

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ
SETOR S.A DE CONTABILIDADE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO DE NEGÓCIOS**

ROGÉRIO FAGUNDES DE ALMEIDA

**CONHECENDO A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SESI PARANÁ: UM ESTUDO
DE CASO**

CURITIBA

2014

ROGÉRIO FAGUNDES DE ALMEIDA

**CONHECENDO A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SESI PARANÁ:
UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Gestão de Negócios
da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a. Dra. Márcia Bortolucci
Espejo

CURITIBA

2014

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Figura 1 - Fluxograma do Planejamento Estratégico -----	12
Quadro 1 - Elementos Básicos do Planejamento -----	10
Quadro 2 - Principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento-programa -----	17
Quadro 3 – Diferenças entre o Orçamento ABC do Orçamento ABB -----	28
Quadro 4 – Orçamento Orçado e Realizado - Despesa e Receita -----	37
Quadro 5 – Orçamento Orçado e Realizado – Grupo de Contas de Despesa -----	38
Quadro 6 – Orçamento Orçado e Realizado – Grupo de Contas de Receita -----	39
Quadro 7 – Orçamento Retificado x Realizado -----	40
Quadro 8 – Orçamento Retificado Grupo de Contas de Despesa -----	41
Quadro 9 – Orçamento Retificado Grupo de Contas de Receita -----	42
Quadro 10 – Orçamento Retificado x Realizado Grupo de Contas de Despesa -----	43
Quadro 11 – Orçamento Retificado x Realizado Grupo de Contas de Receita -----	44

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
1.1	PROBLEMA DA PESQUISA	6
1.2	OBJETIVOS	7
1.2.1	OBJETIVO GERAL	7
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	7
1.3	JUSTIFICATIVA	7
2	REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1	O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO	8
2.1.1	Conceitos de Planejamento	8
2.1.2	Fases do Planejamento	9
2.2	ORÇAMENTO PÚBLICO	13
2.2.1	Breve Histórico	13
2.2.2	Fundamentos do Orçamento-programa	15
2.3	ORÇAMENTO PARA INSTITUIÇÕES PRIVADAS.....	19
2.4	CONCEITOS	19
2.5	TIPOS DE ORÇAMENTOS	20
2.5.1	Orçamento Contínuo	20
2.5.2	Orçamento Base Zero (OBZ)	21
2.5.3	Orçamento Flexível.....	24
2.5.4	Orçamento por Atividades (ABB).....	26
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	29
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA	29
3.2	PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	30
4	A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SESI	30
4.1	CONCEITO DE SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA.....	30
4.2	A ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DO SESI	33
4.3	O ORÇAMENTO ANUAL	34
4.4	A RETIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	34
4.5	A SUPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	35
4.6	A TRANSPOSIÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	35
4.7	PRESTAÇÃO DE CONTAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	36
4.8	A ANÁLISE DO ORÇAMENTO ORÇADO X REALIZADO	36

4.9	A ANÁLISE DO ORÇAMENTO RETIFICADO X REALIZADO.....	40
4.10	SUPLEMENTAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	45
4.11	A PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE O ORÇAMENTO DO SESI	45
4.11.1	O Planejamento Orçamentário	45
4.11.2	Execução Orçamentária.....	46
4.11.3	Retificação Orçamentária	48
4.11.4	Gestão Orçamentária	49
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
	REFERÊNCIAS.....	54
	ANEXO.....	56

1 INTRODUÇÃO

O Orçamento é a expressão formal através de números e projeções do plano estratégico da empresa, deve refletir as necessidades geradas pelo plano de ação em termos de recursos a serem utilizados, para o atingimento de suas metas e expectativas.

No âmbito de um processo de planejamento e controle, pode-se afirmar que o orçamento é um produto final do plano de ação.

Para a realização do orçamento de uma empresa é preciso conhecer o seu passado, para prever em números a sua projeção para o futuro. A falta de compreensão das realizações da empresa até o momento pode acarretar em projeções irrealistas.

Por outro lado a simples projeção do futuro, baseada nas realizações do passado poderá acarretar a perpetuação do erro. Portanto, é indispensável a análise e identificação das distorções em seu desempenho, com o objetivo de se estabelecer metas de correção (SÁ; MORAES, 2005).

Este trabalho apresenta como é realizada a gestão orçamentária do Serviço Social da Indústria SESI Paraná, bem como a percepção dos Gestores sobre esta gestão. Serão abordadas também as previsões e realizações orçamentárias dos exercícios de 2011, 2012 e 2013, com o objetivo de análise das rubricas com maior diferença entre o planejado e o executado.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

O orçamento anual do Serviço Social da Indústria SESI Paraná é construído a partir da informação da base histórica da realização orçamentária do ano anterior, de receita e despesa. Partindo dos números destas realizações, o Gerente aplica a atualização do IPCA para as despesas, e para as receitas de contribuição o índice informado pelo Departamento Nacional de acordo com a expectativa do crescimento industrial nacional para o ano seguinte. No que se refere às receitas de serviços, a meta de crescimento é estabelecida considerando: a capacidade instalada e a disponibilidade do mercado de acordo com a microregião comercial e produto.

Essas informações em formato Excel são enviadas aos Gerentes das Unidades e Gerentes de Linhas de Ação para análise, críticas e solicitações de ajustes.

Conforme informado acima o Gerente da Unidade e de Linha de Ação recebem a proposta orçamentária para o exercício seguinte. Diante deste cenário as informações prévias recebidas, podem conduzir os Gerentes para o aceite do orçamento de forma tendenciosa, sem considerar de forma correta: o potencial de mercado para os serviços ofertados, os custos para atendimento aos clientes, as despesas para manutenção das operações de acordo com a estrutura, e o conhecimento particular da carteira de clientes.

As receitas são prospectadas de forma a atender o orçamento projetado pela Gerência de Orçamento, sem a expectativa e objetivo de cumprimento de metas maiores, desconsiderando a possibilidade de obtenção de melhores resultados.

Por outro lado as despesas serão realizadas sem o comprometimento de redução, porque os gastos poderão ser realizados diante de um cenário confortável de atendimento de metas.

Outro aspecto relevante e que merece destaque é a realização de transposições orçamentárias, onde é permitida ao Gestor a solicitação de transferência de recursos orçamentários entre as rubricas.

Com isso, o planejamento orçamentário e sua gestão financeira ineficiente passam despercebidos, porque o remanejamento de verbas permite a cobertura de realizações maiores do que foi estabelecido no orçamento. Diante disso, a questão orientativa é a seguinte: **Como é realizada a Gestão Orçamentária do SESI Paraná?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Descrever a gestão orçamentária do SESI Paraná.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar quais as rubricas do orçamento apresentam maior diferença entre previsto e realizado;
- Apontar as contas que tiveram mais suplementações e retificações;
- Identificar e comentar a percepção dos Gerentes de Unidade sobre a Gestão Orçamentária do SESI.

1.3 JUSTIFICATIVA

Considerando os serviços prestados pelo SESI, sua importância para os Trabalhadores da Indústria Paranaense, suas complexidades e particularidades Institucionais, tamanho da estrutura, as fases do orçamento: Planejamento Orçamentário; Execução Orçamentária; Retificação Orçamentária e a Gestão Orçamentária é desafiador descrever e analisar sua Gestão Orçamentária.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico foi abordado o Planejamento Estratégico e as Fases do Planejamento, o Orçamento Público, o Orçamento para as Entidades Privadas e os Tipos de Orçamento.

2.1 O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO

Para melhor entendimento do que é Planejamento Estratégico foi conceituado o Planejamento e suas fases.

2.1.1 Conceitos de Planejamento

Pode-se definir o planejamento como um processo estabelecido e contínuo, com o objetivo de antecipar a expectativa de acontecimentos e situações futuras, estabelecendo as ações necessárias para à sobrevivência e/ou crescimento da empresa, diante da concretização dos acontecimentos previstos. (SÁ; MORAES, 2005).

Os planos decorrentes da atividade de planejamento devem ser formais, para que a gestão da empresa possa atuar de maneira integrada e organizada. Isto significa dizer que os planos devem ser escritos de forma clara, acessível e adequados à realidade técnica dos envolvidos em sua aplicação. Não basta que os planos sejam apresentados de forma discursiva, é preciso quantificá-los de forma a garantir que as ações aconteçam de forma integrada e organizada. Os planos devem ser flexíveis permitindo sua adaptação e continuidade, diante das mudanças de cenários econômicos e políticos. A organização não deve ser engessada ou ceifada de suas qualidades criativas, em detrimento do cumprimento do planejamento organizacional. Portanto é preciso revisar o que foi escrito e estabelecido com vistas à tomada de novos rumos e adequação do que foi planejado.

O planejamento empresarial deve definir de forma clara e objetiva os problemas identificados, os recursos e as metas a serem atingidas e as estratégias das metas. (SÁ; MORAES, 2005).

Para Sá e Moraes (2005, p.6), “um bom planejamento empresarial envolve: objetividade; seletividade, coerência, consistência, realismo, ações globais e participativas, flexibilidade, e consolidação”.

2.1.2 Fases do Planejamento

As fases do planejamento são definidas em Planejamento Estratégico; Planejamento Funcional e Orçamento Empresarial. Para melhor entendimento e compreensão é preciso conhecer os conceitos destas fases. (SÁ; MORAES, 2005).

2.1.2.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é um conjunto de ações estabelecidas e coordenadas visando à realização de determinados objetivos. Entre essas ações é importante citar a análise do ambiente externo e interno de âmbito da empresa, e a identificação de oportunidades e o estabelecimento de metas e estratégias.

As oportunidades identificadas norteiam as estratégias, desta forma orientam a elaboração de planos funcionais e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis.

Como exemplo de planejamento estratégico é possível citar a expectativa de determinado empresário, em elevar a participação do seu produto no mercado de 10% para 15%. O conjunto de ações necessárias para a conquista deste mercado é definido como planejamento estratégico. (SÁ; MORAES, 2005).

É possível identificar no Quadro 1 – Elementos Básicos do Planejamento, que o estabelecimento do plano orçamentário se inicia na fase de atribuição de responsabilidades por resultados, e ações para a efetivação das estratégias.

Quadro 1 - Elementos Básicos do Planejamento

Atividades de Planejamento	Nomenclatura/Conceito
Definir o propósito da empresa de acordo com os seus acionistas e ambientes de negócios.	Missão da Empresa: Qual é o negócio da empresa?
Estabelecer orientações gerais para a ação delimitando as áreas de resultado da empresa conforme sua missão.	Diretrizes Básicas: Quais são seus valores e principais linhas de ação?
Estabelecer posições pretendidas nas áreas de resultado identificadas, e coerentemente com a Missão e Diretrizes Básicas.	Metas: Aonde chegar? Quando? Quanto?
Identificar ações para o cumprimento da Missão e das Metas em conformidade com o ambiente de atuação.	Estratégias: Como chegar?
Estabelecer as orientações específicas que será a base para a elaboração dos Planos e Orçamentos, atribuindo responsabilidades por resultados e ações para a efetivação das estratégias.	Premissas: Quem faz o quê? Como? Quando? Quanto?
Estimar as necessidades dos recursos disponíveis e compatibilizá-los com as fontes possíveis, para o atendimento do que a empresa precisa.	Planos e Orçamentos: Com o quê? Quanto? Quem? Quando?
Avaliar o cumprimento das metas e eficácia das estratégias, efetuando das correções necessárias.	Acompanhamento/Controle

Fonte: Sá; Moraes (2005 p.9).

