

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR**

**DIOGO RAFAEL KOWALSKI DVOIASKI**

**A TÉCNICA DE ANÁLISE DE CENÁRIOS EXTERNOS COMO FERRAMENTA DE  
AUXÍLIO AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

**CURITIBA  
2015**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR**

**DIOGO RAFAEL KOWALSKI DVOIASKI**

**A TÉCNICA DE ANÁLISE DE CENÁRIOS EXTERNOS COMO FERRAMENTA DE  
AUXÍLIO AO ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada como parte dos  
requisitos para graduação no curso de  
Gestão de negócios.

Universidade Federal do Paraná - UFPR

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Márcia Bortolucci  
Espejo

**CURITIBA  
2015**

## RESUMO

**DVOIASKI, D. R. K. A ADEQUAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COM AS PREVISÕES DE ANÁLISES DE CENÁRIOS EXTERNOS.** O orçamento é considerado uma das principais ferramentas de gestão empresarial. Através desta ferramenta que a empresa formaliza seu planejamento e monitora o rendimento de suas atividades e metas. Existem vários métodos de orçamento, porém todos eles dependem de boas projeções de mercado para alcançar sua efetividade. Caso as previsões que norteiam as premissas de mercado estejam incorretas, os benefícios do orçamento serão reduzidos significativamente. Técnicas e teorias de análise de mercado aumentam de forma substantiva a possibilidade de acerto nas previsões para o futuro do mercado. Este trabalho foi motivado pela necessidade de se fazer uma previsão para o mercado futuro com credibilidade. Como as previsões são meramente ideias do que pode acontecer no futuro, surgem os cenários para auxiliar o conhecimento dos vários caminhos que o mercado pode seguir. A análise de cenários cria possibilidades para a realidade futura, e através destas possibilidades estuda a tomada de decisão ótima para cada uma das possibilidades, desta forma seja qual for a o movimento do mercado futuro já existirão medidas preestabelecidas para cada variação estabelecida. Com a previsão do mercado efetuada de maneira confiável e com maior abrangência de possibilidades, o orçamento torna-se ainda mais efetivo na gestão estratégica empresarial.

**PALAVRAS CHAVE: GESTÃO ESTRATÉGICA, ORÇAMENTO EMPRESARIAL E ANÁLISE DE CENÁRIOS.**

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	3
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	3
1.3 OBJETIVOS.....	3
1.3.1 Objetivo Geral.....	3
1.3.2 Objetivos Específicos.....	3
1.4 DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	3
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	4
<b>2 ANÁLISE DE AMBIENTE EXTERNO.....</b>	<b>5</b>
2.1 A ABORDAGEM DE CENÁRIOS.....	10
<b>3 ORÇAMENTO: UMA FERRAMENTA FUNDAMENTAL PARA O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E CONTROLE EMPRESARIAL.....</b>	<b>14</b>
3.1 ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO.....	14
3.2 ORÇAMENTO E CONTROLE.....	17
3.3 VANTAGENS DO ORÇAMENTO.....	20
3.4 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO.....	22
3.5 OBJETIVOS.....	23
3.6 PROCESSO DE ELABORAÇÃO E GESTÃO DE ORÇAMENTO.....	25
3.7 EXEMPLOS DE TIPOS DE ORÇAMENTO.....	28
3.7.1 Orçamento Contínuo.....	28
3.7.2 Orçamento Base Zero – OBZ.....	30
<b>4 A CONSTRUÇÃO DE CENÁRIOS COMO AUXÍLIO AO ORÇAMENTO.....</b>	<b>33</b>
4.1 O MÉTODO DELPHI NA CONSTRUÇÃO DE CENÁRIOS.....	37
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>40</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente com a velocidade de informação em um nível cada vez mais rápido e com os mercados de bens e serviço interligados mundialmente, as empresas necessitam de dinamismo, informação e foco para a sobrevivência neste ambiente volátil. Para isso surgem ferramentas de auxílio gerencial que visam facilitar as tomadas de decisões dos gestores. Uma destas principais ferramentas é o orçamento.

Segundo Catelli (2001) o orçamento demonstra em planos financeiros, os objetivos da administração para a empresa durante um período de tempo específico, e também devem funcionar como instrumento de controle. Da mesma forma o orçamento deve demonstrar de maneira quantitativa os planos de ação, evidenciando as diretrizes, as metas, os objetivos, e as políticas preestabelecidas para a empresa em um determinado período, que servirá para a coordenação e monitoramento no decorrer deste mesmo período.

O orçamento também deve informar aos colaboradores de diversos setores, quais são as metas de curto prazo que devem ser atingidas para que no fim do período a empresa cumpra com os objetivos traçados. Através desta informação os gestores conseguem visualizar qualquer distorção nas metas e corrigir problemas a tempo de evitar maiores danos à empresa.

A coordenação da empresa de forma geral fica facilitada, pois o orçamento deve conter informações importantes como os volumes de venda frente às compras, o nível de produção, o número de funcionários que devem ser contratados ou dispensados conforme a expectativa de venda e produção. (ATKINSON, 2000)

O papel do orçamento na gestão da empresa será eficaz se bem relacionado com as instruções administrativas, que são divididas em três funções básicas: planejamento, organização e controle. Planejamento representa a forma com que a diretoria pretende atingir seus objetivos propostos. Organização irá representar uma melhor utilização dos recursos da empresa, as atividades os colaboradores e os demais recursos deverão ser alocados de maneira mais eficiente possível. Controle representa o monitoramento de todas as ações relacionadas com o objetivo da empresa. (OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA, 2002)

Verificando os objetivos, vantagens e as funções do orçamento, percebe-se a sua importância como ferramenta para auxílio na tomada de decisão em uma

empresa. Desta forma o orçamento deverá demandar de tempo e informações para se tornar o mais correto possível. Atualmente nas empresas verifica-se que um grupo de funcionários é designado para atender esta demanda e elaborar o orçamento. Porém a qualificação das informações e das pessoas envolvidas no orçamento está completamente ligada com seu sucesso ou fracasso.

Para que o orçamento da empresa alcance um alto nível de eficácia e confiabilidade, é necessário incluir informações com maior qualidade possível. Uma das principais informações necessárias para a execução do orçamento é a análise de ambiente externo.

O ambiente externo é responsável direto pelo crescimento e a lucratividade das empresas. Guerras, oscilação de ciclos econômicos de outros países, surgimento de novas tecnologias e mudanças na legislação são fatores do ambiente externo que podem ser usados como exemplos de influência no ambiente empresarial. Condições do ambiente externo como essas criam ameaças e oportunidades para as empresas, que, por suas vezes, causam grandes impactos em suas ações estratégicas. Independentemente da indústria (setor), o ambiente externo é fundamental para a sobrevivência e o êxito das empresas, ele é capaz de influenciar as opções estratégicas de uma empresa e as decisões tomadas à luz das mesmas. O entendimento da empresa sobre o ambiente externo e a utilização desta informação na elaboração do orçamento empresarial, confere uma grande vantagem sobre seus concorrentes.

Em outra ótica, Makridakis & Héau (1987) analisam o impacto da mudança no ambiente da empresas por meio de uma analogia com a teoria da evolução. Os autores ressaltam que “na interpretação darwiniana da evolução, o elemento chave é a competição em um ambiente hostil” vencem os mais fortes e os que se adaptam ao ambiente. Assim, uma empresa, como qualquer outro organismo vivo, deve sobreviver apenas se for efetiva na adaptação de seus recursos às mudanças no contexto externo. O ambiente pode mudar de muitas formas e as estratégias bem sucedidas dependem do tipo de mudança envolvida.

A análise do ambiente externo é uma das mais importantes informações que devem conter no orçamento. Caso essa análise esteja incluída de forma incoerente com as realidades apresentadas no mercado, todos os possíveis benefícios do orçamento estarão fadados ao fracasso. Desta maneira esta pesquisa abordará as

informações do ambiente externo, através da análise de cenários e sua inclusão no orçamento empresarial.

### 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O ponto principal deste projeto estará no processo de análise de ambiente externo através da técnica de cenários, e a utilização dos benefícios da técnica para modular o orçamento em função ao planejamento estratégico. A visão do cenário servirá para refletir e formular o que fazer para a empresa se adaptar condições do ambiente em prol de sua estratégia.

### 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.

Como as técnicas de análise de cenário externo podem auxiliar no orçamento empresarial?

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo Geral

Descrever como as técnicas de cenários do ambiente externo devem auxiliar as análises para a construção de um orçamento empresarial.

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Verificar como as análises externas devem ser inseridas no orçamento.

Analisar quais as principais informações do ambiente externo que devem fazer parte do escopo do orçamento.

Analisar como a técnica Delphi pode auxiliar na construção de cenários.

### 1.4 DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS METODOLÓGICOS

A abordagem da pesquisa se dará de maneira qualitativa visando descrever qual a importância da análise do ambiente externo na configuração de um orçamento empresarial. Em relação aos objetivos de pesquisa o trabalho será

classificado por pesquisa descritiva. O procedimento de pesquisa será de forma bibliográfica.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho, além de introdução e conclusão, encontra-se dividido em três seções.

A primeira apresenta fatores introdutórios a importância da identificação e análise de ambiente externo através da prospecção de cenários, bem como, uma visão geral sobre esta ferramenta de gestão estratégica.

Na segunda seção são apresentados os principais conceitos e aplicações do orçamento empresarial e suas características. Demonstrando qual a importância desta ferramenta para o desenvolvimento do planejamento estratégico.

Por fim a última seção exibe uma descrição de como utilizar dos benefícios da análise de cenários na formulação do orçamento empresarial.



