atingidas ou não e também comparando o realizado com o previsto. segundo Figueiredo e Cagciano (2008, p. 220) “o controle gerencial é uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos da organização”.

Anthony e Govindarajam (2001, p. 35) argumentam que, o controle gerencial é um mecanismo de implementação de estratégias juntamente com a estrutura organizacional, a administração de recursos humanos e a cultura.

Segundo Atkinson et al (2000, p.580) “controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”.

Como qualquer outro método de trabalho o controle também possui seu ciclo e sua origem. Segundo Figueiredo e Cagciano (2008, p. 219) “o ciclo do controle

mostra que sua origem são os objetivos da organização, com base nos quais os planos são desenvolvidos”.

Horngren; Foster e Datar (1997, p 636) afirmam que “sistema de controle gerencial é o meio de se obter e utilizar a informação, para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma organização e para orientar o comportamento do empregado”.

O controle gerencial tem uma ferramenta importantíssima no seu desempenho que é a contabilidade por seus centros de custos ou de responsabilidades. Para Figueiredo e Cagciano (2008, p. 221) “O controle exige a existência de uma estrutura organizacional que defina a responsabilidade de assegurar o desempenho de tarefas individuais. Para que seja alcançado, são estabelecidos, dentro da organização, centros de responsabilidade, definidos de acordo com as responsabilidades conferidas aos gestores”.

O controle gerencial não abrange apenas um departamento ou setor de uma empresa, ele engloba a empresa como um todo e está associado á função de controladoria.

#### 2.8.4.1. Características das informações de controle gerencial

Atkinson et al (2000) estruturam as informações emanadas do sistema de informações gerenciais em dois tipos: os sinais de advertência e os de diagnóstico. Os sinais de advertência alertam para problemas que estão ocorrendo. As medidas financeiras se classificariam neste tipo. Os de diagnóstico identificam o problema de forma mais ampla, mostrando onde se encontram os desvios a serem trabalhados.

#### 2.8.4.2. Controles formais e informais

De acordo com Horngren; Foster e Datar (1997, p.636), os controles gerenciais são estabelecidos de maneira formal ou informal. Os formais correspondem às regras, procedimentos, parâmetros de desempenho e sistemas de remuneração que se apresentam de forma claramente delimitadas. Os informais correspondem a culturas e valores estabelecidos, indicados implícita ou explicitamente, bem como as práticas reiteradas ao longo do tempo que se tornaram normas aceitas pelo grupo.

#### 2.8.4.3.Sistemas de recompensa

O objetivo é promover a congruência de objetivos. As recompensas no trabalho correspondem a incentivos psicológicos e sociais e benefícios financeiros Anthony e Govindarajan (2001). Os benefícios psicológicos e sociais referem-se a itens como autonomia no trabalho, satisfação por realizar um bom trabalho, reconhecimento ou ambiente de trabalho amigável. Os incentivos financeiros referem-se à forma de pagamento pelos trabalhos realizados. O controle gerencial tem como foco o estudo dos incentivos financeiros e sua realização com o alcance das metas da empresa.

Os benefícios financeiros correspondem aos salários fixos mais uma parcela de gratificação variável. O cálculo da gratificação variável deve ser adequado ao sistema de metas. Para atribuir estes critérios de desempenho, as empresas podem utilizar medidas financeiras e não financeiras.

#### 2.8.4.4.Controle financeiro

Controle financeiro refere-se à utilização de dados financeiros para controle gerencial. O controle financeiro tem em sua arquitetura fundamental o modelo de centros de responsabilidade.

#### 2.8.4.5.Centros de responsabilidade

O orçamento de uma organização é estruturado por áreas responsáveis pelo gerenciamento de recursos ou centros de responsabilidade. O tipo de centro de responsabilidade vai definir o conteúdo dos valores orçados para a unidade.

Anthony e Govindarajan (2001) argumenta que o objetivo dos centros de responsabilidade é apoiar a administração na implementação das estratégias definidas; se as estratégias são de boa qualidade e os centros conseguem realizá-las, a administração atinge seus objetivos.