2.1.2.2 Planejamento Funcional

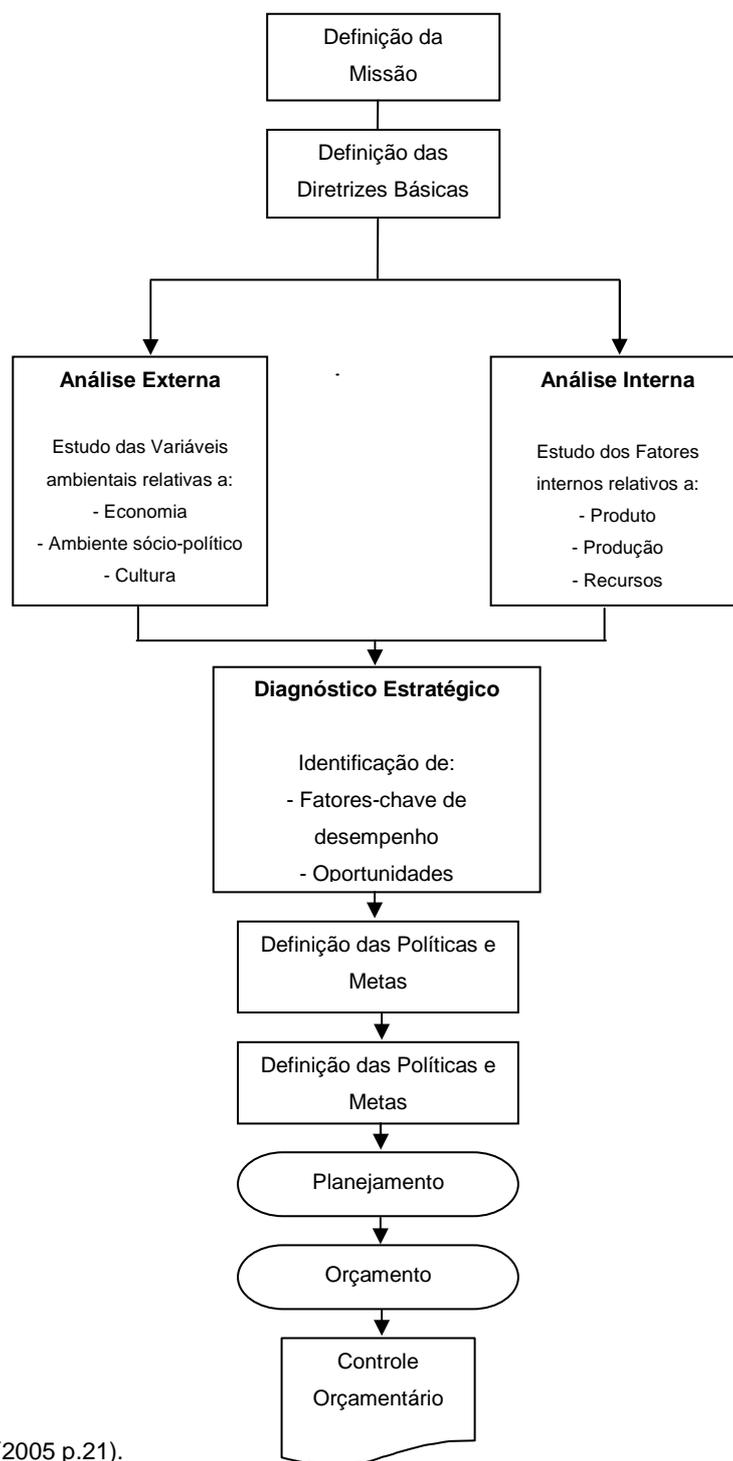
O planejamento estratégico se desdobra em planejamento funcional. O planejamento funcional é definido como o conjunto de ações distribuídas dentro da empresa, necessárias para o cumprimento do planejamento estratégico. É possível a sua divisão em várias ações. Mas a título de exemplo, é possível citar a contratação de agência de publicidade, para a criação de campanha de marketing, objetivando a divulgação do produto com meta estabelecido no planejamento estratégico de ganho de mercado na faixa de 5%. (SÁ; MORAES, 2005).

2.1.2.3 Orçamento Empresarial

Após a definição do planejamento estratégico e do planejamento funcional estes devem ser consolidados no orçamento empresarial. Para colocar em prática as ações definidas nos planejamentos, a empresa deve prever os recursos necessários. Para tanto deve levantar o orçamento setorial que é a expressão numérica dos planos setoriais, e o orçamento empresarial que reflete em termos monetários do planejamento, todas as atividades da empresa, retratado de forma integrada sob os aspectos financeiros.

A Figura 1 a seguir, através do Fluxograma demonstra as etapas necessárias e importantes, para o Planejamento Estratégico.

Figura 1 - Fluxograma do Planejamento Estratégico



Fonte: Sá; Moraes (2005 p.21).

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O Orçamento Público é parte integrante da Gestão Orçamentária do SESI em virtude da utilização dos Fundamentos do Orçamento-programa para a composição orçamentária, consolidação e envio de informações ao Governo Federal.

2.2.1 Breve Histórico

O orçamento público é estabelecido por uma multiplicidade de aspectos entre eles o político, contábil, jurídico, econômico, financeiro e administrativo. O conceito de orçamento público tem passado por mudanças ao longo do tempo, em consequência da evolução de suas funções, hoje perceptivelmente diversas daquelas que o caracterizavam no passado. A partir de uma classificação bastante simples, é possível perceber a evolução conceitual do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno. (GIACOMONI, 2002).

Segundo Burkhead (1971, apud GIACOMONI, 2002, p.64) “o orçamento público tradicional surgiu como instrumento formalmente acabado, na Inglaterra, por volta de 1822”.

A principal e mais importante conquista do orçamento público foi a sua utilização como instrumento disciplinador das finanças públicas, como função principal possibilitar um controle político sobre os Executivos. (GIACOMONI, 2002).

O aspecto econômico era secundário no orçamento tradicional, o equilíbrio financeiro impunha-se de forma natural, porque o gasto público não pesava significativamente em termos econômicos. A despesa pública era tratada como um mal necessário. (GIACOMONI, 2002).

Antes do final do século XIX o Estado começou a abandonar a sua neutralidade perante as situações econômicas, passando a intervir na busca de soluções do sistema econômico, e como agente efetivo de programas de desenvolvimento. A ideia do orçamento público moderno nasceu na virada para o século XX, caracterizando a sua essência como um instrumento da administração pública no que se refere à programação, execução e controle. (GIACOMONI, 2002).

No Brasil conforme Giacomoni (2002, p.52), “é na Constituição Imperial de 1824 que surgem as primeiras exigências no sentido de elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais”.

Não existe unanimidade entre os autores de que efetivamente a primeira lei de orçamento foi a de 1824 da Constituição Imperial, porque os mecanismos de arrecadação eram deficientes, as comunicações apresentavam dificuldades e existiam conflitos com normas legais. Desta forma, esses fatores frustraram aquela Lei Orçamentária. Em 15-12-1830 foi aprovado o Decreto Legislativo que fixava a despesa e orçava a receita, para o exercício de primeiro de julho de 1831 a 30 de junho de 1832. O decreto de 1832 foi considerado como a primeira lei de orçamento brasileiro. (GIACOMONI, 2002).

A dívida externa brasileira precisou ser consolidada em 1932, e o Governo Federal encontrou dificuldades, em decorrência às diferentes nomenclaturas e títulos, além de falhas nos procedimentos contábeis. Em 1938 os secretários estaduais de Fazenda aprovaram que a atribuição e competência, para a padronização das Normas e à classificação dos orçamentos nos três níveis municipal, estadual e federal, cabiam ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. A padronização entrou em vigor a partir de 1939 somente para Municípios e Estados.

Na década 50 ocorreram diversas tentativas de revisar as normas orçamentárias cumpridas pela União. Diante da pressão em 1956 a Câmara dos Deputados solicitou a Fundação Getúlio Vargas estudos com o objetivo de apresentação de anteprojeto que trataria sobre a elaboração, votação, execução e controle do orçamento geral da União. Em 1957 a Fundação Getúlio Vargas em articulação com o Departamento Administrativo do Serviço Público (Dasp), apresentou uma nova versão do anteprojeto, o qual se fundiu com o outro estudo paralelo do Conselho Técnico de Economia e Finanças.

O resultado destes estudos e parcerias foi aceito e adotado com pequenas alterações pela Comissão de Estudos e Projetos Administrativos – CEPA. Em 31 de outubro de 1961 a CEPA apresentou em forma de anteprojeto a lei que tratava da elaboração, execução e controle do orçamento da União, exclusivamente. O projeto não vingou e foi abandonado porque era fraco e não apresentava nenhum tipo de classificação funcional.

Em 1964 diante de solicitações e pressões de diversas áreas o Congresso Nacional aprovou a Lei de número 4320, e 17 de março de 1964. Esta lei é resultante da colaboração do Conselho Técnico de Economia e Finanças, de diversos especialistas e das disposições dos manuais das Nações Unidas. Esta Lei finalmente padronizou o modelo orçamentário para União, Estados e Municípios. Mas não criou condições formais e metodológicas para a implantação do orçamento-programa.

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1967 estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O anexo 5 da Lei n.º 4.320/64 trata da Classificação Funcional-Programática: código e estrutura, mas em 1968 o orçamento federal substituiu a classificação funcional por outra formada por programas e subprogramas. (GIACOMONI, 2002).

Segundo Burkhead (1971 apud Giacomoni, 1999, p.30) “O orçamento público deve claramente apresentar os propósitos dos programas propostos para alcançar estes objetivos, e os dados quantitativos que permitam medir as realizações e o trabalho de cada programa”.

2.2.2 Fundamentos do Orçamento-programa

A concepção básica do orçamento-programa foi extraída da experiência federal americana obtida com a implantação do Orçamento de Desempenho (*performance budget*), sistema pioneiramente experimentado durante a Segunda Guerra Mundial e recomendado pela Primeira (1949) e pela Segunda Comissão Hoover (1955) para adoção por todo o serviço público.

No final dos anos 50 e início dos anos 60, a ONU, por meio de seus diversos organismos, inclusive a Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), patrocinou reuniões e debates das novas propostas visando a sua assimilação e conhecimento pelas equipes de orçamento dos países membros. (GIACOMONI, 2002).