## 2 ANÁLISE DE AMBIENTE EXTERNO

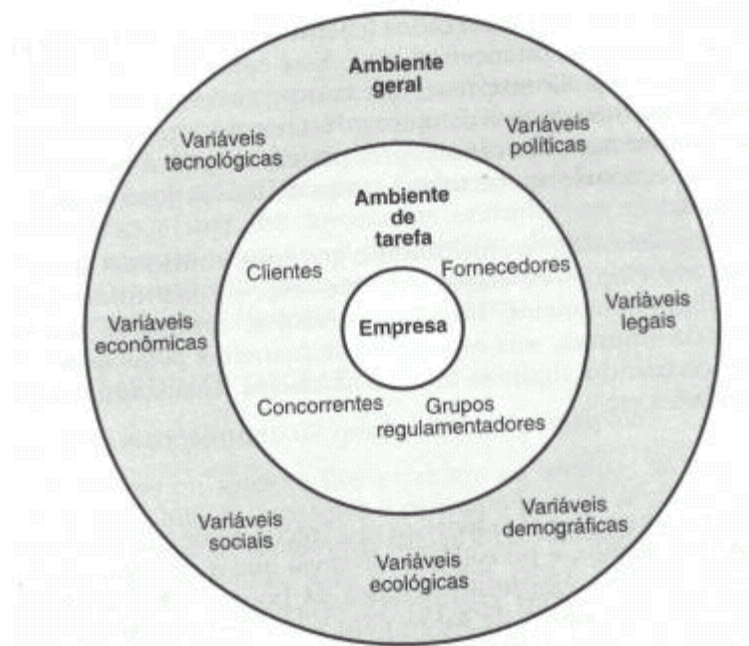
Tentar prever o futuro para se chegar a um resultado de expressão positiva não é atual, e um dos exemplos mais clássicos está na parábola das cheias do Rio Nilo. A parábola refere-se à época em que o Egito era governado pelos faraós, e os mesmos tentavam prever qual seria a melhor cota de impostos a cobrar de seus contribuintes.

O Nilo era formado por três afluentes, com um curso de muitas milhas, e o rio produzia todo ano a inundação de sua várzea, permitindo aos fazendeiros cultivarem suas plantações durante o seco verão. Com a chegada da primavera, os sacerdotes do templo reuniam-se na margem do rio para verificar a cor da água. Se estivesse clara, o Nilo Branco dominaria o curso e os fazendeiros teriam colheita pequena. Se a corrente estivesse escura, predominariam as águas do Nilo Azul, proporcionando cheias adequadas e colheitas abundantes. Finalmente, se dominassem as águas verde-escuras do Atbara, as cheias viriam cedo e seriam catastróficas. Ao fim da análise os sacerdotes enviavam mensagens aos faraós sobre a cor da água. Estes, então, saberiam como estaria a situação financeira dos fazendeiros e qual seria o valor adequado dos impostos (SCHWARTZ, 1995,).

O mundo nunca foi tão incerto e imprevisível como atualmente; mas nem sempre foi assim. Ocorreu um desenvolvimento do ambiente empresarial, este passou da era da produção em massa, na qual o foco estava voltado para dentro das unidades fabris e visava à redução dos custos de produção, para a era do *marketing* em massa, na qual o foco voltou-se para a diferenciação de produtos e abriu-se a perspectiva do ambiente externo à empresa. (ANSOFF, 1993)

O ambiente representa todo o universo que envolve externamente uma empresa, é através dele que são disponibilizados recursos e informações necessárias para o seu bom funcionamento. Em contra partida, a empresa insere no ambiente suas ações e seus resultados. Não existe empresa que se situe fora de um ambiente, ela obrigatoriamente interage com o ambiente e seu resultado depende das influências que sofre por este. (CHIAVENATO, 2002)

Figura 1 – A empresa e seu ambiente geral e de tarefa



Fonte: Chiavenato (2002)

O ambiente geral, que é constituído de um grande conjunto de complexas variáveis, envolve e influencia todas as empresas. O comportamento deste ambiente não é linear, mas apresenta um conjunto heterogêneo de condições genéricas e ativas de grande interação com as empresas, o que influencia de modo geral em tudo o que ocorre dentro de cada empresa, em suas estratégias, e nas consequências de suas ações. O ambiente geral é constituído das seguintes variáveis: tecnológicas, políticas, econômicas, legislativas, sociais, demográficas e ecológicas. Possíveis mudanças neste ambiente afetam de maneira igualitária todas as organizações que atuam em uma mesma área geográfica e no mesmo mercado e, desta forma, representam ameaças e oportunidades iguais para todos. (CHIAVENATO,2002)

O ambiente de tarefa da empresa corresponde ao segmento mais imediato e próximo de sua atuação. É formado por variáveis mais familiares ao convívio da empresa. Por apresentar este contexto ambiental de maior proximidade, lhe oferece com mais facilidade a entrada de insumos, experiência e informação, também é quem recebe suas ações e resultados. As principais variáveis deste ambiente são: consumidores ou usuários, fornecedores, concorrentes e grupos regulamentadores. (CHIAVENATO, 2002)

Para se obter competitividade estratégia e prosperar em seus objetivos, as empresas precisam conhecer e entender as várias dimensões do ambiente onde

estão inseridas. O entendimento da empresa sobre o ambiente externo se soma ao conhecimento do seu ambiente interno para formar a sua visão, criar a sua missão e tomar medidas que resultem em competitividade estratégica e retornos acima da média. (HITT et al, 2011)

As companhias não podem controlar diretamente os segmentos e elementos do ambiente geral. Por isso, as empresas bem-sucedidas coletam as informações necessárias para entender cada segmento e suas implicações para a seleção e implantação das estratégias adequadas para o futuro previsto.

Segundo Heijden (1996) existem três principais categorias de incertezas:


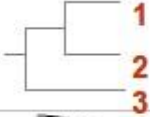


a) Riscos: onde as possibilidades podem ser estimadas, pois são originadas de situação com precedentes históricos identificados. Os riscos assumidos podem ser calculados.

b) Incertezas Estruturais: são situações nas quais um evento não é suficientemente singular para permitir a estimativa de possibilidade. A possibilidade do evento ocorrer é resultado de uma combinação de outros fatos. Surgem quando os padrões nos eventos podem ser interpretados de várias formas com diferentes intensidades.

c) Incertezas Impossíveis de se conhecer: Situações que sequer podem ser imaginadas. Muitos desses eventos aconteceram no passado e tendem a se multiplicarem no futuro. Para esse tipo de evento o melhor a se fazer é aguçar as percepções corporativas para detectá-lo o mais cedo possível e ter agilidade para se reagir ao imprevisível.

Courtney, Kirkland & Viguerie (1997) afirmam que mesmo em situações mais incertas existem algumas informações que podem ser coletadas, identificadas, analisadas e classificadas. Quando ocorre uma situação completamente inesperada existe um elevado número de fatores que são desconhecidos no momento, mas que poderiam ser identificadas se fosse feitas as análises prévias. A incerteza é classificada em quatro níveis de acordo com os autores:

Figura 2 - Níveis de incerteza.

Nível de Incerteza	Ícone	Técnicas mais adequadas
1 – Um futuro suficientemente claro		Análise de séries temporais Correlação e regressão
2 – Futuros alternativos específicos e bem definidos		Teoria dos jogos Árvores de decisão
3 – Um leque de futuros alternativos		Construção e análise de cenários "Technological forecasting"
4 – Autêntica ambiguidade		Analogias históricas

Fonte: Adaptado de Courtney, Kirkland & Viguerie (1997)

Conforme analisa Courtney, Kirkland & Viguerie (1997) no nível 1 os executivos podem elaborar uma única previsão do futuro suficientemente precisa para o desenvolvimento da estratégia. Entretanto a estratégia pode ser equivocada já que na maioria dos casos os ambientes de negócios são de alguma forma incertos. E a previsão pode apresentar uma limitação relevante por seguir uma única direção estratégica.

No nível 2 o futuro tende a ser um entre os poucos alternativos. Neste caso as análises não indicam corretamente qual futuro irá ocorrer, porém podem indicar os valores reais das possibilidades. Os elementos da estratégia devem estar preparados para mudar conforme a ocorrência da variação do futuro.

No nível 3 há um leque maior de possibilidades para o futuro. Existe um número conhecido de variáveis chave, porém o resultado real pode ser um entre muitas combinações dentre essas variáveis.

No nível 4, existem múltiplas incertezas e isso cria um ambiente impossível de prever. Também não é possível identificar as variáveis relevantes dentro desta situação. Este nível de situação é considerado raro e transitório.

Diante dessa realidade, a Ciência da Administração vem recomendando o uso das ferramentas de Gestão Estratégica, baseadas principalmente na Inteligência competitiva, na aprendizagem organizacional e na prospecção de cenários, para o enfrentamento desse mercado turbulento. Nesse contexto, a técnica de Cenários

vem assumindo lugar de extrema importância entre as ferramentas de suporte ao processo de tomada de decisão nas empresas, já que a utilização dessa técnica, no processo decisório, é uma forma de garantir que as decisões sejam tomadas com mais qualidade, criatividade e segurança.

Dessa forma, na opinião de Bontempo (2000) o grande desafio corporativo é a adaptação à possível mudança no cenário futuro, a qual deve ocorrer em três níveis: A) Reação a mudanças não previstas; B) Antecipação a mudanças, isto é, visualizar o que tem probabilidade de ocorrer e se preparar para esta nova realidade; C) Liderança ante as transformações, ou seja, criar as mudanças às quais os outros devam reagir.

Entre as várias técnicas aplicadas para se “prever” o futuro existem os modelos extrapolativos e os métodos de prospecção (exploratórios), que são técnicas utilizadas para desenvolver e monitorar as tendências para o futuro.

Os modelos extrapolativos de previsão estão baseados no comportamento identificado no passado, sendo mais efetivos em situações em que ocorrem a continuidade de tendências, são mais indicáveis em processo de curto prazo, pois neste caso a suposição de grandes mudanças é menor. Também se baseiam no fato de as forças sociais, econômicas e tecnológicas continuarem atuando no futuro da mesma maneira que a forma monitorada do passado. Essa forma de previsão geralmente necessita de complementos para atingir um grau razoável de confiabilidade. Visto que em geral essa técnica parte da premissa que o futuro tende a ser parecido com o passado, o que na prática isso nem sempre é verdade. Além disto, na maioria das vezes, os bancos de dados utilizados para levantar as informações geralmente estão incompletos ou sem a periodicidade necessária para uma boa conclusão. (BODINI, 2001)

Os métodos de prospecção exploratórios utilizam as observações sobre o processo de mudança e sobre os caminhos possíveis no futuro. Esse tipo de análise geralmente é feita com abordagem de dados qualitativos definidos por um grupo de especialistas, pesquisadores e profissionais da área a ser estudada. Estes procuram identificar acontecimentos, tendências, fatores chave e ações que possam promover qualquer alteração de rumo no cenário analisado. Esse método é recomendável quando não se dispõe de dados quantitativos confiáveis ante as mudanças importantes ocorridas no contexto. O método também é mais efetivo para uma previsão de médio e longo prazo, em que as incertezas são maiores e as mudanças

de fatores sociais, econômicos e políticos que configuram o ambiente são mais fortes.