#### 2.8.4.6.Centros de custos

Os centros de custos são unidades responsáveis apenas por controle de custos. As estruturas de centros de custos são comuns nas áreas administrativas e na área de produção.

Em geral, os parâmetros de desempenho dos centros de custos são as análises de variações entre os valores orçados e realizados.

#### 2.8.4.7. Centros de receitas

Centros de receitas são unidades organizacionais responsáveis apenas por receitas. Este tipo de centro de responsabilidade é utilizado na área responsável pelas vendas. Determinadas despesas relacionadas diretamente com os esforços de vendas, tais como comissões sobre vendas e salários dos vendedores, muitas vezes são também computadas neste tipo de núcleo.

#### 2.8.4.8. Centros de lucros

São unidades responsáveis por lucros, receitas e despesas. Pelo fato de representarem unidades com maior grau de independência, os centros de lucros geralmente possuem maior autonomia que o centro de custos ou de receitas. O parâmetro financeiro de avaliação de desempenho é o lucro contábil da unidade.

#### 2.8.4.9. Centros de investimentos

Centros de investimentos correspondem a unidades responsáveis por lucro e ativos. Os centros de investimentos possuem um grau de autonomia maior que as demais unidades. Além dos mesmos problemas contábeis de avaliação de desempenho apresentados pelos centros de lucros, há dois problemas adicionais: a alocação de ativos que são utilizados conjuntamente entre duas ou mais unidades e a base de avaliação destes ativos.

#### 2.8.4.10. Avaliação de desempenho abrangente

A avaliação de desempenho pode ser vista sobre o aspecto estritamente financeiro, correspondendo as análises entre o desempenho dos centros de responsabilidade analisados em função do alcance de suas metas monetárias,

#### 2.8.5. Controle e Orçamento

Sanvicente e Santos (1983 p. 211) colocam os motivos para avaliação das variações orçamentárias:

- a) Se possa dizer se uma dada variação é importante;
- b) Em caso afirmativo, identificar suas causas;
- c) Caso as causas sejam controláveis em dado setor da empresa, se tomem as providências cabíveis para que a variação, se desfavorável, não se repita

novamente, ou, se favorável, propicie o reaproveitamento futuro da eficiência nela refletida.

#### 2.8.6.Vantagem Competitiva

O processo orçamentário exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle, através da manutenção de um sistema de informação que permita as várias funções e especialidades.

O orçamento pode ser utilizado como um instrumento de grande importância na tomada de decisões, tão importante quanto o seu planejamento é o acompanhamento de seu processo, esse controle deve ser rigoroso, criterioso, porém flexível.

Padoveze (2005, p.189) define orçamento como "... nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje". E complementa "Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício".

O orçamento é considerado uma ferramenta de gestão por planejar a aplicação dos recursos, analisar as variações entre previsto e o realizado, facilitar a prestação de contas, proporcionar uma visão financeira da organização e gerar informações úteis na tomada de decisão.

O orçamento representa a formalização e a quantificação dos planos estabelecidos pela administração da empresa. Pode-se ter um enfoque de longo prazo, neste caso denominado orçamento estratégico, ou de curto prazo, denominado orçamento operacional.

A Implantação de um processo de gestão orçamentária seria uma alternativa para que as informações necessárias cheguem com qualidade e rapidez ao gestor.

O planejamento antecede o processo orçamentário, uma vez que é durante o processo de planejamento que são traçadas metas e diretrizes que serão expostas no orçamento.

A Gestão Orçamentária então tem o papel de apoiar os gestores no planejamento, disponibilizando as informações relevantes em um sistema que integre várias funções e especialidades da empresa.

Segundo Zadanowicz (2003, p.135) "A proposta orçamentária deve contemplar as estimativas de receitas, custos, despesas e investimentos necessários para a

consecução das atividades econômicas projetadas, a partir da definição dos objetivos, das metas e das estratégias da empresa.”

Para Maximiano (2000, p. 175), “processo de planejamento é a ferramenta que as pessoas e organizações usam para administrar suas relações com o futuro. É uma aplicação específica do processo decisório”.

Logo o planejamento e controle financeiro permitem condições reais para as tomadas de decisões gerenciais, tendo assim a diminuição da mortalidade das empresas aumentando assim a sua permanência no mercado.