O modelo de orçamento-programa resultado daqueles esforços iniciais não deve ser confundido com outro nominado de program budgentering, e que foi

implantado por Robert McNamara na Secretaria de Defesa e estendido pelo presidente Johnson, em 1965, ao restante da administração federal civil sob o rótulo de PPBS.

Mais tarde o orçamento programa perdeu as características de organicidade existentes no modelo da ONU, em virtude da incorporação de alguns conceitos retirados do PPS, e do resultado de encontros e discussões de diversas correntes que trataram do tema.

Essa concepção híbrida, dominante inclusive no Brasil, tornou o orçamento programa mais avançado, mais distanciado das possibilidades reais de implantação, mais "ideal". Uma das consequências disso poderia ser a diminuição do interesse das equipes responsáveis pelos orçamentos em prosseguir na adoção dos novos conceitos e procedimentos que, além de complexos, não teriam a "estabilidade" que seria necessária segundo uma estratégia de implantação gradual. Em estudo destinado a tornar mais rigorosa à base teórica do orçamento-programa, seus autores concluem que: a prática formal da técnica de orçamento na América Latina, inadvertidamente e pouco a pouco, esta perdendo seus propósitos fundamentais e, sob a aparente forma programática, persistem em muitos casos as mesmas rotinas do orçamento tradicional. (GIACOMONI, 2002 p.152).

2.2.2.1 Conceito de Orçamento-Programa

Em 1959 a ONU conceituou o orçamento-programa como um sistema em que se dá atenção às coisas que o que o governo realiza mais do que, as coisas que são adquiridas. O governo adquire, por exemplo, equipamentos, meios de transporte, prédios, veículos entre outros, os quais são meios para o cumprimento de suas funções. O governo realiza as suas funções através da construção de estradas, parques, escolas, a concessão de permissões e autorizações.

A ONU não apresentou nenhuma novidade com este conceito, pois era defendido pelos reformistas americanos no início século XX. (GIACOMONI, 2002).

O diferencial do orçamento programa estava na sua organicidade, porque possuía todos os componentes bem articulados, possibilitando chances reais de implantação em substituição ao ultrapassado orçamento tradicional.

A definição dos elementos essenciais do Orçamento-Programa pode ser dita da forma abaixo, em consonância com o performance budget americano:

- Os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição, e para consecução são utilizados os recursos orçamentários.
- Os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos.
- Os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos, tais como pessoal, material, equipamentos e serviços, necessários para a obtenção dos resultados.
- Medidas de desempenho com a finalidade de atestar as realizações e os esforços despendidos na execução dos programas. (GIACOMONI, 2002).

No Quadro 2 abaixo, é possível observar as principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento-programa.

Quadro 2 - Principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento programa

Orçamento Tradicional	Orçamento-programa
O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	A alocação de recursos visa á consecução de objetivos e metas.
As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.	A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	Principal critério de classificação: funcional-programático.
Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: Giacomoni (2002 p.157).

2.2.2.2 Estrutura Programática

O Programa é o elemento básico e estruturante do orçamento-programa. É bastante empregado no âmbito do planejamento e da administração.

Com o objetivo de ilustrar melhor, é importante citar alguns exemplos comuns onde o conceito de programa é empregado: Programa de Reforma Agrária, Programa de Saneamento Básico, Programa de Desenvolvimento Urbano ou Rural, Programa de Desenvolvimento Regional.

A formulação de programas apresenta algumas dificuldades, porque a determinação (objetivos) de programas faz com que a abrangência de um esteja dentro do outro.

Como exemplo, é possível citar um Programa de Infraestrutura que deve compreender todos os esforços e ações necessários para alcançar seus objetivos. Entre essas ações é provável que contemple a reforma de estradas, isto é, manutenção urbana que não deveria compor um Programa próprio, mas integraria o programa de Infraestrutura.

O programa é caracterizado por três aspectos: representa o nível máximo de trabalho, de responsabilidade das unidades administrativas de governo, tais como ministérios, autarquias e fundações; é traduzido por um produto final em sua nomenclatura; representa os objetivos para o qual foi criado.

Na criação do orçamento programa a atividade é outro elemento essencial. Podemos definir a atividade como uma divisão do esforço total, dentro de um programa ou subprograma, e o seu propósito é contribuir para a entrega ou realização de um programa.

Para Giacomoni (2002, p. 163) “a atividade representa um agrupamento de operações de trabalho ou tarefas, geralmente executadas por unidades administrativas de nível secundário, dentro de uma organização a fim de alcançar as metas e objetivos do programa da unidade”.

2.3 ORÇAMENTO PARA INSTITUIÇÕES PRIVADAS

O orçamento das Entidades Privadas considerando os tipos de orçamento: orçamento contínuo, orçamento base zero, orçamento flexível e orçamento por atividades, foram abordados nos capítulos seguintes em virtude da importância conceitual e prática no que tange a gestão orçamentária.

2.4 CONCEITOS

O orçamento pode ser conceituado como uma guia para um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um orientador para as operações, e como uma base parcial para a subsequente avaliação de desempenho. (CATELLI, 1972 apud LUNKES, 2003).

Welsch (1973 apud Lunkes, 2003, p.38) “define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões”.

Segundo Zdanowicz (1983 apud Lunkes, 2003 p.38) o orçamento “é um instrumento que descreve um plano geral de operações e/ou de investimentos por determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostas pela alta administração”.

A definição de orçamento também pode ser mencionada como a materialização de projetos e planos de forma estruturada, com previsões e projeções de futuro, composto de dados financeiros e não financeiros. As projeções do orçamento podem vir de dados históricos ou de estudos, como por exemplo, da análise do processo de produção por parte de uma equipe de engenheiros. (TUNG, 1983).

O orçamento não se limita a fazer estimativas e a comparar resultados previstos e resultados alcançados. Através de suas análises de possibilidades futuras é possível estabelecer objetivos e metas para empresa, com o objetivo de alcançar resultados que garantam a sua sobrevivência. (TUNG, 1983).

O orçamento não deve ser imposto aos seus dirigentes e funcionários e sim aceito por eles. O orçamento pressupõe a atribuição de responsabilidades, mas, a sua construção e discussão de forma participativa conduz para a execução orçamentária mais assertiva. O orçamento empresarial é essencialmente um plano de trabalho coordenado e controlado com o objetivo de atingimento de metas econômico-financeiro. (TUNG, 1983).

2.5 TIPOS DE ORÇAMENTOS

A literatura é rica em obras abordando o tema orçamento, mas para este trabalho os tipos considerados como indispensáveis e que foram abordados são: o orçamento contínuo; orçamento base zero; orçamento flexível e orçamento por atividades.

2.5.1 Orçamento Contínuo

O período orçamentário das empresas geralmente abrange o ano fiscal. O orçamento contínuo de forma mais usual, é utilizado quando se tem em mente, a implementação de planos realistas para curtos períodos, e é desejável ou necessário replanejar e refazer as projeções de forma contínua, por força das circunstâncias. (WELSCH, 1983 apud LUNKES, 2003).

O orçamento contínuo é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo. Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo. Esse orçamento geralmente é elaborado em 12 meses. Quando o mês atual termina, outro é acrescentado no futuro. LUNKES (2003, p.83).

Mensalmente o orçamento contínuo pode ser utilizado, revisado e reprojetoado, mediante o abandono progressivo do mês encerrado e a adição o mês futuro. Mas o período mensal não deve ser considerado como uma regra, porque a revisão poderá ocorrer de forma trimestral ou semestral. Mas a decisão sobre o período de abrangência deve ser tomada, de forma condicionada a necessidade do negócio. (LUNKES, 2003).

A elaboração do orçamento contínuo tem o seu início com distribuição dos relatórios orçamentários mensais. É fundamental a disseminação da cultura da entrega dos relatórios orçamentários mensalmente. A postura dos envolvidos deve ser proativa, buscando a correção dos problemas e distorções orçamentárias. A partir do recebimento das informações dos relatórios, os gestores e responsáveis tem como missão analisar o que deu certo durante o período anterior, e o que pode ser feito no período futuro; além disso, devem analisar de forma detalhada as despesas e receitas controláveis com o objetivo de estimar o período futuro. (LUNKES, 2003).

É importante considerar algumas vantagens do orçamento contínuo perante os outros métodos orçamentários: como foi dito acima existe a possibilidade de orçar períodos menores, de forma contínua e no menor tempo; possibilita a inserção de novas variáveis, e como o período de análise e de tomada de decisões é menor, é possível obter um orçamento mais preciso e detalhado. (LUNKES, 2003).

O orçamento contínuo necessita de muito menos tempo de elaboração, assegura e exige responsabilidades dos gestores porque a análise é mensal, permite a visão do fluxo monetário e resulta em um orçamento mais preciso se comparado com os orçamentos tradicionais.

Ao analisar o que deu certo e o que deu errado durante o mês anterior, os gestores podem projetar melhorar o resultado no período futuro. A elaboração do período futuro deve ser feita de forma tempestiva possibilitando a análise e discussão de todos.

Empresas com produtos com ciclo de vida muito curto e processos que exigem rapidez nas mudanças, terão excelentes resultados com o orçamento contínuo. Mas é indispensável o planejamento constante de novos cenários, e as mudanças de rumo no orçamento de acordo com os novos objetivos definidos. (LUNKES, 2003).

2.5.2 Orçamento Base Zero (OBZ)

O orçamento base zero OBZ requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas pelos responsáveis de cada área, setor ou unidade demandante do orçamento. Os resultados e números do ano anterior, não são

utilizados como ponto de partida ou análise para a elaboração do orçamento atual. A destinação de recursos orçamentários a cada departamento ou atividade, é condicionada a análise das justificativas e prioridades apresentadas pelos gestores. (LUNKES, 2003).

Segundo Lunkes (2003, p. 92), o orçamento de base zero rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente a ideia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

A primeira formalização do orçamento de base zero ocorreu em 1960 no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos. Mas somente em 1969 a Texas Instruments realizou estudos para sua implantação, tendo como mentor do método Peter A. Pyhrr. A Divisão de Assessoria e Pesquisa utilizou a metodologia em 1970, na Harvard Business Review. Em 1973 Pyhrr auxiliou a implementação do orçamento de base zero no Estado da Geórgia. (LUNKES, 2003).

O surgimento do orçamento base zero se deve a ineficiência do orçamento empresarial em três pontos: a) não terem sido estabelecidos alguns objetivos e metas, ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa não serem realistas à luz do valor final orçado; b) a falta de tomada de decisões operacionais tempestivas que afetavam as quantias necessárias; c) as quantias do orçamento não eram alocadas ou destinadas, de acordo com as alterações de responsabilidade, e de carga de trabalho. (PYHRR, 1973 apud LUNKES, 2003).