## 2.1 A ABORDAGEM DE CENÁRIOS

A abordagem de cenários é uma das mais efetivas técnicas para lidar com as incertezas do futuro. Porém essa técnica apresenta grandes limitações quando aplicada a graus de turbulência extremamente elevados e também é desnecessária em ambientes bastante previsíveis, onde as tendências são facilmente identificáveis. Sua eficácia está na atuação com vários futuros possíveis e alternativos.

Para Schwartz (2000) o cenário é um “salto imaginativo no futuro” que serve essencialmente para sensibilizar (a organização) e facilitar a reação prévia aos eventos indesejados de modo que – caso ocorram – sejam neutralizados ou transformados em oportunidades.

De acordo com Godet (1993) cenários são a descrição de situações futuras alternativas e dos eventos que combinados explicam a evolução da situação de origem à situação futura.

Os cenários auxiliam no planejamento frente às incertezas, eles ajudam a compreender melhor o ambiente, dando suporte para que decisões sejam vistas não isoladamente, mas como parte de um processo. Os cenários também ajudam a avaliar a incerteza estrutural, mostrando à organização quais são os acidentes que podem ocorrer. (HEIJDEN, 1996)

Para Toni (2006) é importante elaborar cenários futuros para saber identificar prováveis ameaças e oportunidades com antecipação, o que permite adquirir uma vantagem estratégica sobre os demais concorrentes, outro benefício surge da otimização dos recursos para focar nos principais objetivos da empresa.

Fahey e Handall (1998) usam o termo *scenario learning* para definir uma metodologia que combina o desenvolvimento de cenários com processos de tomada de decisão da administração estratégica. Este processo pode ajudar uma organização a gerenciar seu futuro estrategicamente, posicionando-se em relação ao futuro ao mesmo tempo em que adota estratégias competitivas bem sucedidas nos mercados atuais.

Para os autores, o *scenario learning* ocorre quando uma organização: usa cenários para identificar possíveis oportunidades de negócios; testa suas estratégias

em múltiplos cenários; refina a estratégia com base no entendimento do que é requerido para ter sucesso em uma variedade de futuros possíveis; monitora os resultados da execução estratégica; e mapeia as mudanças no ambiente para determinar se uma mudança de estratégia ou uma adaptação é exigida.

Desenvolver histórias de cenários sobre múltiplos futuros possíveis dá às organizações condições de enfrentarem com mais propriedade os futuros complexos e incertos, criando os fundamentos para estratégias mais robustas e de longo prazo. (POPCORN, 2002)

Essa técnica é uma ferramenta que também ajuda a ordenar a percepção sobre ambientes futuros alternativos nos quais as consequências das decisões de hoje se desenrolarão. Assim, cenários prospectivos criarão a base de estratégias que vão facilitar e agilizar a busca das metas futuras na organização.

Segundo Schwartz (2000), cenários são histórias sobre a forma que o mundo pode assumir amanhã, histórias capazes de nos ajudar a reconhecer as mudanças de nosso macro ambiente e a nos adaptarmos a elas. São veículos poderosos para desafiar nossos modelos mentais sobre o mundo e erguer as cortinas que limitam nossa criatividade e recurso.

Desenhar cenários implica em montar um conjunto plausível de combinações possíveis e imagináveis. A percepção de cenários futuros e a capacidade de antecipação talvez seja a primeira etapa da análise estratégica em planejamento, ela segue e se completa com a problematização do tipo de estratégia a ser adotada e seu encadeamento no tempo, assim como a relação do agente que planeja com os demais atores e seu contexto. (TONI, 2006, p.2)

A elaboração de cenários é classificada como uma tarefa complicada, pois envolve a combinação de inúmeras variáveis, por exemplo: o grau de informação disponível, o grau de consenso do grupo, da legitimidade do processo decisório, da complexidade do problema a ser enfrentado, do grau de governabilidade do ator que planeja e assim por diante. Quanto maior o âmbito temático do problema e menor, a governabilidade do ator que planeja, mais difícil fazer o cenário sem cair na armadilha da “futurologia especulativa”. Imaginar cenários é como fazer análise de conjuntura, só que para situações prováveis no futuro, tentando criativamente projetar comportamentos prováveis. O cenário desejado será sempre a “utopia futura”, a síntese entre o presente e os graus de liberdade que as circunstâncias futuras e desconhecidas condicionarão nossos planos, projetos e desejos. (TONI, 2006)

A técnica de cenários apresenta uma proposta simples e ousada, imaginar o futuro e seu ambiente repleto de circunstâncias possíveis e como a estratégia da empresa estaria se desenvolvendo neste ambiente. A nomenclatura cenário é extraída da terminologia teatral e torna-se no contexto de administração estratégica, sinônimo de reflexão sobre o futuro e suas múltiplas possibilidades. As cenas futuras são, geralmente, desenvolvidas por peritos de diversas áreas. Após isso cabe ao administrador das estratégias escolher qual o melhor plano para a empresa para tal situação. (GRACI, BRITO; 2003)

Na década de 60 ocorre o primeiro evento institucional que parece iniciar o interesse na utilização de cenários. O instituto Hudson, criado por Herman Kahn, desenvolve o “futuro-agora” um programa que proporciona o desenvolvimento de discussões e ideias baseadas em expectativas futuras. No mesmo período a Shell introduzia o programa “Pensando o futuro” que é identificado como o primeiro grande avanço na área de administração privada. Porém pode ser identificado em 1947 no “Stanford Research Institute” um projeto temático que culmina em 1968 no “Futures Group” um projeto com o objetivo de criar cenários para o futuro da sociedade americana. Deste contexto surgiu uma série de pesquisas sobre o consumidor americano. Até esse momento, pela falta de um estudo amplo e profundo, o processo de criação de cenários era bastante informal, baseado no pensamento criativo e era pouco relacionado com a tomada de decisões. (GRACE, BRITO; 2003)

A Shell já utilizava projeções de futuro para planejar a melhor utilização de seus recursos logo após a 2ª Guerra Mundial. Porém essa técnica só foi utilizada como ferramenta econômico-financeira em meados da década de 1960. Nos anos 70, essas projeções de futuro marcaram a introdução da técnica de cenários, nos anos 80, ocorre um alargamento para o setor de planejamento, com a introdução sistemática de fatores geopolíticos entre os planos de análise. Shwartz (2000) relata que pela utilização desta nova filosofia, que utilizava os cenários para se preparar para o futuro, a Shell demonstrou uma reação eficaz e rápida às bruscas e profundas mudanças que ocorreram em seu ambiente de atuação, o que levou a companhia a uma posição de liderança de seu setor. (GRACE, BRITO; 2003)

No Brasil instituições públicas e privadas já utilizam a técnica de cenários. Exemplos disso são os *Cenários Socioenergéticos para a Amazônia (1998-2020)*, realizados pelo Ministério das Minas e Energia, e o estudo de cenários *Perspectivas*



*para o Mercado de Consumo diante dos atentados nos EUA*, apresentado no X Provar, em outubro de 2001.

As incertezas do futuro é que motivam as empresas a realizarem seus planejamentos estratégicos. (THOMAS, 1994). Inicia-se na conjuntura atual e desenvolve estudos e ideias em busca de cenários futuros que sejam plausíveis e coerentes. A vantagem é estar preparado para lidar não com apenas um, mas com vários futuros possíveis.

Schwartz (2000) afirma que os principais objetivos das técnicas de cenários são: a reflexão sobre o panorama corporativo presente e futuro, agregar informações aos pontos de vista especializados; perceber todos os diferentes aspectos de cada panorama; incentivar os indivíduos as interações ambiente-empresa; facilitar as reações às mudanças do ambiente; desenvolver a flexibilidade e adaptabilidade da empresa e preparar e facilitar a tomada de decisão.

### **3 ORÇAMENTO: UMA FERRAMENTA FUNDAMENTAL PARA O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E CONTROLE EMPRESARIAL.**

O planejamento estratégico indica a direção que a empresa deve seguir para alcançar seus objetivos de longo prazo. Após esta definição, a etapa seguinte, geralmente, é a elaboração de um plano anual de marketing, que se torna a base para o orçamento empresarial, que é a ferramenta responsável por atender as necessidades do planejamento de curto prazo.

O orçamento empresarial surge do processo de planejamento estratégico, e atua como alerta aos gestores, indicando se a estratégia adotada é eficaz. Também é considerado um plano financeiro e cronológico, geralmente adequado para um ano, e tem como objetivo implantar a estratégia escolhida. E pode ser compreendido como um instrumento que auxilia nos processos de planejamento e controle organizacional. (FREZATTI, 2006)

Welsch (1986) afirma que inúmeras abordagens técnicas da administração estão de alguma forma integradas no orçamento, como: previsão de vendas, orçamento de capital, fluxo de caixa, análise das relações de custo-volume-lucro, custo padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle da produção, planejamento de recursos humanos e controle de custos.

Segundo Atkinson (2000) planejamento e controle são as duas principais utilidades do orçamento. No que se refere ao planejamento, esta ferramenta deve retratar o conjunto de objetivos desejados e as ações para alcançá-los; e quanto ao controle refere-se à implantação das ações e o monitoramento de desempenho em relação ao planejado.

#### **3.1 ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO**

Planejar é estabelecer com antecedência as ações que devem ser executadas, estimar os recursos a serem utilizados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados de forma satisfatória os objetivos fixados pela empresa e suas diversas unidades. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

De acordo com Welsch (1986) existem algumas vantagens importantes de se decidir antecipadamente, as principais são:

a) Coordenação de atividades: as atividades da empresa podem ser gerenciadas de maneira apropriada com o processo do planejamento. A coordenação deve gerenciar uma gama de atividades para se chegar a um objetivo comum;

b) Decisões antecipadas: com o planejamento há o amadurecimento de ideias que envolvem uma decisão, com isso as inúmeras possibilidades podem ser avaliadas com o tempo necessário para uma conclusão mais correta;

c) Definição de responsabilidades: o planejamento quando feito de forma completa exige que as responsabilidades sejam definidas, por unidade de negócio, por departamento ou por objetivos. Sem a definição de responsabilidade o controle e avaliação ficam sujeitos ao fracasso.