### **3.0. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A metodologia da pesquisa adotada parte de considerações teóricas obtidas de literatura específica disponível.

De acordo com Lakatos e Marconi (2003, p. 24) “Pesquisa é o mesmo que busca ou procura. Pesquisar, portanto, é buscar ou procurar resposta para alguma coisa. Ainda com os autores: “Não se deve dizer que se faz ciência, mas que se produz ciência através de uma pesquisa”.

Para Lakatos e Marconi (2003, p. 25) “O tipo de pesquisa categoriza a pesquisa na sua forma metodológica de estratégias investigativas”.

Segundo os autores as pesquisas podem ser classificadas de acordo com a abordagem, o propósito e os procedimentos efetivados para alcançar os dados. Abaixo os conceitos que se aplicam a este trabalho, Lakatos e Marconi (2003, p. 26).

Em relação à abordagem é uma pesquisa Qualitativa, pois considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito. Existe a atribuição de significados. Não utiliza métodos e técnicas estatísticas. O pesquisador tem papel importante. É descritiva e o processo e seu significado são os focos principais de abordagem, Lakatos e Marconi (2003, p. 26).

Do ponto de vista dos objetivos é uma pesquisa descritiva, pois visa descrever as características do assunto abordado. Lakatos e Marconi (2003, p.27).

Em relação aos procedimentos técnicos é uma pesquisa bibliográfica, ou seja, elaborada de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e, atualmente, material disponibilizado na Internet, Lakatos e Marconi (2003, p. 28).

De acordo com Gil, (1991, p. 44) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”.

Ainda com o autor, “Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas. As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente mediante fontes bibliográficas”.

A principal vantagem desta pesquisa é que a mesma permite uma cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente, Gil, (1991, p. 45).

Para Medeiros, Manhães e Kauark, (2010, p. 22) uma pesquisa explicativa, busca na leitura a verificação dos fundamentos, geralmente necessária para a redação de monografias ou teses.

Segundo Gil, (1991, p. 42) “pesquisas explicativas têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas”.

Para Gil, (1991, p. 19), as pesquisas podem ser classificadas em dois grandes grupos: razões de ordem intelectual e razões de ordem prática. “As primeiras decorrem do desejo de conhecer pela própria satisfação de conhecer. As últimas decorrem do desejo de conhecer com vistas a fazer algo de maneira mais eficiente ou eficaz”.

Para atingir os objetivos propostos o presente estudo utiliza como estratégia metodológica a pesquisa bibliográfica, possibilitando uma visão mais abrangente sobre o assunto estudado. Dentro desta definição, buscou-se responder a questão da pesquisa de maneira mais apropriada. Desta forma, é classificada como qualitativa, descritiva e teórica.

Para obter o desenvolvimento desse trabalho, foi realizada revisão teórica acerca do tema por meio de vasta pesquisa bibliográfica em livros teóricos, sites sobre o assunto e artigos periódicos, abordando conceitos envolvendo o planejamento estratégico, a utilização da ferramenta orçamentária, e o detalhamento do processo orçamentário segundo a visão de diversos autores.

#### **4.0. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho buscou apresentar as principais características e análise de aspectos comportamentais envolvidos nos processos de planejamento, orçamentos empresariais e controle. Cujo objetivo foi apresentar uma análise das ferramentas dentro das organizações e como as mesmas podem auxiliar no processo de gestão. Observou-se que tais ferramentas provocam mudanças internas e necessitam de investimento, dedicação, treinamento e capacitação para que os objetivos sejam alcançados.

É importante destacar que apenas o orçamento empresarial não é bastante para resolver todos os problemas da empresa, mas pode auxiliar na prevenção de cenários e na busca de soluções.

O planejamento estratégico é então responsável por planejar objetivos e ações e ao juntamente com o orçamento facilita o alcance dos mesmos de uma forma mais coesa e significativa, já que trabalha com previsões relevantes quanto às expectativas da empresa, onde ela atua e onde atuar.

É importante que o orçamento tenha uma perfeita ligação entre a alta direção e a base operacional, buscando o comprometimento e a participação ativa tanto na elaboração e execução do orçamento, quanto no seu controle, visando assim o alcance dos objetivos propostos e a maximização da eficiência operacional.