Conforme destacam Warren, Reeve e Fess (2001 apud Lunkes, 2003, p.184), “o orçamento de base zero exige que os gestores estimem as vendas, a fabricação e outras peças orçamentárias como se as operações estivessem começando da estaca zero”.

No OBZ cada gestor deve justificar todas as solicitações de verbas orçamentárias de forma detalhada e comprovar por que deve gastar dinheiro, isso exige conhecimentos de planejamento e controle operacional. As justificativas dos Gestores devem considerar também o custo/benefício ou a análise evolutiva dos acontecimentos. As solicitações devem ser analisadas, avaliadas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais.

Cada gestor é obrigado a preparar um “pacote de decisão” para cada atividade ou operação. No pacote deve incluir a análise de custo, finalidade,

alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios.

A preparação do “pacote de decisão” envolve a análise e a descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão. Após a descrição dos pacotes, ocorre à priorização com o objetivo de alocar recursos financeiros às atividades mais importantes, sejam elas atuais ou novas.

O pacote de decisão é um documento, em que a administração se utiliza para aprovar ou rejeitar as propostas orçamentárias de seus gestores. Em uma Indústria, a Matéria-Prima pode ser tratada como um pacote de decisão.

Para o OBZ todas as atividades, prioridades e recursos financeiros devem ser reexaminados a partir do zero, ao se projetar um no novo exercício. (PYHRR, 1973 apud LUNKES, 2003).

2.5.2.1 Vantagens e desvantagens do OBZ

O orçamento base zero tem contra a sua metodologia a desvantagem do tempo de elaboração. Diante da sua forma de aplicação o OBZ pode ser bastante burocrático e exige muitos controles e papéis.

Os gastos devem ser justificados e aprovados por isso, o OBZ leva mais para ser elaborado quando comparado com os orçamentos tradicionais.

Em se tratando de vantagens a metodologia do OBZ pode ser implementada em organizações que visem o lucro ou sem fins lucrativos, o ramo é indiferente comercial, industrial ou serviços.

Considerando que os gastos precisam ser bem justificados a probabilidade de resultado melhor aumenta. Os departamentos devem realizar revisões de estimativas a cada ano, com isso, evitam que as ineficiências de perpetuem.

O OBZ faz com que os gestores reflitam sobre as operações, para a busca de oportunidades de melhoria; fornece informações com detalhes dos recursos necessários para que se alcance os objetivos almejados; deixa evidente os excessos e duplicidades entre as atividades ou departamentos; evidencia as reais necessidades e não as variações do ano anterior; possibilita melhor acompanhamento do planejado versus realizado. (LUNKES, 2003).

Quando comparado os benefícios do método ABC com os métodos tradicionais de orçamento, vários são apresentados a favor do primeiro, entre eles: o OBZ representa um movimento para alocação de recursos por necessidade e benefício; o orçamento tradicional olha para o passado e acrescenta um aumento de porcentagem ao custo atual, com isso, os custos e benefícios são raramente questionados, e por consequência não são alocados para a área onde foram requeridos. (LUNKES, 2003).

Para Lunkes (2003, p. 103), o OBZ cria uma atitude interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado; focaliza atenção na produtividade e não somente na relação de custo; aumenta o envolvimento das pessoas e melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho.

O OBZ apresenta como características e objetivos a análise do custo e benefício de todos os projetos, processos e atividades partindo de uma base zero; tem como foco os objetivos e metas das unidades de negócio; assegura a alocação correta dos recursos com base em critérios previamente definidos; fornece informações importantes para a gestão e fomenta a intensa comunicação entre as áreas. (CARVALHO, 2002 apud LUNKES, 2003).

2.5.3 Orçamento Flexível

Em 1970 na Alemanha foram lançadas as bases do método do orçamento flexível por Kilger e Plaut. Eram dois os princípios básicos do sistema: os centros de responsabilidade com o controle e o cálculo de custo por produto e a evidente separação entre custos fixos e variáveis por centro. Esses princípios formam a base do Flexible Plankostenrechnung ou orçamento flexível.

As formas e filosofias de gestão passaram por inovações durante as últimas décadas do século XX, e trouxeram com elas mudanças ao orçamento flexível, em consequência disso ocorreu à incorporação de novos modos de alocação de recursos, por meio de direcionadores. (LUNKES, 2003).

O orçamento flexível não pode ser imposto pela alta gestão aos níveis inferiores da organização, bem como não deve ser tratado como um pacote fechado. A metodologia necessita e permite a maior participação dos membros da

organização, mas somente com a informação de qualidade é possível a aplicação do orçamento flexível.

A seguir o caso de uma Indústria é relatado com o objetivo de exemplificar o orçamento flexível:

A empresa Metáfora Indústria Química através do seu orçamento empresarial, calcula a atividade e a unidade fabricada de determinado produto Y. Neste exemplo a empresa estabeleceu que cada tonelada fabricada custa R\$ 1, portanto, 1 para 1.

O nível de atividade mensal estimado do produto Y é de 2000 toneladas, mas o nível atual de atividade é de 2200 toneladas, ao custo de R\$ 2.150,00.

Não é correto comparar o custo real de R\$ 2.150,00 com um nível e atividade de 2200 toneladas, quando foram orçados custos de R\$ 2.000,00 para um nível de atividade de 2000 toneladas.

Essa análise acima sugere o uso inadequado de R\$ 150,00. Portanto, é incorreto comparar custos reais com um nível atividade, com o orçamento de custos a outro nível de atividade. O orçamento original deve ser ajustado ao nível real de atividade. O orçamento flexível é ajustado para refletir os custos que devem ser incorridos para um nível de 2200 toneladas. Desta forma é possível demonstrar que o gestor alcançou um custo menor de R\$ 50,00, do esperado para o nível real de atividade. Essa variação positiva de R\$ 50,00 deveria constar no relatório de desempenho. Mas se o orçamento original não for ajustado, a variação será negativa de R\$ 150,00 devido ao custo estimado de R\$ 2.000,00. É importante comentar que os custos não são todos variáveis conforme o nível de fabricação. (DRURY, 1996 apud LUNKES, 2003).

O orçamento flexível é ajustado de acordo com as mudanças efetivas no nível de atividade, ou de acordo com as receitas e medidas de custos realizados. O orçamento flexível possibilita o cálculo maior de variações se comparado com o orçamento empresarial. (HORNGREN; FOSTER, 1997 apud LUNKES).

O orçamento flexível fornece os custos para um faixa de atividades. Eles podem ser usados no planejamento ao mostrarem quanto os custos serão em vários níveis de atividade. Quando usados dessa forma, os gestores podem lidar com a incerteza ao examinarem os resultados financeiros esperados para um número de cenários plausíveis. HANSEN e MOWEN (2001 apud Lunkes, 2003, p.38)

No orçamento flexível a empresa não escolhe um número determinado de volume de fabricação ou vendas, propositalmente indica um rol de atividades onde teoricamente se concentrará maior produção ou venda. Mas para aplicação do método do orçamento flexível, são indispensáveis conhecimentos avançados dos padrões de comportamento dos padrões dos custos. (PADOVEZE, 1997 apud LUNKES, 2003).

Os gerentes tem a possibilidade de obter informações mais aprofundadas, sobre as razões dos os resultados obtidos serem diferentes dos planejados, através da utilização do orçamento flexível e das variações levantadas (diferença entre o resultado obtido e o valor orçado). Esses dados podem contribuir de forma efetiva no planejamento gerencial, e no controle das organizações diante disso: departamentos com variações recebem mais atenção; a composição das variações podem explicar situações ruins; servem para avaliar desempenho e premiar gerentes que minimizam essas variações no futuro. (HORNGREN; FOSTER e DATAR, 1994 apud LUNKES, 2003).

2.5.4 Orçamento por Atividades (ABB)

O orçamento por atividade pode ser conceituado como conjunto de informações quantitativas, que reflete a capacidade necessária para produzir o nível desejado, e os recursos financeiros e não financeiros previamente estabelecidos nas metas estratégicas da empresa. (MCLEMORE, 1997 apud LUNKES, 2003).

É preciso conhecer a metodologia do ABC para a realização do Orçamento por Atividade, porque o ABC identifica os recursos dispendidos para cada atividade.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu a partir de 1980 no meio acadêmico, e neste mesmo ano começou a ser utilizado em aplicações práticas.

No ABC três funções se destacam: ampliar e melhorar o entendimento de custos, servir de apoio à tomada de decisão e dar suporte ao planejamento. A evolução do ABC para o orçamento por atividade (ABB) é considerada natural, porque o objetivo é utilizar o ABC para estimar os custos e as necessidades de recursos por meio direcionadores. O (ABB) direciona o orçamento para determinada atividade da empresa, e o ABC utiliza direcionadores para indicar o custo destas atividades. (COLLINS, 1999, apud, LUNKES, 2003).

Para produzir um produto ou serviço é necessário um conjunto de atividades específicas, e o ABC é utilizado como fonte de informações, e análises dos custos necessários para atendimento ao cliente. Aplicando a metodologia do ABC é possível identificar os recursos dispendidos para cada atividade, e como estas estão contribuindo para atendimento as necessidades de ganhos com produtos e clientes. (LUNKES, 2003).

O orçamento por atividades centraliza a atenção no custo das atividades necessárias à fabricação e venda de bens e serviços. Ele decompõe os custos indiretos em centros de custos por atividades homogêneas. Os gestores utilizam o critério de causa e efeito para identificar os direcionadores de custo de cada um desses centros de custos indiretos. HORNGREN; FOSTER; DATAR (1997 apud Lunkes, 2003, p.133).

Para a elaboração do orçamento por atividades nas empresas é preciso estabelecer e definir alguns conceitos básicos sobre recursos, processo, as atividades, as tarefas e o direcionadores. A relação entre eles também deve ser conhecida.

O recurso pode ser definido como os gastos necessários para o funcionamento da empresa. Para produção de um produto, serviço ou atendimento a um cliente é necessário à utilização de recursos físicos e materiais. O processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si e interdependentes, mas ligadas pelos serviços que interagem entre elas.

O direcionador de custos é uma transação que determina a quantidade de trabalho e influencia o nível e desempenho de atividades, e o consumo de recursos através de um evento ou fator causal. (NAKAGAWA, 1994 apud LUNKES, 2003).

A atividade tem por objetivo descrever e demonstrar o modo como a empresa utiliza seu tempo e recursos para alcançar os objetivos e metas do negócio. Ao analisar as atividades de uma empresa é possível identificar quais são significativas, e com isso realizar uma descrição precisa das operações do negócio e determinar seu custo e desempenho. A descrição da atividade evidencia o que a empresa faz e a forma, o tempo e os gastos de produtos no processo. (BRIMSON, 1996 apud LUNKES, 1996).

Bleeker (2001 apud Lunkes 2003, p.123) “demonstra que o orçamento por atividades (ABB) está baseado nos conceitos fundamentais do ABC, porém com várias diferenças importantes”.

O Quadro 3 a seguir, demonstra as diferenças entre o Orçamento ABC e o Orçamento ABB.