D) Auxilia a autoanálise: com o planejamento qualquer setor poderá se autoavaliar frente aos desafios que surgem. As carências percebidas podem ser sanadas com realocação de mão de obra, treinamento, equipamentos, softwares entre outros fatores de produção.

e) Avaliação do progresso: permite que a empresa discorra uma avaliação não com o período ou ano anterior, onde o cenário era outro, mas com o desempenho esperado e analisado com as características atuais do mercado. O referencial passado, histórico, permite o entendimento parcial dos fatores e deixa uma lacuna importante na análise, já o plano construído com base nas premissas atuais será mais esclarecedor.

O planejamento está inserido na gestão empresarial e auxilia micro e pequenas empresas, multinacionais, administração pública, organizações sem fins lucrativos ou simplesmente para a vida pessoal dos indivíduos. Portanto, de alguma maneira todos os gestores fazem algum tipo de planejamento, porém, nas pequenas organizações, geralmente o plano não é formalizado. Conforme ocorre o crescimento das atividades empresariais os planejamentos informais deixam de ser suficientes, tornando-se necessária sua formalização, ou seja, é preciso planejar as diretrizes, as estratégias, as metas, os objetivos e as ações que garantam a continuidade e o aumento da riqueza das organizações. Nesse sentido, o orçamento empresarial é a ferramenta que contempla formalmente as metas e objetivos, funcionando como meio para comunicar de onde e para onde a empresa está caminhando.

No decorrer do planejamento deve existir uma pesquisa de avaliação interna e externa à empresa que antecede a formulação de objetivos específicos inerentes ao ramo de atividade e atuação que envolve a empresa. Para que ocorra uma avaliação adequada, a coleta de informações deve ser ampla e com alto nível de confiabilidade. Pois estas informações serão os insumos do orçamento. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

A empresa deve contar com um procedimento sistemático de coleta de informações sobre as condições do ambiente externo que a envolve. Essas informações não só permitem uma elaboração mais realista dos planos como acionam medidas corretivas com maior agilidade. Assim, como exemplo, se as autoridades monetárias introduzirem ou anunciarem medidas com a tendência de limitar as disponibilidades de recursos financeiros em linhas de créditos que são utilizadas pela empresa para satisfazer as necessidades de capital de giro, fica evidente que não será correto esperar até que os relatórios de fluxo de caixa comecem a indicar pressões sobre o financiamento do capital de giro. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Outro caso importante é a pesquisa da demanda de produtos e serviços que a empresa oferece e espera fazer como parte do mercado estimado. De acordo com Churchman (1972) o comportamento das vendas é uma das variáveis que sofre menor influências pelas ações diretas da empresa, embora ocorra uma variação de acordo com os setores do mercado, pela força de intensidade de concorrência. Assim as vendas futuras são mais determinadas pelo ambiente do que por forças contidas no interior da empresa.

O planejamento deve ser baseado nas limitações e oportunidades apresentadas pelos recursos da empresa e pelo ambiente externo, e deve apoiar-se em padrões de desempenho ou em alvos de atuação considerados desejáveis pelo planejamento da empresa. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

A importância de projeção de vendas baseada na demanda total do mercado pelos produtos e serviços da empresa deve ser o ponto de partida da elaboração do orçamento.

Quanto às informações que devem ser necessárias para a elaboração de planejamento e orçamento, devem ser originadas de fontes internas e externas. Bio (1988) apresenta as classificações das respectivas origens.

As informações de origem externas compreendem principalmente em:

- a) questões políticas: leis, normas econômicas e planos de governo;
- b) questões sociais e demográficas: distribuição de renda e faixa etária da população;
- c) ambiente econômico: PIB, nível de emprego e taxa de crescimento;
- d) condições de mercado: demanda e oferta dos produtos e concorrência.

A segunda classificação refere-se as informações internas:

- a) histórico de evolução de vendas e de despesas;
- b) capacidade de produção, custos e rentabilidades por produtos.

O primeiro passo no processo orçamentário é o orçamento de vendas, que surge da previsão de vendas de acordo com as informações de mercado levantadas anteriormente. Esse orçamento deve ser o primeiro porque o processo orçamentário (produção, compras, serviços, custos, aquisições e administração) não pode ser elaborado sem uma estimativa de vendas. (JIAMBALVO, 2002)

Como o processo de construção do orçamento exige uma demanda de informações, previsões, tomada de decisão e distribuição de responsabilidades, ele por si só já obriga o desenvolvimento do planejamento para um determinado período. E em contrapartida o orçamento é uma formalização do planejamento para um devido período, por isso é tratado como uma ferramenta do planejamento estratégico.

### 3.2 ORÇAMENTO E CONTROLE

Após a apresentação do desempenho do orçamento com função geral de planejamento, segue a abordagem para a outra parte de colaboração importante do orçamento: o controle.

Os orçamentos facilitam o controle ao fornecer um padrão de avaliação. O padrão é o valor referência do orçamento, contra o qual o resultado real será comparado. As diferenças entre os valores reais e os orçados são denominadas variações orçamentárias, e os relatórios que apresentam essas variações são os chamados relatórios de desempenho. Com essa informação através do orçamento, pode ocorrer o controle entre os custos reais e o orçado e se forem aproximadamente iguais, nenhuma ação precisa ser tomada, porque os resultados estão condizentes com a expectativa da administração. No entanto se os custos

reais deferem dos custos orçados em um valor relevante, a administração deve iniciar uma investigação para saber a causa de tal variação. (JIAMBALVO, 2002)

Identificando o orçamento como o controle para atingir os objetivos traçados pela empresa, o processo de monitoramento deve assegurar que o plano seja seguido ou que, se houver necessidade de alterações que a melhor alternativa seja escolhida. (MAHER, 2001)

O orçamento utilizado como controle deve focar sua atenção em itens chave que precisam ser cuidadosamente acompanhados para que a empresa tenha sucesso em seu planejamento. Segundo Maher (2001) dentre as demonstrações financeiras utilizadas para controlar as operações a mais importante é o demonstrativo de resultados.

O orçamento também deve ser utilizado para controlar e avaliar o desempenho de responsabilidades e deve conter claramente um centro de responsabilidades com a missão de informar as atividades pelas quais alguém é responsável. Responsabilizar certas atividades que por aqueles que podem controlá-la faz com que estes concentrem sua atenção nas reais atividades que devem desempenhar. (MAHER, 2001)

De acordo com Frezatti (2000) o controle é fundamental para o conhecimento do grau de desempenho atingido e qual a proximidade entre o resultado alcançado e o planejado. O termo controle utilizado nas empresas está relacionado principalmente na garantia de que as decisões tomadas realmente ocorram. Se o planejamento for inadequado o controle não produz efeito algum. E se o planejamento é adequado e o controle ineficaz existe uma grande falha de administração.

Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades de maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado. Evidentemente, a função de controle não se esgota no acompanhamento puro e simples, como também envolve a geração de informações para a tomada de decisões, de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao desejável ou satisfatório. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Na elaboração do orçamento procura-se predeterminar as unidades que serão responsáveis por certos resultados. Pois de nada adianta planejar sem verificar se

as responsabilidades estão sendo apropriadamente cumpridas. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Um acompanhamento com a correta identificação de responsabilidades permite indicar necessidades de medidas corretivas, quando o desempenho não é considerado satisfatório e o processo de execução pode ser redirecionado para melhor atender os objetivos da empresa. Neste aspecto o processo de identificação da responsabilidade facilita a conclusão não só de quem teve influência sobre o que ocorreu de errado, como também identifica quem deve tomar as medidas cabíveis para corrigir a situação. Com a divisão de responsabilidades também fica facilitado a correta avaliação de funcionários com responsabilidades administrativas e operacionais, apoiando um eventual sistema de incentivos. Outro benefício ocorre quando há um desempenho acima do considerado satisfatório, desta forma deve ser feita a identificação dos planos para a economia da produção de empresa bem como a transferência de atenção de setores bem sucedidos para setores com maiores dificuldades de rendimento. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Quando ocorre o controle através do orçamento e este apresenta variações significativas em relação ao planejado de acordo com Jiambalvo (2002) existem três possíveis causas:

1) é possível que o orçamento tenha sido concebido de maneira inadequada, isso ocorre quando o orçamento não é cuidadosamente preparado.

2) é possível que as condições econômicas tenham mudado. A economia pode sofrer um desaquecimento inesperado tornando as vendas reais menores que as vendas orçadas no início do período.

3) é possível que os gerentes realizem um trabalho particularmente bom ou ruim na administração de suas operações. Fazendo com que o realizado esteja com uma grande variação do planejado.

O desempenho inadequado deve ser analisado na fase de planejamento, o controle é responsável por zelar que o nível de eficiência seja atingido. Resultados insatisfatórios devem ser identificados e reavaliados pela instituição. (WELSCH, 1994)

Sem o orçamento como ferramenta de controle, o mais provável é que o desempenho real do período atual seja comparado com o desempenho real do período anterior. Segundo Jiambalvo (2002) esta seria uma abordagem ruim, porque

as condições podem ter se alterado significativamente de um período para o outro, tornando a comparação entre os dois períodos sem significado.

### 3.3 VANTAGENS DO ORÇAMENTO

Quando empregados de baixa e média gerência fornecem informações para a elaboração do orçamento surge um custo óbvio, o custo do tempo dos empregados, mas adiciona três importantes benefícios: aumenta motivação dos funcionários, faz com que eles aceitem mais facilmente as metas estabelecidas e torna os funcionários mais capazes de relacionar o sistema de avaliação e desempenho com as penalidades e recompensas. (MAHER, 2011)

Os orçamentos dentre tantos benefícios, também fomentam a comunicação entre os diferentes setores da empresa. Essa ferramenta faz com que gerentes de diferentes seções planejem conjuntamente para considerar cuidadosamente suas metas e objetivos e a melhor maneira de atingi-los. Após sua implantação o orçamento torna-se o veículo de comunicação das informações que norteiam as atividades da empresa, fazendo por exemplo, o setor de marketing interagir com as informações de previsão de venda para o setor de produção identificar a quantidade correta que deve ser produzida de determinado produto. (JIAMBALVO, 2002)

Segundo Siegel e Shim (2005) uma das principais contribuições do orçamento é a sua capacidade de projeção. Os autores também identificam alguns requisitos que são necessários para a eficácia do orçamento, são eles: habilidade de análise e previsão, transparência de comunicação, geração de informações contábeis confiáveis e em tempo oportuno, compatibilidade de informações, interligação e suporte de todos os níveis da organização.