O orçamentário implantado gerará informações gerenciais para o suporte à tomada de decisões, sendo assim, é importante que o processo seja elaborado de forma correta e assertiva, seja acompanhado e controlado, mas não deve ser um processo engessado, deve haver liberdade para atualizações e correções face às mudanças internas e externas, para o alcance das metas. A empresa também não pode evitar mudanças em função do orçamento, se estas, forem necessárias para a permanência da empresa no mercado.

Um dos principais pontos é garantir vantagem competitiva, prevenindo-se de eventuais acontecimentos e atuando em mercados ainda não explorados como: aplicação de investimento, mudança de tecnologias, novos produtos e inovação. O que faz do orçamento um dos pontos base para elaboração e aplicação da estratégia da empresa.

Sua implantação é de fundamental importância para uma gestão eficiente. Tal ferramenta possibilita um melhor controle das operações da empresa com vistas aos objetivos de longo prazo, pois fornece mecanismos de controle das atividades, expressando o planejamento tático e estratégico e ainda medindo o seu desempenho.

A implantação de metas é uma importante ferramenta de avaliação de desempenho dos gestores, contribuindo assim para a melhoria geral dos processos, desta forma, recomenda-se a aplicação das ferramentas estudadas nas empresas, para a garantia da eficiência operacional e assim a permanência e consolidação no mercado.

O trabalho abordou apenas alguns exemplos da literatura, devido a sua abrangência e diversidade, um dos objetivos então foi o de contribuir para futuros estudos relacionados ao planejamento e controle.

## 5.0.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANSOFF, H. Igor. **Administração Estratégica**. São Paulo: Editora Atlas, 1990.

ATIKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajuv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2.000.

BROOKSIN, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CARDOSO, Ricardo Lopes, MÁRIO, Poueri do Carmo, AQUINO, André Carlos Busanelli. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CASSAROTTO Filho, Nelson. **A empresa e a Estratégia**. In Rumos do Desenvolvimento, Rio de Janeiro: ABDE, 1992.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FEMENICK, TOMISLAV R. - **ORÇAMENTO EMPRESARIAL** - disponível em 18/08/2005 - <http://www.tomislav.com.br/orcamento-empresarial-2> - acesso em 02/05/2013.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGCIANO, Paulo Cesar. **CONTROLADORIA – Teoria e Prática**. 4 ed. São Paulo: 2008.

GARRISON, Ray H. NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: S.A, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

HONG, Iuh Ching. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

ISHISAKI, N. **A utilização do orçamento empresarial**: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba – SP. 2003. 198 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Comércio Exterior, Universidade de Taubaté, São Paulo, 2003.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administrando seus custos para ser ainda mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. Atlas 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEDEIROS, Carlos Henrique; MANHÃES, Fernanda Castro; KAUARK, Fabiana da Silva. **Metodologia da pesquisa um guia prático**. Via Litterarum 2010.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração**. 5 edição, São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico – Conceitos e Metodologia Práticas**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Luis Clóvis. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos – Estrutura – Aplicação**. 1 ed. São Paulo: Thomson, 2005.

PASSARELLI, João; BONFIM, Eunir de Amorim. **Orçamento empresarial: como elaborar e analisar**. São Paulo: IOB/Thomson, 2003.

PORTER, Michael E. **Como Forças Competitivas Moldam a Estratégia**, 2000.

ROCHA, T. P. M.; ROCHA, D. P. M. **Os aspectos comportamentais na gestão do orçamento**. Juiz de Fora: UFJF, 2002.

SÁ, Carlos Alexandre e MORAES, Jose Rabello. **O Orçamento Estratégico: Uma Visão Empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SARDINHA, J. C. et al. **Orçamento e Controle**, 2 edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

SIMON, H.A. **Comportamento Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

TAVARES, Mauro C. **Gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

TUNG, N. H. **Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais**. 3 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1983.

WELSCH, Glenn. Albert. **Orçamento empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

ZADANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro e orçamento**. 4 ed. Porto Alegre ,Sagra Luzzatto, 2003.