Quadro 3 – Diferenças entre o Orçamento ABC do Orçamento ABB

ABC	ABB
Objetivo: determinar o custo de produtos e processos.	Objetivo: determinar a quantidade de recursos necessários para alcançar o nível de produção desejado.
Histórico por natureza.	Preditivo por natureza.
Aplicação de cima para baixo da cruz do ABC.	Aplicação de baixo para cima da cruz do ABC.
Entrada de dados: históricos.	Entrada de dados: previsões.
Uma vez estabelecidos, os resultados de custos são determinados usando um tempo (direcionador).	Utiliza um processo interativo que compara resultados versus estimativas.
O resultado do modelo é usado geralmente para custos para tomar decisões operacionais.	O resultado do modelo prevê antecipadamente como uma mudança no orçamento afetará o desempenho da empresa no futuro.
É orientado primordialmente para resultados financeiros.	É orientado primordialmente para resultados quantitativos. A conversão para valores financeiros é feita em um segundo passo.
São estabelecidos o número de atividades necessárias e o custo das unidades produzidas a partir do volume atual de produção.	Uma definição mais precisa de demanda de produção é o ponto de partida. A quantidade de atividades é estimada para atender à demanda de produção prevista.
Prevê conexões entre os recursos, atividades, produtos e processos da empresa.	Prevê conexões entre produtos, atividades e recursos, capacidade de produção, desempenho financeiro e orçamento tradicional.

Fonte: Bleeker (2001 apud Lunkes 2003 p.123).

2.5.4.1 Vantagens do Orçamento por Atividades

O orçamento por atividades tem como vantagens a elaboração de orçamentos mais realistas; identifica com mais precisão os recursos necessários; faz relação do custo com a produção; estabelece e vincula os custos com a responsabilidade dos colaboradores das empresas; identifica e evidencia as folgas orçamentárias. (HORNGREN; FOSTER; DATAR 1997 apud LUNKES, 2003).

A principal vantagem do orçamento por atividade é a melhoria do conhecimento, dos direcionadores de dispêndio de cada custo. A informação com mais qualidade e precisão dos direcionadores, permite calcular os custos futuros de forma planejada.

A implementação do orçamento por atividades permite também a: seleção das atividades de custo baixo; eliminação de atividades desnecessárias; apoia a gestão na definição de prioridades; redução de tempo e recursos dispendidos no cumprimento das atividades; oferece informações para nortear as justificativas de custos; permite a avaliação desempenhos com vistas à melhoria contínua; fornece informações para monitoramento dos benefícios. (COKINS, 1999 apud LUNKES 2003).

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa é descritiva e qualitativa, utilizando a análise documental e estudo de caso. Através de informações e dados qualitativos da previsão e execução orçamentária do SESI, em três exercícios consecutivos, e da aplicação de entrevistas. O objetivo é descrever o planejamento, execução e controle orçamentário da Entidade.

Os relatórios da Entidade com informações por Rubricas Contábeis, Centros de Responsabilidade e Unidades Orçamentárias, serviram como fonte principal de levantamento de informações. E diante das comparações e análises de três períodos, a pesquisa tem como objetivo: identificar quais as rubricas tem maior diferença entre o previsto e o realizado; identificar as contas com maior retificação; comparar as evoluções orçamentárias de receita e despesa com pelo menos dois índices da economia no período.

3.2 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A fonte de dados é informações são os relatórios orçamentários fornecidos pelo SESI Paraná. A partir da exploração dos valores de previsão e realização apresentados nos quadros, as análises foram realizadas. Para identificar qual é a percepção dos Gerentes sobre a gestão orçamentária do SESI, foi realizada uma entrevista com o objetivo de resposta para 19 (dezenove) perguntas conforme questionário em anexo.

4 A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SESI

Com o objetivo de identificar e conhecer a Gestão Orçamentária do SESI Paraná este trabalho contemplou através do conceito as informações sobre o surgimento do SESI, suas características legais, finalidades e objetivos de sua criação. Além disso, os momentos e fases orçamentárias foram descritos considerando suas normas.

Através da análise da execução orçamentária de três exercícios, e da colaboração de Gerentes foi possível identificar e relatar a Gestão Orçamentária da Entidade.

4.1 CONCEITO DE SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA

Os Serviços Sociais Autônomos, também conhecidos e chamados de Sistema “S”, são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos. Foram criados com o objetivo de ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, possuem autonomia administrativa e financeira. (CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

No cumprimento de sua missão institucional estas entidades estão ao lado do Estado; são criadas por lei, mas não integram a Administração Pública Direta ou Indireta; administram recursos públicos, especificamente as contribuições

parafiscais, portanto devem justificar a sua regular aplicação em conformidade com as normas e regulamentos dos órgãos competentes do Governo Federal.

Integram o Sistema 'S' o Serviço Social da Indústria (SESI), o Serviço Social do Comércio (SESC), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), o Serviço Social do Transporte (SEST), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP) e o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Estas Entidades surgiram em face do interesse do empresariado em contribuir para a melhoria da formação profissional e bem estar do trabalhador. O que existe na realidade é uma cooperação do setor privado com o setor público para organizar meios eficazes na satisfação desses interesses.

As ações desenvolvidas por elas não podem ser consideradas como serviço público, porque algumas características e particularidades de órgãos públicos não são atingidas. Embora suas ações sejam de interesse geral, social ou mesmo de interesse público, entre elas a universalidade; a igualdade; a impessoalidade ou a neutralidade, porque em função da sua lei de criação devem atender a um público específico da indústria, comércio, transporte, serviços e agricultura.

O recurso tramita pela Receita Federal do Brasil em atendimento a procedimentos de arrecadação compulsória, mas, essas receitas não integram a receita do Estado. As Entidades do Sistema "S" não estão obrigadas a seguir os ditames da Lei nº 8666/93, que regula os contratos com a administração. Para contratação de bens e serviços, devem seguir as regras estabelecidas em seu regulamento próprio de licitações e contratos. (BATALHA, 2009)

O simples fato de uma entidade privada desenvolver atuação de interesse público não seria suficiente para submeter seus atos, nem, especificamente, os atos praticados sob seus próprios regimes e métodos privados de gerência de seus bens, pessoal e serviços, à órbita pública administrativa, pois interesses públicos de fomento não são nem exclusivos do Estado nem, tampouco, incompatíveis com a gestão privada. MOREIRA (2005 apud Batalha, 2009, p.14).

O parágrafo 5º da NBC T 16.1 do Conselho Federal de Contabilidade, estabelece que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público inclui também as entidades do Sistema “S”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16.5 trata do registro contábil, e no item 18 estabelece que: o patrimônio do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade, devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade. Contudo não estabelece o modelo orçamentário a ser utilizado pelas Entidades Públicas ou do Sistema “S”. (CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

O Serviço Social da Indústria (SESI) é uma Entidade de Direito Privado e foi criado pela Confederação Nacional da Indústria dia 1º de julho de 1946, considerando o Decreto-lei 9.403 de 25 de junho do mesmo ano da sua criação. Conforme este decreto o SESI tem por escopo estudar, planejar e executar medidas, que contribuam diretamente para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria, e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida no país, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico, e desenvolvimento do espírito da solidariedade entre as classes.

As ações do SESI abrangem o trabalhador da indústria, dos transportes (exceto aquaviário, aeroviário e rodoviário), das comunicações, da pesca e seus dependentes. As ações contemplam também os diversos meios-ambientes que condicionam a vida do trabalhador e de sua família.

No que tange as suas metas essenciais, encontra-se a valorização da pessoa do trabalhador e a promoção de seu bem estar social; o desenvolvimento do espírito de solidariedade; a elevação da produtividade industrial e atividades assemelhadas; a melhoria geral do padrão de vida.

O SESI tem como finalidade auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de saúde, alimentação, habitação, instrução, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política.

Para os objetivos principais é atribuído a alfabetização do trabalhador e seus dependentes; educação de base; educação para a economia; educação para a

saúde; educação familiar; educação moral e cívica; educação comunitária. (REGULAMENTO DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA, 2009).

4.2 A ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DO SESI

O orçamento do SESI é baseado nos princípios fundamentais dos sistemas de orçamento e nos elementos essenciais do “Orçamento-Programa”.

O Plano Consolidador de Centros de Responsabilidade atende o critério de classificação funcional programática, as atividades (realizações), agrupadas por área de responsabilidade e, dentro de cada área, divididas em centros, subcentros, processos e projetos (estrutura funcional programática).

A utilização dos princípios do Orçamento-Programa tem por objetivo, o atendimento da obrigatoriedade de geração de informações, de acordo com a estrutura do modelo orçamentário da União, sem a necessidade de relançamentos ou reclassificações das execuções e planejamentos orçamentários. Desta forma o cadastro dos centros, processos e projetos do Plano de Centros de Responsabilidade, são realizados de acordo com a estrutura dos programas, subprogramas, projetos e atividades da União. (NORMAS DE GESTÃO DO SESI E SENAI PARANÁ, 2012).

A Resolução número 16/2013 de 04 de abril de 2013 do Conselho Nacional do SESI, aprovou o Manual de Procedimentos Orçamentários do Serviço Social da Indústria – SESI. O manual contempla a Orçamento Anual; a Retificação Orçamentária; Suplementação Orçamentária; Transposição Orçamentária; Prestação de Contas; Subvenção Ordinária, Extraordinária e Especial; Educação e Gratuidade. As orientações, prazos e informações do Manual serão abordados na sequência.

4.3 O ORÇAMENTO ANUAL

O Manual de Procedimentos Orçamentários do Serviço Social da Indústria SESI Paraná estabelece que até o dia 05 de agosto de cada ano, os Departamentos Regionais receberão do Departamento Nacional, as orientações para a elaboração do orçamento anual para o exercício seguinte, bem como a projeção de receitas de contribuição compulsória.

A partir do recebimento das orientações e projeções de receitas de contribuição, o SESI Paraná elabora o seu orçamento para o exercício seguinte contemplando também: as receitas de prestação de serviços e as despesas de sua operação. O orçamento é submetido à aprovação do Conselho Regional do Estado.

Até dia 31 de agosto de cada ano o orçamento aprovado pelo Conselho Regional deve ser enviado ao Departamento Nacional.

O Departamento Nacional deve consolidar o orçamento de todos os Departamentos Regionais do SESI até o dia 15 de outubro de cada ano, e submeter à aprovação do Conselho Nacional em reunião ordinária do mês de novembro.

O Conselho Nacional deve enviar ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome até o dia 30 de novembro o Orçamento consolidado do SESI.

4.4 A RETIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O SESI Paraná deve receber até o dia 05 de maio de cada ano do Departamento Nacional, as orientações para a elaboração da retificação do orçamento vigente, em consonância com a reestimativa das receitas de contribuição compulsória.

O Departamento Regional poderá, se pertinente, realizar a retificação do orçamento do exercício vigente, levando para aprovação do seu Conselho Regional.