Afirmando que o orçamento é uma ferramenta que oscila entre planejamento e controle, Horngren, Sundem e Stratton (2004) também identificam três principais benefícios: os orçamentos incitam os gestores e administradores a refletir sobre o futuro e suas possibilidades; com o fornecimento das expectativas definidas, fica facilitado o julgamento e avaliação do desempenho; o orçamento auxilia os gestores e administradores a coordenar esforços de diferentes setores para um benefício em comum de acordo com o objetivo previamente estabelecido pelo planejamento.

Sem os objetivos previstos no orçamento, os problemas do cotidiano da empresa são o principal ponto focal de gestores e administradores. O funcionamento



da empresa fica sem direção, os problemas não são previstos e os resultados não são interpretados. Com o correto orçamento a maioria das emergências do cotidiano empresarial pode ser evitada, afirma Horngren (1978)

De acordo com Sanvicente e Santos (1983) a utilização de um sistema orçamentário formaliza o desempenho de importantes funções da empresa, decorrem diretamente desta formalização inúmeras vantagens dentre as mais significativas estão:

a) A existência e utilização do sistema orçamentário exige que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso do orçamento, acaba por introduzir o hábito de exame prévio e cuidadoso de grande parte dos fatores antes de tomar decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas.

b) Por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global, o sistema de planejamento pressiona todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando o seu grau de participação na fixação de objetivos, mesmo que não sejam os mais altos objetivos da empresa, mas sim na medida de alcance de sua autoridade.

c) Obriga os administradores a quantificar e datar as atividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas e objetivos vagos e imprecisos.

d) reduz o envolvimento de altos administradores com atividades operacionais diárias, através da delegação de poderes e de autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais.

e) identifica pontos de eficiência e ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que setor ocorre progresso no sentido da consecução dos objetivos gerais e parciais da empresa.

F) finalmente, a preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis, bem como ajustá-los as atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados os objetivos estipulados.

Segundo Maher (2001) os orçamentos podem se tornar fonte de motivação quando apresentam objetivos moderadamente difíceis, que desperte nos empregados o entendimento que são razoáveis e atingíveis.

Do ponto de vista de controle o sistema orçamentário insere na consciência de cada funcionário a noção do custo, da economia e do lucro, através de normas internas que tem por finalidade evitar desperdícios para maior rentabilidade. (TUNG, 1975)

Com o orçamento ocorre o uso mais racional dos recursos próprios, há moderação nas despesas. Pois qualquer gasto é ponderado sobre o prisma de rentabilidade e combinação de forma fria e impessoal das avaliações de diversos setores. Segundo Tung (1975) as empresas que possuem um sistema orçamentário bem regulamentado obtém maior prestígio junto às fontes externas de financiamento bem como junto aos investidores.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

Caso a elaboração do orçamento não tenha a efetiva participação dos colaboradores de média e baixa gerência da empresa, as metas e resultados podem se tornar uma afronta aos colaboradores. A pressão decorrente do orçamento tende a unir os empregados contra a administração. Nesta circunstância o colaborador se sente frustrado e/ou explorado reduzindo seu nível de produtividade. (TUNG, 1975)

Apesar de todas as vantagens e contribuições que o uso do orçamento como uma ferramenta de planejamento pode proporcionar a uma empresa, ele esbarra em alguns obstáculos. Os dados contidos no orçamento não passam de estimativas estando sempre sujeitos a erros de menor ou maior escala. Seja qual for o procedimento de planejamento não existe a possibilidade de eliminar por completo qualquer margem de erro. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

O orçamento para ser bem executado demanda de tempo e de capacidade intelectual, o que torna oneroso para algumas empresas. Nem todas as empresas contam com recursos necessários para contratar pessoas especializadas em orçamento. Desviar tempo de pessoas que já estão atarefadas com suas responsabilidades pode causar dano na parte operacional da empresa e também prejudicar a qualidade do orçamento, já que este deverá ser executado sem a atenção necessária. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

No mesmo sentido Maher (2001) afirma que a elaboração do orçamento esta inteiramente ligada a estimativas humanas do que deverá acontecer no futuro. Portanto tais afirmativas poderão ser completamente influenciadas pelas experiências vividas pelo indivíduo responsável por tal atribuição. De alguma forma um juízo de valor poderá distorcer da realidade futura.

Quando ocorre a participação de funcionários de baixa gerência, que não valorizam adequadamente as informações que são inseridas no orçamento, estes podem apresentar estimativas irreais para o orçamento, como exemplo, solicitar mais dinheiro do que o necessário. Da mesma forma pode ocorrer um problema ético no orçamento, já que um colaborador pode estimar ou subestimar a previsão de aumento das vendas para que o crescimento real no próximo ano seja maior que o esperado fazendo com que este ganhe um bônus. (MAHER, 2001)

Historicamente o uso do orçamento se ajusta melhor ao estilo de administração com participação, que talvez não seja muito aceitável em algumas empresas. Nas empresas com administração caracterizada de forma autoritária o orçamento acabará por transformar-se mais em um exercício dispendioso do que em uma forma de administrar melhor os recursos da empresa. (SANVICENTE, SANTOS,1983)

### 3.5 OBJETIVOS

Os objetivos da organização representam suas metas amplas que a administração estabelece e os empregados procuram atingi-la. Esses objetivos representam a filosofia que a companhia seguirá, ao realizar suas operações. (MAHER, 2001)

O orçamento, como parte do processo de gestão, é um sistema que permite traduzir em quantidades físicas e valores monetários os planos das unidades operacionais e demais unidades administrativas da empresa (BRAGA, 1995).

O orçamento empresarial não deve ser entendido como instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas. (FREZATTI, 2000)

Para Atkinson et al. (2000) o orçamento reflete as limitações quantitativas de alocação de recursos financeiros para cada setor da organização, com base em suas atribuições e objetivos de curto prazo podendo ser considerado como expressão quantitativa das entradas de recursos e identificar se um determinado plano financeiro atingirá as metas planejadas. Desta forma também é utilizado para demonstrar aos membros de cada setor as metas de curto prazo, auxiliando na coordenação de atividades, como por exemplo, mostrando a relação entre os níveis de compra com o volume de vendas e comparar a quantidade ótima de funcionários para realizar determinada operação com a quantidade real a disposição da empresa. Um outro objetivo do orçamento esta na possibilidade de indicar a existência de problemas e servir como ferramenta para encontrar as respectivas soluções.

A formulação de objetivos é um passo indispensável no processo do orçamento, mas essa tarefa deverá ser coerente com um exame prévio de viabilidade, em que a empresa através de seu setor responsável, verifica e pesquisa a existência de oportunidades e restrições no âmbito interno e também externo da organização. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Os orçamentos, utilizados como instrumento de administração, fornecem direção através da instrução para execução dos planos, e também o controle, através do acompanhamento que permite a comparação das realizações da empresa ao que tinha sido previamente planejado. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

O plano de orçamento explicita os objetivos da empresa, sejam eles de qualquer natureza: taxa de lucro sobre o ativo total, sobre o patrimônio líquido, nível de faturamento ou participação no mercado. Segundo Sanvicente e Santos (1983) os objetivos do orçamento devem possuir duas características básicas para poderem ser usados na direção das atividades da empresa:

- a) Deve estipular o período, durante o qual será empregado qualquer tipo de esforço para alcançá-los. Atingir o objetivo financeiro no tempo previsto ou com dois anos de atraso explicita uma diferença considerável entre o sucesso ou o fracasso das operações.
- b) É preciso haver a possibilidade de quantificar os objetivos e o que eles expressam. Ou seja, o objetivo deverá ser acompanhado por uma unidade de medida: valor monetário, unidade de produção ou horas de trabalho. Essa quantificação deve lançar as bases para o julgamento

dos planos e sua execução como índices relativos e absolutos de desempenho.

Evidentemente, os objetivos como reflexo dos níveis de desempenho desejados pela administração e pelos proprietários de uma empresa, estão sujeitos a modificações. A alteração dos objetivos pode ser provocada ou exigida por mudanças na filosofia básica da empresa, da qual derivam os objetivos. A mudança de foco por parte da administração corresponderá a deslocamentos na forma pela qual os recursos da empresa serão usados. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Os objetivos também podem mudar, simplesmente por que são fixados em condições de incerteza ou em desconhecimento parcial do futuro. A filosofia básica da empresa pode não ser alterada, mas é possível que uma mudança provocada por novos acontecimentos internos ou externos, exija a correção ou até a confecção de novos orçamentos no meio de um período de planejamento, com um novo direcionamento da aplicação dos recursos. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

Em um caso extremo a mudança deve ser necessária até para garantir a sobrevivência da empresa. A mudança de planos não devem ser feita através da eliminação total das observações sobre o segmento do período que possa ter sido cumprido até a data da mudança, pelo próprio valor que possuem como avaliação do desempenho e até para a identificação mais precisa do que deve ser alterado para atender as novas exigências, na mudança de planos e orçamentos. (SANVICENTE, SANTOS, 1983)

### 3.6 PROCESSO DE ELABORAÇÃO E GESTÃO DE ORÇAMENTO

A elaboração do orçamento é parte de um amplo processo, denominado de processo de gestão. O processo de gestão compreende as etapas de planejamento, execução e controle. A etapa de planejamento desdobra-se em planejamento estratégico e planejamento operacional. O planejamento operacional pode ser dividido em curto, médio e longo prazo, geralmente em horizontes mensais ou anuais. (CATELLI et al, 2001)

Segundo Jiambalvo (2002) a elaboração do orçamento por parte das empresas normalmente fica sob a responsabilidade de uma equipe de colaboradores. Essa equipe consiste de gerentes, diretores, coordenadores, *controller* e até, possivelmente, do presidente. O processo de elaboração pode ser direcionado por

dois modelos, segundo Padoveze (2003), com a abordagem de conduta de cima para baixo, totalmente centralizado e desenvolvido nos mais altos níveis da organização, sem um envolvimento substancial dos gerentes de nível hierárquico inferior. No extremo oposto a conduta de baixo para cima, totalmente descentralizado, os gerentes de níveis mais baixos da hierarquia organizacional se tornam a principal fonte de informações para a elaboração do orçamento. No entanto o que geralmente acontece é uma adaptação ao longo do percurso, sendo que o que irá definir o grau de centralização ou descentralização será o modelo de gestão adotado pela empresa.

Segundo Jiambalvo (2002) a maioria dos gerentes acredita que um processo de orçamento bem-sucedido requer uma abordagem de baixo para cima. Afinal, os gerentes de baixo escalão tem as melhores informações quanto as condições de operação que afetam seu departamento, tornando o orçamento mais realista.