Após a aprovação do Conselho Regional o Departamento Regional deve encaminhar a resolução de aprovação da retificação orçamentária até o dia 10 de junho do mesmo ano.

O Departamento Nacional realizará a consolidação das retificações orçamentárias de todos os Departamentos Regionais e submeterá a aprovação do Conselho Nacional na sua reunião ordinária do mês de julho.

4.5 A SUPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O Departamento Regional em situações excepcionais, relevantes e substancialmente comprovadas, poderá realizar a suplementação do valor do teto do seu orçamento do exercício vigente. A suplementação deve ser aprovada pelo Conselho Regional, e enviado ao Departamento Nacional até o dia 15 de setembro de cada ano juntamente com a justificativa de necessidade de suplementação.

O Departamento Nacional consolidará até o dia 05 de outubro de cada ano, as suplementações orçamentárias de todos os Departamentos Regionais e submeterá a aprovação do Presidente do Conselho Regional, que encaminhará ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome até o dia 10 de outubro.

4.6 A TRANSPOSIÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O procedimento de transposição de dotações orçamentárias, nos Departamentos Regionais, é considerado como dotação o valor atribuído a cada elemento integrante das categorias econômicas, assim entendidas as Despesas Correntes e as Despesas de Capital.

O valor transposto da despesa não pode ultrapassar 25% (vinte e cinco por cento), incidente sobre o total da respectiva categoria econômica (despesas correntes ou despesas de capital).

Importante destacar que o não cumprimento do limite estabelecido de 25% implicará diligência do Conselho Nacional.

As transposições de dotações podem ocorrer inclusive alterando Programas, Subprogramas, Projetos e Atividades, mas somente entre: elementos integrantes da categoria econômica despesas correntes; entre elementos da categoria econômica despesa de capital e de despesas correntes para despesas de capital.

Os Departamentos Regionais após a aprovação do seu Conselho devem enviar a resolução aprovada até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao Conselho Nacional.

4.7 PRESTAÇÃO DE CONTAS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Os Departamentos Regionais devem submeter à aprovação do seu Conselho a Prestação de Contas da Execução Orçamentária do exercício anterior, e apresentar ao Departamento Nacional até o último dia do mês de fevereiro para parecer.

O Departamento Nacional submeterá às prestações de contas dos Departamentos Regionais, a aprovação do Conselho Nacional na reunião de março.

As prestações de contas dos Departamentos Regionais são apresentadas ao Tribunal de Contas da União até o dia 31 de maio do exercício seguinte.

4.8 A ANÁLISE DO ORÇAMENTO ORÇADO X REALIZADO

Para a análise do orçamento orçado versus o realizado foram utilizados como referências os exercícios de 2011, 2012 e 2013. Desta forma foi possível comparar a variação do orçamento previsto com o realizado dos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Quadro 4 – Orçamento Orçado e Realizado - Despesa e Receita

DESPESA	2011	2012	2013
ORÇAMENTO ORÇADO	231.930.000,00	259.321.000,00	315.000.000,00
ORÇAMENTO REALIZADO	261.557.896,00	270.508.618,00	303.968.590,00
<u>VARIAÇÃO</u>	<u>11,0%</u>	<u>4,0%</u>	<u>-3,5%</u>
RECEITA	2011	2012	2013
ORÇAMENTO ORÇADO	231.930.000,00	259.321.000,00	315.000.000,00
ORÇAMENTO REALIZADO	267.662.681,00	275.358.960,00	308.869.412,00
<u>VARIAÇÃO</u>	<u>13,0%</u>	<u>6,0%</u>	<u>-1,9%</u>

Fonte: autoria própria

A realização orçamentária da despesa de 2011 foi 11% maior se comparado com a previsão inicial do orçamento, no exercício de 2012 a execução da despesa acima do previsto foi de 4%. Já para o ano de 2013 a despesa realizada ficou 3,5% abaixo do previsto inicialmente.

A realização da receita de 2011 foi 13% superior à orçada, da mesma forma em 2012 superando em 6% à previsão inicial. No ano de 2013 a execução foi menor 1,9% comparado com o previsto.

Desta forma é possível observar que a realização da Receita foi superior as Despesas nos três períodos analisados, o que demonstra o atendimento do princípio de que não é prudente gastar mais do que se arrecada.

Quadro 5 – Orçamento Orçado e Realizado – Grupo de Contas de Despesa

Grupo de Conta	Ano	Orçado - "O"	Realizado - "R"	R - O	%
Pessoal e Encargos	2011	132.127.212,75	123.650.759,14	-8.476.453,61	-6,42
	2012	134.434.000,00	144.276.799,21	9.842.799,21	7,32
	2013	165.713.000,00	165.844.547,49	131.547,49	0,08
Pessoal e Encargos Total		432.274.212,75	433.772.105,84	1.497.893,09	0,35
Outras Despesas Correntes	2011	86.733.137,25	105.681.379,14	18.948.241,89	21,85
	2012	104.387.000,00	109.784.950,35	5.397.950,35	5,17
	2013	128.137.000,00	117.606.715,29	-10.530.284,71	-8,22
Outras Despesas Correntes Total		319.257.137,25	333.073.044,78	13.815.907,53	4,33
Investimentos	2011	13.069.650,00	32.225.758,36	19.156.108,36	146,57
	2012	20.500.000,00	16.446.868,99	-4.053.131,01	-19,77
	2013	21.150.000,00	20.517.326,75	-632.673,25	-2,99
Investimento Total		54.719.650,00	69.189.954,10	14.470.304,10	26,44
Total Geral		806.251.000,00	836.035.104,72	29.784.104,72	3,69

Fonte: autoria própria

Quando comparada a execução orçamentária da despesa com o orçado dos últimos três exercícios, é possível observar uma evolução no que se refere à assertividade do orçamento inicial planejado, com o realizado. Destaque para as despesas com investimento, em que no exercício de 2011 a realização orçamentária foi 146,57% acima do previsto, essa realização foi possível em virtude de aporte de Empréstimo do Departamento Nacional bem como, da utilização de saldo financeiro livre não previsto inicialmente. Mas no ano de 2013 a execução ficou apenas 2,99% abaixo do planejamento inicial.

Quadro 6 – Orçamento Orçado e Realizado – Grupo de Contas de Receita

Grupo de Conta	Ano	Orçado - "O"	Realizado - "R"	R - O	%
Receita de Contribuição	2011	128.396.000,00	144.566.617,38	16.170.617,38	12,59
	2012	156.342.000,00	164.678.026,44	8.336.026,44	5,33
	2013	189.125.000,00	186.359.074,57	-2.765.925,43	-1,46
Receitas de Contribuição Total		473.863.000,00	495.603.718,39	21.740.718,39	4,59
Receitas de Serviços	2011	48.104.000,00	49.568.263,93	1.464.263,93	3,04
	2012	51.468.000,00	57.657.608,22	6.189.608,22	12,03
	2013	65.084.000,00	71.673.016,37	6.589.016,37	10,12
Receitas de Serviços Total		164.656.000,00	178.898.888,52	14.242.888,52	8,65
Receitas de Projetos	2011	50.220.000,00	51.249.515,99	1.029.515,99	2,05
	2012	46.650.000,00	46.373.348,27	-276.651,73	-0,59
	2013	54.258.000,00	42.647.925,96	-11.610.074,04	-21,40
Receitas de Projetos Total		151.128.000,00	140.270.790,22	-10.857.209,78	-7,18
Outras Receitas Correntes	2011	5.210.000,00	6.278.284,39	1.068.284,39	20,50
	2012	4.861.000,00	6.605.077,35	1.744.077,35	35,88
	2013	6.533.000,00	8.189.395,09	1.656.395,09	25,35
Outras Receitas Correntes Total		16.604.000,00	21.072.756,83	4.468.756,83	26,91
Receitas de Capital	2011	-	16.000.000,00	16.000.000,00	100,00
	2012	-	44.900,00	44.900,00	100,00
	2013	-	-	0,00	100,00
Receitas de Capital Total		-	16.044.900,00	16.044.900,00	100,00
Total Geral		806.251.000,00	851.891.053,96	45.640.053,96	5,66

Fonte: autoria própria

Na execução orçamentária das receitas, é importante observar que a realização da Receita de Projetos de Inovação do Departamento Nacional e Projetos Estratégicos em parceria com Entidades Públicas e Privadas, no ano de 2013 não atingiu a expectativa, ficando 21,40% abaixo da receita estimada.

É possível constatar que as Outras Receitas Correntes nos últimos três exercícios, tem sua realização orçamentária acima da casa de 20% quando comparada com a receita estimada, demonstrando dificuldade de previsão.

A Receita de Capital realizada no exercício de 2011 no montante de R\$ 16 milhões, não foi prevista no orçamento inicial.

No que se refere às Receitas de Serviços é possível observar que a média dos últimos três exercícios, demonstra uma realização orçamentária de 8,65% acima da receita estimada.

4.9 A ANÁLISE DO ORÇAMENTO RETIFICADO X REALIZADO

Para a análise do orçamento retificado versus o realizado foram utilizados como referências os exercícios de 2011, 2012 e 2013. O Orçamento retificado é representado pela soma do orçamento inicial, mais o valor correspondente ao aumento ou diminuição do orçamento aprovado pelo Conselho Regional no período de retificação orçamentária.

Quadro 7 – Orçamento Retificado x Realizado

DESPESA	2011	2012	2013
ORÇAMENTO RETIFICADO	258.675.000,00	285.821.000,00	309.497.000,00
ORÇAMENTO REALIZADO	261.557.896,00	270.508.618,00	303.968.590,00
<u>VARIAÇÃO</u>	<u>1,1%</u>	<u>-5,4%</u>	<u>-1,8%</u>
RECEITA	2011	2012	2013
ORÇAMENTO RETIFICADO	258.675.000,00	285.821.000,00	309.497.000,00
ORÇAMENTO REALIZADO	267.662.681,00	275.358.960,00	308.869.412,00
<u>VARIAÇÃO</u>	<u>3,4%</u>	<u>-3,7%</u>	<u>-0,2%</u>

Fonte: autoria própria

A realização orçamentária da despesa de 2011 foi 1,1% maior se comparado com o orçamento retificado, no exercício de 2012 a execução da despesa foi 5,4% abaixo do retificado. Já para o ano de 2013 a despesa realizada ficou 1,8% abaixo do valor retificado no orçamento.

A realização da receita de 2011 foi 3,4% superior ao orçamento retificado. Em 2012 a realização da receita foi superior ao ano anterior, mas 3,7% abaixo do valor retificado. No ano de 2013 a execução foi de 0,2% abaixo do valor retificado.