Antes de elaborar o orçamento, os gerentes precisam determinar um período orçamentário adequado. Segundo Welsch (1986) o período usual do orçamento em geral compreende períodos de um a cinco anos. Geralmente o período de vigência do orçamento coincide com o período fiscal. E normalmente, quanto maior o período orçamentário, menos detalhado é o orçamento.

Segundo Jiambalvo (2002) o orçamento deve ser um documento abrangente de planejamento que reúne uma série de orçamentos setoriais construídos individualmente para integrar um todo. O autor afirma que os principais normalmente são: orçamento de vendas, orçamento de produção, orçamento de compras de material direto, orçamento de mão de obra direta, orçamento de custos indiretos de fabricação, demonstração de resultados orçada, orçamento de caixa e balanço patrimonial orçado.

O processo de previsão de vendas e elaboração do orçamento de vendas é o primeiro passo orçamentário. Esse orçamento deve ser o primeiro a ser feito porque os outros orçamentos não podem ser elaborados sem uma estimativa de vendas. Com base tendência de vendas é elaborado uma campanha de marketing. Uma vez estimado o plano de vendas o próximo passo deve ser quanto a produção.

Ao estimar o quanto vender deve ser decidido a quantidade a ser produzida que possa atender tal demanda. Além das vendas previstas deve se ter em conta a quantidade de estoque inicial e a quantidade desejada de saldo final para o estoque seguinte. Para se fazer o cálculo deve somar a quantidade de venda estimada com

o estoque desejado ao fim do período e subtrair este resultado pela quantidade inicial do estoque.

De acordo com a necessidade de produção e de estoque final surge o montante de materiais diretos que precisam ser comprados. Levando em conta que uma empresa deve ter uma certa quantidade de materiais diretos disponível ao final do período para serem utilizados no período subsequente. O montante a ser comprado deve ser calculado somando-se o montante necessário para a produção com o estoque final de material desejado e subtrair o saldo inicial de matéria direta.

O próximo passo é o orçamento de mão de obra direta que deve apresentar seu custo por período. Calcula-se o custo de mão de obra direta multiplicando-se o número de unidades produzidas em cada período pelas horas de mão de obra necessária por unidade produzida e pela taxa de remuneração horária.

Com o cálculo de custos diretos podemos evoluir para o orçamento de custos indiretos de fabricação, onde os custos fixos e variáveis são separados. O custo variável unitário de cada item de produção é multiplicado pela quantidade a ser produzida. E os custos fixos devem ser os mesmos em cada período.

As informações contidas nos orçamentos apresentados são utilizadas na elaboração da demonstração de resultado orçada. O valor de receita se origina do orçamento de vendas. A administração deve analisar com cuidado a demonstração de resultado orçada para assegurar-se de que o lucro previsto seja consistente com as metas da empresa. Se o lucro orçado não for considerado satisfatório, medidas devem ser tomadas para reduzir o custo e aumentar o lucro. Talvez a campanha de marketing possa ser intensificada para aumentar as vendas, ou o custo de materiais possam ser reduzidos através de negociação com os fornecedores. Caso a administração decida tomar algumas destas medidas para aumentar o lucro, então os orçamentos anteriores terão de ser ajustados para contemplar as mudanças previstas.

As informações apresentadas na demonstração de resultados orçadas são complementadas com o orçamento caixa. Neste orçamento, os gerentes planejam os valores e os períodos dos fluxos de caixa. Com este orçamento pode-se identificar se a empresa irá enfrentar dificuldades financeiras, mesmo que o valor de lucro ao fim do período seja substancial. Isso ocorre porque no decorrer de seu plano possa haver mais saídas do que entradas de caixa. Por exemplo, uma quantia relevante de lucro pode ser observada quando uma venda é realizada. Porém seu

recebimento pode ocorrer muitos meses depois onerando a reserva de caixa da empresa. Ao contrário, ao se preverem excessos de caixa, a empresa pode buscar um ganho financeiro com investimentos dos recursos que estão excedentes. De outro modo um saldo de caixa baixo é alarmante, porque a empresa pode não ter recursos suficientes para pagar os empregados e fornecedores. Deste modo o orçamento de caixa alerta antecipadamente a administração a respeito de possíveis problemas como este. Isto dá aos gerentes da empresa tempo suficiente para contratar empréstimos em condições favoráveis.

O balanço patrimonial orçado é o último componente do orçamento geral. Ele representa um balanço patrimonial projetado. Ele pode ser utilizado para analisar os resultados das decisões planejadas para a posição futura da empresa.

### 3.7 EXEMPLOS DE TIPOS DE ORÇAMENTO

Diversos métodos foram desenvolvidos no sentido de aprimorar a gestão orçamentária, com a evolução das estratégias alguns se tornaram obsoletos e outros foram desenvolvidos e adaptados. Serão apresentados a seguir dois modelos distintos de orçamentos que são usados atualmente por empresas públicas e privadas.

#### 3.7.1 Orçamento Contínuo

A tendência de um ciclo anual para o orçamento das empresas pode ser muito longo para determinados setores do mercado, empresas como as de tecnologia apresentam problemas com orçamento anual, devido ao ciclo de vida curto de seus produtos. O orçamento contínuo vem para suprir a falta de flexibilidade do orçamento anual, adaptando-se as constantes mudanças do ambiente e buscando o aprimoramento contínuo. (LUNKES, 2003)

É um sistema de orçamento que vem se tornando cada vez mais comum nas empresas. O orçamento contínuo tem como característica a revisão contínua, os dados do mês anterior são analisados e acrescenta-se, se necessário, novos dados para o mesmo mês do ano posterior. (WELSCH, 1986)

O principal objetivo deste orçamento é atualização contínua. Acrescenta-se no fim de cada ciclo um novo período, que pode ser de um a seis meses. Essa prática



mantém os gestores e colaboradores envolvidos no processo orçamentário, de forma que as variáveis sejam incorporadas no momento oportuno. Há situações que não podem ser previstas durante a elaboração do orçamento anual, esse processo contínuo é flexível o bastante para incluir novas variáveis no decorrer do ano. (LUNKES, 2003)

Na técnica do orçamento contínuo, quando o mês se encerra deve ocorrer a entrega do relatório orçamentário de maneira ágil, para que os envolvidos com o orçamento analisem os acertos e erros do período passado e verifiquem quais as mudanças necessárias para o período futuro. Em princípio o orçamento é elaborado para doze meses, porém no decorrer do primeiro mês, como exemplo, uma grave crise econômica retrai o consumo dos produtos ofertados pela empresa. Conseqüentemente a empresa poderá alterar sua estimativa de venda e produção para o próximo mês com alguns ajustes no orçamento após a identificação da mudança no mercado. Seguindo com o exemplo, com o reajuste de redução de vendas, a empresa poderá com antecedência, revisar a quantidade de compra de insumos e até mesmo cancelar a contratação de novos funcionários previstos no orçamento inicial. (LUNKES, 2003)

A base do orçamento contínuo está em um prazo dinâmico em função de um prazo fixo. Normalmente é elaborado em um prazo de doze meses, da forma que quando o mês atual termina o mesmo é acrescentado no fim do ciclo, completando novamente doze meses. (WELSCH, 1986)

Segundo Vaena e Huetz (1961) o orçamento contínuo deve acompanhar as mudanças que ocorrem durante o ciclo orçado, é elaborado e aprovado no início do ciclo, e sofre no decorrer do período reajustes contínuos, devido ao dinamismo do mercado real.

Segundo Lunkes (2003) o orçamento contínuo tem três grandes vantagens em relação aos outros orçamentos:

- facilidade de orçar períodos menores de forma ágil e contínua;
- Incorporação de novas variáveis;
- maior nível de detalhes e precisão.

Além de ser fácil de gerenciar, implementar e requerer menos tempo de elaboração.

Para concluir o orçamento contínuo é mais adequado para empresas que possuem o ciclo de vida do produto muito curto e a processos que exigem rapidez

nas adaptações. De qualquer forma, as empresas que utilizam outros métodos de orçamento podem utilizar da característica de revisões e adaptações do orçamento contínuo para incluir ou modificar variáveis a fim de tornar as estimativas mais precisas. (LUNKES, 2003)

### 3.7.2 Orçamento Base Zero – OBZ

O OBZ pratica uma técnica operacional de planejamento constituída sem levar em consideração as receitas e despesas realizadas no passado. (COSTA, MORITZ, MACHADO, 2007) Nesta técnica os responsáveis pela elaboração do orçamento estimam e justificam os valores orçados sem um referencial histórico, ou seja, como se a empresa estivesse iniciando suas operações naquele período. Desta forma segundo Lunkes (2003) a atividade da empresa será rediscutida não em função da quantidade de seus valores, mas por razão de sua importância no objetivo da empresa. Essa forma de planejar qualifica o OBZ ao conceito de custo-padrão ideal.

Com a maneira que o OBZ é elaborado possibilita maior controle de gastos e também melhor acompanhamento e conhecimento das atividades que originam os custos, o que gera maior confiabilidade das informações para a elaboração do planejamento da empresa. (COSTA, MORITZ, MACHADO, 2007)

Segundo Lunkes e Vertuoso (2003) o orçamento base zero serve como uma alternativa para solucionar um problema que acompanha os orçamentos: a perpetuação de ineficiências do passado. Isso ocorre porque o ano anterior não é utilizado como base para a elaboração orçamental do próximo ano.

O OBZ projeta todas as variáveis como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez. Para isso, este tipo de técnica requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes que seja tomada a decisão de alocação de recursos para cada departamento.

Para elaboração do OBZ cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias, em detalhe, a partir do ponto zero, para que estas sejam analisadas, avaliadas e classificadas por ordem de importância. (PYHRR, 1981)

Segundo Carvalho (2002, p.5) as principais características e objetivos do OBZ são:

- a) analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base zero;

- b) focalizar os objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- c) assegurar a correta alocação de recursos com base no foco do negócio e nos fatores-chave do negócio;
- d) aprovar o nível de gasto após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- e) desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas; e
- f) fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

O processo de elaboração do OBZ exige que o gestor justifique, detalhadamente, todas as dotações solicitadas em seu orçamento. Deve ser elaborado um pacote de decisão<sup>1</sup> para cada atividade ou operação que deve incluir análise de custo, finalidade, alternativas, medidas de desempenho e consequência de não executar tal atividade. (LUNKES, VERTUOSO, 2003)

Com a informação contida nos pacotes de decisão a administração ou gerência consegue identificar e priorizar tais pacotes para alocar os recursos de acordo com seu nível de importância. (PYHRR, 1981)

O pacote de decisão pode ser dividido em unidades menores, chamada Variável Base Zero (VBZ), e a VBZ pode ser divididas em vários Núcleos Base Zero (NBZ). O NBZ, segundo Lunkes (2003) é a fonte de onde são retiradas as informações para a elaboração do orçamento. Como exemplo o pacote de decisão – alugueis – pode ser dividido em alugueis de imóveis e alugues de veículos (VBZ) e por consequência este gasto fará parte de um NBZ.

Segundo Lunkes e Virtuoso (2003) para se elaborar o orçamento base zero da unidade é preciso identificar os donos dos pacotes de decisão e as variáveis base zero atuantes. Os donos dos pacotes deverão estudar e conhecer bem a atual estrutura, dimensionar a estrutura para o próximo período, elaborar a memória de cálculo para cada variável base zero e justificar a solicitação dos recursos. Cada VBZ deve possuir um responsável por sua elaboração, controle e monitoramento. Qualquer gasto realizado na unidade deve ter a aprovação do dono da VBZ.

O acompanhamento do OBZ é importante para verificar o planejado frente ao realizado. Caso as metas almejadas não sejam atingidas, o dono da VBZ deve justificar as variações e implementar um programa de melhoria, após diagnosticar as causas que levaram ao resultado divergente com o esperado. (LUNKES, VIRTUOSO, 2003)

---

<sup>1</sup> O pacote de decisão é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo que a gerência possa avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos (PYHRR, 1981)

Uma desvantagem do OBZ refere-se ao tempo gasto para sua elaboração, essa forma de orçamento pode ser bastante burocrática devido a justificação e aprovação dos gastos. Por outro lado existem muitas vantagens de se implantar o OBZ. Ele gera informações detalhadas relativas a recursos e objetivos, destaca excessos e duplicidades entre atividades e departamentos, concentra-se nas reais necessidades e não em avaliações com períodos anteriores e cria uma atitude interrogativa e investigativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado.

#### **4 A CONSTRUÇÃO DE CENÁRIOS COMO AUXÍLIO AO ORÇAMENTO**

Desenhar cenários implica em desenvolver um conjunto plausível de combinações possíveis e imagináveis. Essa percepção de cenários futuros e a capacidades de antecipação formam uma das primeiras formas do planejamento, que se desenvolve com a escolha da estratégia a ser tomada e seu encadeamento no tempo, e também com o relacionamento do agente com os demais atores do contexto. (TONI, 2006)

Segundo Heijden (1996) a construção de cenários não é um processo isolado, mas requer um exercício contínuo de conversão estratégica. As organizações enfrentam dificuldades em assimilar que o processo de criação de cenários não é a aplicação de atividades pronta, estática e predeterminada. O processo como um todo é coletivo e envolve um alto grau de interação de ideias e suposições. Colaboradores internos e externos devem auxiliar com suas especialidades para que a diversidade de ideias enriqueça os cenários. Por essas razões o exercício de técnica de desenvolvimento de cenários atende somente as necessidades de uma organização específica, não há a possibilidade de transferência de conhecimento com pacotes prontos para mais de uma organização. Godet (2000) afirma que na prática não existe um único método para o desenvolvimento de cenários, mas uma variedade de métodos para sua construção, sendo alguns mais simples e outros bem complexos.

Por estar pensando e interagindo com o futuro e suas múltiplas possibilidades, o processo não se relaciona apenas com conhecimentos articulados e codificados, mas faz o uso de ideias e percepções tácitas em constante construção. Deve se ter em consideração que nenhum indivíduo isolado comandará as tendências, já que estas são construídas pela interação de fatores chave. Alguns eventos e agentes identificados deverão receber atenção especial, pois estes devem possuir diferentes impactos em diferentes épocas, países ou organizações além de não necessariamente agirem de modo colaborativo, as vezes, ao contrário, suas ações são conflitantes entre si. (HEIJDEN, 1996)

Huss afirma (1988) que a previsão exata da sequência de eventos não é o resultado mais importante da ferramenta de cenários, antes disto, o foco deve ser a dinâmica do ambiente, as tendências-chave e os limites dos desfechos do futuro para o qual se pretende planejar. Isso irá auxiliar os tomadores de decisão a prever

os pontos de inflexão ou ao menos identificar quando as condições estão presentes para uma resposta estratégica.

Segundo Schwartz (2000) a organização deve iniciar a construção de cenários escolhendo de três a cinco futuros mais representativos e refletir sobre eles, identificando as informações necessárias para aprender a se posicionar em suas múltiplas possibilidades. A escolha de um único cenário futuro imobiliza a organização em torno de uma solução única, a flexibilidade e agilidade das reações caso o futuro não ocorra conforme o esperado são comprometidas e resultarão em más decisões. Desta forma o objetivo da construção de cenários não é um modelo preciso do amanhã, mas pensamentos e soluções estratégicas mais ágeis e abrangentes.

É interessante que os responsáveis pelo desenvolvimento dos cenários desenvolvam uma apresentação estimulante dos cenários com o objetivo de envolver e provocar reações mais reais entre os envolvidos. (Schwartz, 2000) Muito embora, normalmente, não se utilizem recursos cenográficos propriamente ditos com o intuito de “criar a cena”, é recomendado o uso de recursos audiovisuais que estimulem a imersão dos participantes no ambiente proposto. A ideia é, portanto, envolver os colaboradores na “cena” futura e instigar sua imaginação nesse “ambiente”.

A elaboração de cenários depende da combinação de muitas variáveis: do grau de informação disponível, da legitimidade do processo decisório, do nível complexo do problema e do grau de governabilidade dos planejadores. Quanto maior o âmbito temático do problema, e menor o nível de governabilidade dos atores que planejam, mais difícil será a construção do cenário. (TONI, 2006)

O primeiro passo normalmente é identificar as variáveis mais importantes para o cenário, de acordo com o âmbito do problema, a abrangência das operações e as diretrizes da instituição. A seguir devem ser construídos três hipóteses básicas sobre o cenário: um cenário de trajetória mais provável, uma variação otimista da trajetória provável e uma variação pessimista do cenário provável. Também deve-se definir, com muito cuidado, as hipóteses de comportamento para cada variável em cada cenário e ter atenção sobretudo para aquelas variáveis mais críticas e incertas, pois caso essas venham a ser confirmadas no futuro devem impactar os projetos com mais intensidade. (BUARQUE, 2003)

Segundo Toni (2006) para elaborar um cenário de maneira eficaz é necessário evitar os extremos, a utilização simples da projeção linear de tendências passadas ou a projeção de um quadro de absolutas descontinuidades e rupturas da normalidade do sistema social, econômico e político.

Com as três dimensões de cenário concluídas, será necessário fazer a revisão dos resultados esperados de cada projeto e identificar quais são as suas vulnerabilidades. A partir destas vulnerabilidades devem surgir outras ações ou novos projetos capazes de dar suporte para o resultado do projeto original. Outro fator importante é a identificação de trajetórias secundárias ou pontos de bifurcação que devem originar planos de contingência.

O grupo que construiu o cenário deverá monitorar a sua evolução, ou definir outros membros para esta tarefa, para avaliar a gestão e execução do plano no cenário. Se não houver acompanhamento do desenvolvimento no cenário ao longo da execução do plano, não será justificado o tempo e os recursos gastos em sua elaboração. Da mesma forma que a instituição que desenvolve os cenários deverá estar preparada para reagir rapidamente e de forma consciente as variações do mercado, pois supõe que tais variações foram corretamente previstas no cenário.

Para outro autor Schoemaker, (1992), o processo de construção de cenários deve contemplar as seguintes etapas:

1ª) Isolar a decisão que se quer tomar: segundo este autor o cenário pode ser muito eficaz para resolver uma situação específica com questões de tomadas de decisão estratégica, porém o cenário se torna quase que impotente para sanar vários problemas de uma única vez.

2ª) Isolar fatores-chave que afetam essa decisão: existem vários fatores que conduzem a situação atual até o momento futuro esperado. Alguns fatores são constantes e não se transformam dentro deste período de tempo, como exemplos o clima e a geografia em geral. Existem outros fatores chave que tendem a mudar de modo previsível no decorrer do processo, esses fatores são chamados de evolutivos e como exemplo cita-se o crescimento populacional e a evolução de preços. Há ainda outros fatores chave que apresentam uma característica totalmente imprevisível requerendo atenção e até construção de cenários alternativos que contemplem sua volatilidade, esses fatores são chamados de erráticos.

3ª) Construção de cenários: é o momento de elaborar o conjunto de futuros sobre o qual a organização irá refletir, deve articular um e desenvolver o

conhecimento do presente com as projeções em torno dos fatores chave constantes, evolutivos e erráticos.

4ª) Aprendizado organizacional sobre as estratégias viáveis para cada um dos cenários: na verdade o objetivo principal desta técnica de cenários já acontece durante a elaboração dos cenários quando os colaboradores envolvem-se no processo sistemático de planejar o futuro, de outra forma, quando ocorre a necessidade de tomadas de decisões de forma ágil o ciclo de aprendizado será completo.

Ainda Segundo Schoemaker, (1992) existem outros fatores importantes no processo de construção de cenários, são eles:

- Definição do escopo. Identifica o horizonte temporal e o assunto de maior relevância para a empresa neste período.
- Identificação dos principais grupos de interesse. Revela as atividades, os interesses e posicionamentos relacionados aos agentes que possam estar interessados, que possam ser afetados ou que possam ter influência nos assuntos referentes ao cenário.
- Identificação das tendências básicas. É avaliada a influência de cada variável relevante para o cenário no ambiente político, econômico, social, tecnológico, dentre outros. Essa influencia pode ser classificada como positiva, negativa ou incerta.
- Identificação das incertezas relevantes. Neste momento deve-se evidenciar os eventos cujos resultados serão incertos e que afetarão de forma significativa os assuntos relacionados ao cenário. Para cada incerteza deve-se identificar os possíveis resultados.
- Construção do cenário. Utilizando das variáveis abordadas com a separação de todos os elementos positivos em um cenário e todos os negativos em outro, definem-se em linhas gerais os cenários esperados. A maioria dos cenários devem ser criados com as características e opções que caminham da mais otimista a pessimista, passando pelas situações intermediárias. Porém como os colaboradores do processo do cenário tendem a identificar as posições intermediárias como as mais prováveis acabam concentrando suas reflexões sobre elas e enfraquecem a abrangência da técnica.