Quadro 8 – Orçamento Retificado Grupo de Contas de Despesa

Grupo de Conta	Ano	Orçado	Retificado	%
Pessoal e Encargos	2011	132.127.212,75	-6.696.212,75	-5,07
	2012	134.434.000,00	9.504.000,00	7,07
	2013	165.713.000,00	-441.000,00	-0,27
Pessoal e Encargos Total		432.274.212,75	2.366.787,25	0,55
Outras Despesas Correntes	2011	86.733.137,25	13.757.862,75	15,86
	2012	104.387.000,00	16.996.000,00	16,28
	2013	128.137.000,00	-7.142.000,00	-5,57
Outras Despesas Correntes Total		319.257.137,25	23.611.862,75	7,40
Investimentos	2011	13.069.650,00	19.683.350,00	150,60
	2012	20.500.000,00	-	-
	2013	21.150.000,00	2.080.000,00	9,83
Investimentos Total		54.719.650,00	21.763.350,00	39,77
Total Geral		806.251.000,00	47.742.000,00	5,92

Fonte: autoria própria

O grupo de contas de Despesas com Pessoal em Encargos representa 54% do Total Geral das Despesas, por outro lado seu índice de retificações orçamentárias é muito inferior ao restante das despesas, o que demonstra assertividade orçamentária nas projeções.

As retificações orçamentárias se concentram basicamente no grupo de Outras Despesas Correntes e Despesas com Investimentos, é possível considerar que isso tenha ocorrido em virtude da capilaridade de contas contábeis e orçamentárias de despesas correntes, o que torna as previsões e execuções muito distribuídas. Para as Despesas com Investimentos as decisões de gastos ocorrem a nível estratégico considerando vários fatores internos e externos, tornando indispensável a retificação orçamentária.

Quadro 9 – Orçamento Retificado Grupo de Contas de Receita

Grupo de Conta	Ano	Orçado	Retificado	%
Receita de Contribuição	2011	128.396.000	11.130.000,00	8,67
	2012	156.342.000	9.895.000,00	6,33
	2013	189.125.000	-5.649.000,00	-2,99
Receita de Contribuição Total		473.863.000	15.376.000,00	3,24
Receitas de Serviços	2011	48.104.000	-567.000,00	-1,18
	2012	51.468.000	3.844.000,00	7,47
	2013	65.084.000	-784.000,00	-1,20
Receitas de Serviços Total		164.656.000	2.493.000,00	1,51
Receitas de Projetos	2011	50.220.000	2.945.000,00	5,86
	2012	46.650.000	11.704.000,00	25,09
	2013	54.258.000	-3.662.000,00	-6,75
Receitas de Projetos Total		151.128.000	10.987.000,00	7,27
Outras Receitas Correntes	2011	5.210.000	237.000,00	4,55
	2012	4.861.000	1.057.000,00	21,74
	2013	6.533.000	212.000,00	3,25
Outras Receitas Correntes Total		16.604.000	1.506.000,00	9,07
Receitas de Capital	2011	-	13.000.000,00	100,00
	2012	-	0,00	-
	2013	-	4.380.000,00	100,00
Receitas de Capital Total		-	17.380.000,00	100,00
Total Geral		806.251.000	47.742.000,00	5,92

Fonte: autoria própria

No grupo de receitas se destacam com maior retificação orçamentária as rubricas de Outras Receitas Correntes e Receitas de Capital. Da mesma forma que ocorre com as Despesas Correntes, é possível considerar que essas retificações tenham ocorrido em virtude da capilaridade de contas contábeis e orçamentárias de receitas correntes, o que torna as previsões e execuções muito distribuídas. Para as Receitas de Capital (empréstimos e utilização de saldos financeiros livres) as decisões ocorrem a nível estratégico considerando vários fatores internos e externos ocasionando retificações orçamentárias.

O exercício de 2013 demonstra menor retificação orçamentária se comparado com os exercícios de 2011 e 2012.

Quadro 10 – Orçamento Retificado x Realizado Grupo de Contas de Despesa

Grupo de Conta	Ano	Retificado "RT"	Realizado "RE"	RE - RT	%
Pessoal e Encargos	2011	125.431.000,00	123.650.759,14	-1.780.240,86	-1,42
	2012	143.938.000,00	144.276.799,21	338.799,21	0,24
	2013	165.272.000,00	165.844.547,49	572.547,49	0,35
Pessoal e Encargos Total		434.641.000,00	433.772.105,84	-868.894,16	-0,20
Outras Despesas Correntes	2011	100.491.000,00	105.681.379,14	5.190.379,14	5,17
	2012	121.383.000,00	109.784.950,35	-11.598.049,65	-9,55
	2013	120.995.000,00	117.606.715,29	-3.388.284,71	-2,80
Outras Despesas Correntes Total		342.869.000,00	333.073.044,78	-9.795.955,22	-2,86
Investimentos	2011	32.753.000,00	32.225.758,36	-527.241,64	-1,61
	2012	20.500.000,00	16.446.868,99	-4.053.131,01	-19,77
	2013	23.230.000,00	20.517.326,75	-2.712.673,25	-11,68
Investimentos Total		76.483.000,00	69.189.954,10	-7.293.045,90	-9,54
Total Geral		853.993.000,00	836.035.104,72	-17.957.895,28	-2,10

Fonte: autoria própria

Quando comparada a realização orçamentária da despesa com o orçamento retificado, é possível observar que os investimentos tem sua realização inferior ao planejado, dando destaque a esta rubrica no que refere à execução orçamentária comparada do realizado com o retificado.

Quadro 11 – Orçamento Retificado x Realizado Grupo de Contas de Receita

Grupo de Conta	Ano	Retificado "RT"	Realizado "RE"	RE - RT	%
Receitas de Contribuição	2011	139.526.000,00	144.566.617,38	5.040.617,38	3,61
	2012	166.237.000,00	164.678.026,44	-1.558.973,56	-0,94
	2013	183.476.000,00	186.359.074,57	2.883.074,57	1,57
Receitas de Contribuição Total		489.239.000,00	495.603.718,39	6.364.718,39	1,30
Receitas de Serviços	2011	47.537.000,00	49.568.263,93	2.031.263,93	4,27
	2012	55.312.000,00	57.657.608,22	2.345.608,22	4,24
	2013	64.300.000,00	71.673.016,37	7.373.016,37	11,47
Receitas de Serviços Total		167.149.000,00	178.898.888,52	11.749.888,52	7,03
Receitas de Projetos	2011	53.165.000,00	51.249.515,99	-1.915.484,01	-3,60
	2012	58.354.000,00	46.373.348,27	-11.980.651,73	-20,53
	2013	50.596.000,00	42.647.925,96	-7.948.074,04	-15,71
Receitas de Projetos Total		162.115.000,00	140.270.790,22	-21.844.209,78	-13,47
Outras Receitas Correntes	2011	5.447.000,00	6.278.284,39	831.284,39	15,26
	2012	5.918.000,00	6.605.077,35	687.077,35	11,61
	2013	6.745.000,00	8.189.395,09	1.444.395,09	21,41
Outras Receitas Correntes Total		18.110.000,00	21.072.756,83	2.962.756,83	16,36
Receitas de Capital	2011	13.000.000,00	16.000.000,00	3.000.000,00	23,08
	2012	-	44.900,00	44.900,00	100,00
	2013	4.380.000,00	-	-4.380.000,00	-100,00
Receitas de Capital Total		17.380.000,00	16.044.900,00	-1.335.100,00	-7,68
Total Geral		853.993.000,00	851.891.053,96	-2.101.946,04	-0,25

Fonte: autoria própria

Nas realizações Orçamentárias das Receitas comparadas com o Orçamento Retificado, se destacam com menor assertividade as Receitas de Projetos, Receitas de Capital e Outras Receitas Correntes. As Receitas de Projetos são dependentes de vários fatores entre eles a execução e a prestação de contas por parte dos gestores de projetos, o reconhecimento e o aceite dos documentos comprobatórios pelas empresas parceiras e Departamento Nacional de forma tempestiva. As receitas apresentam muitas diversidades e são estimadas, portanto a dificuldade de mensuração é maior.

As Receitas de Projetos realizadas na média dos três últimos exercícios ficou 13,47% abaixo do Orçamento Retificado para esta rubrica.

4.10 SUPLEMENTAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

No exercício de 2011 ocorreu uma Suplementação Orçamentária em Despesas Correntes no montante de R\$ 6 milhões, o que corresponde a 2,29% das despesas totais realizadas no período. No que tange ao exercício de 2012 e 2013 não foram realizadas suplementações orçamentárias.

4.11 A PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE O ORÇAMENTO DO SESI

O objetivo principal da aplicação do questionário era identificar a percepção dos Gerentes de Unidades sobre o planejamento orçamentário; a execução orçamentária; a retificação orçamentária e a gestão do orçamento.

Foram utilizadas 19 (dezenove) perguntas previamente elaboradas e divididas por temas: Item 01 Planejamento com 4 (quatro) perguntas; item 2 Execução Orçamentária com 6 (seis) perguntas; item 3 Retificação Orçamentária com 5 (cinco) perguntas; item 4 Gestão Orçamentária com 4 (quatro) perguntas.

Dez (10) Gerentes de Unidades foram consultados sobre a disponibilidade de contribuição para esta pesquisa, dos convidados seis (6) contribuíram com suas informações e conhecimentos sobre os temas.

Na sequencia as respostas consolidadas serão comentadas.

4.11.1 O Planejamento Orçamentário

4.11.1.1 Quando se inicia o Planejamento Orçamentário?

Os participantes foram unânimes em responder que o Planejamento Orçamentário é realizado a partir do segundo semestre, com o objetivo de se

estabelecer o orçamento para o exercício seguinte. A exceção ocorreu a apenas um respondente relatando que o planejamento orçamentário é contínuo.

4.11.1.2 Quando se conclui o Planejamento Orçamentário?

A partir da análise das respostas dos Gerentes ficou evidente que não há entendimento sobre o mês de conclusão do Planejamento Orçamentário do SESI, considerando que não ocorreram respostas iguais para esta pergunta.

4.11.1.3 Quem é envolvido no Planejamento Orçamentário?

Os Gerentes informaram que os Coordenadores, Técnicos e Gestores de Área participam da elaboração do Planejamento Orçamentário em apoio a Gerência.

Somente um respondente afirmou que o Planejamento é realizado pelo Gerente com apoio dos Coordenadores, centralizando a decisão orçamentária.

4.11.1.4 Quem aprova o Orçamentário?

Após a consolidação das respostas ficou evidenciado que não há clareza por parte dos Gestores sobre o tema Aprovação Orçamentária do SESI. A maioria dos respondentes atribuiu essa responsabilidade somente a Gerente de Orçamento e Gestão e ao Superintendente do SESI. As instâncias de aprovação foram mencionadas somente em uma resposta.

4.11.2 Execução Orçamentária

4.11.2.1 Quem autoriza a Execução Orçamentária?

Esta pergunta foi realizada com o objetivo de identificar se o Gerente de Unidade tem a percepção de quem é a competência para a autorização da execução orçamentária.

É importante considerar que a autorização da execução orçamentária é uma fase anterior à autorização da realização de despesa.

Dois Gerentes entendem que a competência é da Gerência de Orçamento e Gestão, para os demais as respostas foram variadas e que demonstra entendimentos diversos.

4.11.2.2 Quando ocorre a Transposição Orçamentária?

As respostas de quatro Gerentes foram semelhantes, e convergiram para o entendimento de que a Transposição Orçamentária pode ocorrer a qualquer tempo, considerando a necessidade de ajustes e transferências de execuções orçamentárias entre as contas.

Dois Gerentes afirmaram que a transposição ocorre no mês de maio do exercício corrente.

4.11.2.3 Qual o objetivo da Transposição Orçamentária?

As respostas para esta pergunta foram diferentes para todos os seis respondentes. Mas é possível perceber alguma semelhança nas respostas, de que se trata de adaptação das execuções orçamentárias a realidade da Unidade, através da prerrogativa de transferências de orçamento entre as rubricas.

Em algumas respostas é possível observar que a transposição orçamentária é entendida como mera formalidade, para cobrir a execução orçamentária em desacordo com o planejado.

4.11.2.4 Quem autoriza a Transposição Orçamentária?

Todos foram unânimes em responder que a autorização da transposição orçamentária é prerrogativa da Gerência de Planejamento Orçamento e Gestão.

4.11.2.5 Quais são os critérios para a Transposição Orçamentária?

O entendimento comum sobre os critérios para a transposição orçamentária se limitou a dois respondentes, que afirmaram que não pode ocorrer transposição nas rubricas de folha de pagamento.

Em outras respostas foi possível identificar o entendimento de que entre os critérios, está atender as necessidades orçamentárias não planejadas, não ultrapassar os limites estabelecidos por área, ter orçamento disponível na conta origem e a cobertura de realizações de despesas acima do orçamento aprovado.

4.11.2.6 Quem controla a Execução Orçamentária?

Todos os seis respondentes afirmaram que o Gerente da Unidade controla a execução orçamentária. Em algumas respostas complementaram dizendo que existe o controle e acompanhamento do Orçamento, por parte da Gerência de Planejamento Orçamento e Gestão, e a devolutiva é realizada através de reuniões estratégicas gerenciais.

4.11.3 Retificação Orçamentária

4.11.3.1 Quando ocorre a Retificação Orçamentária?

Os Gerentes responderam que a retificação orçamentária ocorre no mês de março do exercício corrente.

É importante destacar que a conclusão da retificação orçamentária do SESI ocorre no mês de maio, mas este processo é iniciado em março quando os Gerentes são comunicados pela Gerência de Orçamento de que está aberto o período de retificação.

4.11.3.2 Quais são os critérios para a Retificação Orçamentária?

Foi possível identificar as diferentes formas de entendimento sobre os critérios para a retificação orçamentária. Mas foi possível observar entre as

respostas, a necessidade de análise do cenário atual e as expectativas para o próximo semestre; a capacidade da Entidade em absorver a solicitação do orçamento extra para despesa ou do pedido de redução de metas de receitas.

Percebe-se também o entendimento de que o ajuste entre as contas para atingir a meta proposta, é fator a ser observado como critério para a retificação do orçamento.

4.11.3.3 Qual é o objetivo da Retificação Orçamentária?

Em duas respostas foi informado que o objetivo da retificação orçamentária é a redistribuição orçamentária entre as contas.

Para os outros quatro Gerentes a retificação orçamentária tem por objetivo adequar os números do orçamento, a partir da revisão dos desafios da Entidade para o segundo semestre do exercício; reanalisar o potencial de mercado; considerar os acontecimentos não previstos no momento da elaboração do orçamento inicial.

4.11.3.4 Quais são os limites e o percentual de tolerância para a Retificação Orçamentária?

Dois Gerentes afirmaram que não há limites para a Retificação Orçamentária. Mas para os outros respondentes não há consenso, onde é possível observar a afirmação de que o limite é estabelecido pelo Gerente de Orçamento e pelo Conselho Regional; os valores acordados para a folha de pagamento devem ser mantidos; as metas estabelecidas para receita e despesa não podem sofrer alteração.

4.11.4 Gestão Orçamentária

4.11.4.1 O que é permitido no que se refere à execução orçamentária?

Os respondentes foram unânimes em afirmar que é permitido realizar a execução orçamentária de acordo com o orçamento previsto, planejado e acordado,

bem como, em consonância com as normas de gestão e alçadas de aprovação de despesas.

4.11.4.2 Quais são as dificuldades para o controle e gestão do orçamento?

Dois Gerentes responderam que a mudança de estratégias da Instituição, e os cenários externos inconstantes dificultam a gestão orçamentária.

Em quatro respostas identifica-se que a impossibilidade de informações em tempo real dos números da execução orçamentária, são fatores que impactam a gestão do orçamento.

O surgimento de ações e projetos não previstos e planejados no orçamento inicial foi apontado, em dois momentos como empecilhos para o gestor.

Um Gerente relata que a falta de padronização das ações e o registro de despesas indevidas por outras Unidades dificulta o controle da realização orçamentária.

4.11.4.3 Você está satisfeito com o orçamento?

Três Gerentes responderam que estão satisfeitos com o orçamento, um Gerente não e um preferiu não opinar.

Um Gerente relatou que está pouco satisfeito, porque não tem o poder de decisão sobre os gastos com pessoal e investimentos.

4.11.4.4 Considerando suas respostas e percepções, quais são as suas propostas de melhoria?

De forma geral os respondentes consideraram a necessidade da participação efetiva dos Gerentes de Unidades nas decisões estratégicas do orçamento da Entidade, podendo indicar e decidir sobre prioridades.

A disponibilização de ferramentas de gestão que possibilite a geração de informações orçamentárias tempestivas e que apoie a tomada de decisão.

Maior disseminação aos Colaboradores da Entidade envolvidos diretamente na execução orçamentária sobre as diretrizes, princípios legais e regulamentos.

A construção do orçamento global da Entidade deveria contemplar as particularidades de cada Unidade, possibilitando o atingimento de metas e ações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Gestão Orçamentária do SESI Paraná é pautada no Manual de Procedimento Orçamentário Nacional o qual estabelece a forma e prazos para o orçamento anual, a retificação orçamentária, a suplementação do orçamento, a transposição de rubricas do orçamento e a prestação de contas anual do planejado e executado.

Por se tratar de uma Entidade que recebe recursos públicos é acompanhada pelo Departamento Nacional e fiscalizada pela Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas da União.

Os Conselhos Regional e Nacional tem a função de aprovar a movimentação orçamentária bem como a Prestação de Contas Anual, cabe ao Conselho também interagir solicitando ou sugerindo adequações no orçamento.

Considerando as obrigatoriedades orçamentárias a qual o SESI deve se submeter à primeira vista o orçamento da Entidade parece ser engessado e padronizado, o que impossibilitaria inovar e aplicar ferramentas modernas de gestão e controle orçamentário. Mas conforme foi abordado nos capítulos anteriores, essas exigências e necessidades “diferentes das empresas comuns”, não limitam a Entidade na busca da gestão eficaz do orçamento, porque cabe ao corpo gestor apresentar o planejamento orçamentário para o exercício seguinte, e não aos órgãos de acompanhamento e controle.

Após a análise e comparação dos números do orçamento planejado e executado dos últimos três exercícios, foi possível identificar que a variação dos índices é considerada pequena levando em consideração o valor dos recursos movimentados.

As despesas com pessoal e encargos representam em torno de 54% das despesas totais, e a diferença entre o planejado e o executado é pequena se comparada com as outras rubricas de despesas, o que demonstra assertividade no planejamento das despesas com pessoal.

A centralização das decisões sobre a contratação de pessoal tem se demonstrado eficiente, em virtude da realização orçamentária de forma adequada e planejada.

As despesas com investimentos, outras despesas correntes, receitas de projetos e outras receitas correntes, demonstram a dificuldade da Entidade em projetar e executar essas despesas e receitas, porque na comparação dos três últimos exercícios essas rubricas se destacaram na comparação entre o orçamento realizado versus o orçamento inicial e versus o orçamento retificado.

A partir da colaboração dos Gerentes de Unidades foi possível identificar a necessidade de esclarecimentos sobre o prazo de conclusão do planejamento orçamentário, a competência para a aprovação do orçamento e os limites para a retificação orçamentária.

De forma de geral os Gerentes ponderaram a necessidade da participação efetiva nas decisões estratégicas do orçamento da Entidade, podendo indicar e decidir sobre prioridades, e a disponibilização de ferramentas de gestão que possibilite à geração de informações orçamentárias tempestivas e que apoie a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

BATALHA, S, F. **Monografia Tema SESI e SENAI Entidades Parasindicaís Regime Jurídico e Natureza de Seus Contratos**. Instituto Brasileiro de Direito Público - IDP, Brasília, 2009.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CGU. **Entendimentos do Controle Interno Federal Sobre a Gestão dos Recursos das Entidades do Sistema “S”**. Brasília: Controladoria Geral da União, 2013.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2002.

LUNKES, R.J. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, J, T, Jr; REIS, H, C. **A Lei 4.320 Comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

PARSLOE, E; WRIGHT, R. **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.

SÁ, C.A; MORAES, J, R. **O Orçamento Estratégico**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SESI e SENAI. **Normas de Gestão do SESI e SENAI Paraná, Planejamento e Elaboração do Orçamento Anual**. Curitiba: Gerência de Orçamento do SESI e SENAI Paraná, 2012.

TAVARES, M, C. **Planejamento Estratégico**. São Paulo: Harbra, 1991.

TUNG, N.H. **Orçamento Empresarial no Brasil**. São Paulo: Edições, 1983.

WELSCH, G.A **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.

ANEXO

Questionário

ITEM 01 – PLANEJAMENTO

1. Quando se inicia o Planejamento Orçamentário?
2. Quando se conclui o Planejamento Orçamentário?
3. Quem é envolvido no Planejamento Orçamentário?
4. Quem aprova o Orçamento?

ITEM 02 – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Quem autoriza a execução Orçamentária?
2. Quando ocorre a transposição orçamentária?
3. Qual o objetivo da transposição orçamentária?
4. Quem autoriza a transposição orçamentária?
5. Quais são os critérios para a transposição orçamentária?
6. Quem controla a execução orçamentária?

ITEM 03 – RETIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1. Quando ocorre a retificação orçamentária?
2. Quais são os critérios para a retificação orçamentária?
3. Qual é o objetivo da retificação orçamentária?
4. Quais são os limites para a retificação orçamentária?
5. Qual o percentual de tolerância para a retificação orçamentária?

ITEM 04 – GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

1. O que é permitido no que se refere à execução orçamentária?
2. Quais são as dificuldades para o controle e gestão do orçamento?
3. Você está satisfeito com o orçamento?
4. Considerando suas respostas e percepções, quais são as suas propostas de melhoria?