- Testar a consistência e plausibilidade. Para cada cenário deve-se verificar a compatibilidade das tendências com o horizonte escolhido, a consistência das combinações de resultados das incertezas e a sua estabilidade relacionando com as possíveis reações dos grupos de interesse.
- Identificação das necessidades de pesquisa. No desenvolvimento dos cenários devem surgir os chamados pontos cegos de conhecimento que são incertezas que devem incentivar o início de uma pesquisa sobre suas tendências.
- Desenvolvimento de modelos quantitativos. Identificar, quantificar e explicitar de forma coerente as ações e reações que surgem no decorrer dos cenários.
- Evolução para cenários de decisão. Em um processo iterativo deve-se convergir para cenários preferenciais, segundo a expectativa da instituição, que acabam auxiliando a decisão sobre estratégias e reações predefinidas.

A aprendizagem através dos cenários ocorre a partir de quatro elementos: o uso efetivo do conhecimento, o desenvolvimento da lógica nos gestores, a discussão e diálogo coletivo e o fornecimento contínuo de insumos para a tomada de decisão. (FAHEY, RANDALL, 1998)

#### 4.1 O MÉTODO DELPHI NA CONSTRUÇÃO DE CENÁRIOS

O método Delphi é um entre muitos que podem ser usados para a projeção de cenários. Este método ganhou conhecimento no início da década de 1950 através da Rand Corporation, esta instituição utilizou da técnica para desenvolver procedimentos e aprimorar a visão de especialistas na previsão da área tecnológica, desenvolvendo um consenso de suas opiniões. (WRIGHT, 1994) O método Delphi tem como objetivo estruturar e organizar o processo de comunicação coletiva, permitindo a um grupo selecionado debater sobre um problema complexo.

Essa ferramenta para a construção de conhecimento pode ser utilizada para o desenvolvimento de um ou vários resultados, e deve assegurar uma grande variedade de opções sobre o assunto em estudo, deve estimar o impacto e consequências de decisões específicas para avaliar a aceitabilidade de todas as opções possíveis. (WILSON, 2003)

O método contém três premissas básicas. A primeira é a prática do anonimato dos participantes, pois se pretende reunir as ideias dos especialistas de maneira que a opinião de um não influencie o posicionamento dos outros. A segunda premissa é a informação estatística dos resultados após cada rodada de questões. É importante fornecer esse tipo de informação para que os participantes tomem conhecimento de qual sua posição perante o grupo. Outro benefício da representação estatística é a possibilidade de acompanhamento do processo de criação do consenso entre os especialistas. A última premissa é o *feedback* de respostas do grupo para reavaliação nas rodadas subsequentes. Todas as respostas devem ser tabuladas e reenviadas, anonimamente, aos participantes, para que suas visões possam ser reavaliadas. Esse método é recomendável quando não existem dados quantitativos ou estes não tem uma projeção para o futuro confiável. (WRIGHT, 1994)

O processo básico da técnica Delphi pode ser descrito de maneira simples. Um questionário circula inúmeras vezes por um grupo de participantes escolhidos, geralmente peritos no assunto abordado no questionário, o objetivo é atingir um consenso nas respostas. Deve existir uma equipe de coordenação que prepara o questionário e o distribui individualmente e posteriormente divulga uma tabulação das respostas quantitativas de maneira estatística, definido a mediana e os quartis. O resultado estatístico deverá ser entregue aos participantes na rodada seguinte. Quando existem informações qualitativas a coordenação deve relacioná-las as projeções quantitativas correspondentes. A cada rodada as perguntas são novamente distribuídas entre os participantes, que devem reavaliar suas respostas frente os dados estatísticos extraídos das respostas da rodada anterior, e se posicionar novamente com novas previsões e justificativas. A conclusão do questionário deve ser alcançada quando após sucessivas rodadas, as divergências de opiniões dos participantes tenha se concentrado a um nível satisfatório, e a resposta desta última rodada será considerada como a previsão do grupo para o cenário questionado.

O uso incorreto da técnica pode gerar problemas graves aos organizadores. O primeiro risco é a possibilidade de forçar o consenso de opiniões, pois se o objetivo do consenso for informado aos participantes estes tenderiam a se posicionar de maneira a colaborar para este objetivo. O questionário caso não seja corretamente elaborado pode conter ambiguidades e conteúdo com tendências para algumas respostas. Como as questões são de responsabilidades dos organizadores, por

motivos de conflito de interesses, essas questões podem trazer implícitos pontos de vista, que nortearão indevidamente o debate. O tempo para a realização do processo completo é outro fator de risco para o método. Caso ocorra uma demora excessiva entre as rodadas os participantes podem perder o foco e até apresentar grandes níveis de desistência da participação. (WRIGHT, 1989)

A técnica Delphi deve promover o surgimento de cenários singulares e complexos, com informações necessárias para preparar as organizações na construção de estratégias de médio e longo prazo para o cenário esperado. Tais informações agregam ao planejador estratégico conhecimento de hipóteses suficientes para a redefinição de visão, missão e valores de sua empresa. A decisão estratégica encontrará nos cenários suporte e informação para um desenvolvimento equilibrado e flexível do orçamento.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sempre que a organização tiver de refletir para elaborar respostas às perguntas cruciais sobre o futuro, o trabalho de desenvolver os cenários já terá sucesso em seu objetivo. Se tivermos uma variedade de cenários, como sugere a técnica, teremos mais de uma resposta, e a busca por estratégias válidas para mais de um ou todos os cenários é de extrema importância. (Schwartz, 2000).

No processo de exploração das respostas obtidas, Schwartz,(2000) afirma que deve-se utilizar das decisões preparadas (Cenário + Resposta Estratégica) de três maneiras, individualmente ou em conjunto:

a) Abandonar a estratégia atual por aquela formulada no processo

Segundo o autor é pouco provável que após uma organização desenvolver o processo de elaboração de cenários, sua estratégia corrente saia “ilesa”. O mais provável é que as discussões acabem por mudar posturas e planejamentos atuais, mesmo antes de concluído o trabalho de construção de Cenários.

Desta forma aplicando o desenvolvimento de cenários como ferramenta de auxílio ao orçamento empresarial tende a tornar o orçamento mais completo, com uma abrangência de discussões e prospecções mais aguçadas. Porém a adequação da nova estratégia com as informações dos cenários deverá se adaptar a característica do tipo de orçamento que a empresa utiliza. Os orçamentos com maior flexibilidade como o orçamento contínuo devem demonstrar maior suporte para mudanças no decorrer do período orçamental.

b) Identificar as estratégias robustas que nos preparem melhor para os diversos futuros

Durante o processo de uso da Técnica de cenários, muitas respostas estratégicas emergirão dos debates advindos. Algumas delas apresentam-se válidas para os diversos cenários futuros imaginados, sendo denominadas de Estratégias Robustas por essa capacidade de resistir a diferentes contextos e ambientes.

Essas estratégias robustas serão aquelas que se desenvolvem com um bom nível de rendimento para uma grande variação de mercado. Por isso tendem a ser as mesmas estratégias que o grupo relacionado para a elaboração e execução do orçamento empresarial.

c) Criar situações favoráveis e impedir que se produzam aquelas julgadas desfavoráveis à organização

Esta atitude está ligada à possibilidade de a empresa, ciente das possibilidades abertas adiante, tomar atitudes de gestão que neutralizem os efeitos indesejáveis correlacionados ao surgimento desse cenário desfavorável.

Bontempo (2000) avalia a técnica de cenário sob o ponto de vista do planejamento estratégico, e afirma que os cenários podem ser usados para: identificação de sinais de advertência; avaliação da solidez de suas competências; desenvolvimento de melhores opções estratégicas; avaliação do risco e retorno de cada opinião frente às incertezas; auxílio na comunicação e informação da empresa; desenvolve o pensamento global de atuação no mercado com alianças e posicionamentos estratégicos.

Dentre as metodologias de gestão, a técnica de cenários vem assumindo lugar de extrema importância como suporte ao processo de tomada de decisão nas empresas. A correta utilização desta técnica permite ao gestor, agir com mais confiança e melhor conhecimento da incerteza presente no ambiente organizacional. O que garante, no processo decisório, que as decisões sejam tomadas com mais qualidade, criatividade, segurança e, por conseguinte, agilidade. (MORITZ, PEREIRA, 2005)

Os cenários prospectivos são plausíveis, surpreendentes e têm o poder de quebrar paradigmas antigos. Criar cenários exige dos tomadores de decisão os questionamentos de pressupostos a tempo estabelecidos sobre como o mercado funciona, para que enxerguem possibilidades de decisão que, de outra forma, seriam perdidas ou ignoradas. (MORITZ, PEREIRA, 2005) Um dos principais objetivos é desenvolver os projetos com a maior probabilidade de retornos positivos sobre qualquer um dos cenários esperados. (HEIJDEN, 2009)

Godet (2000) afirma que os conceitos de estratégia e prospecção de cenários estão intimamente ligados. Para o autor a prospecção utiliza-se de pré-atividade e pró-atividade e a estratégia usa visão de futuro e inovação.

Sendo que a ferramenta do orçamento formaliza e unifica as expectativas do futuro com os objetivos da empresa. Os conceitos convergem na medida que a estratégia se beneficia e direciona suas escolhas conforme o processo prospectivo identifica o futuro, permitindo a antecipação e escolha de possíveis e desejáveis mudanças (pré-atividade) e a preparação das atitudes para provocar as mudanças esperadas (pró-atividade).

## REFERÊNCIAS

- ANSOFF, H. Igor & McDONNELL, Edward J. – ***Implantando a Administração Estratégica***. São Paulo: Atlas, 1993.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BIO, S. R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1988.
- BODINI, V.L. **Uso da análise estrutural prospectiva para a identificação de fatores condicionantes da competitividade na agroindústria brasileira**. Florianópolis: UFSC, 2001.
- BUARQUE, S. (2003) **Metodologias e Técnicas de Construção de Cenários Globais e Regionais**, TD 939, IPEA, Brasília.
- CATELLI, Armando. (2001), **Gestão econômica de organizações governamentais**, in Anales del Séptimo Congreso Internacional Del IIC y II Congreso-ACODI 2001. Léon, Espanha, jul.
- CHIAVENATO, I. **Administração de Empresas: Uma abordagem contingencial**. 3ª ed. São Paulo: Makron Books, 2002.
- CHURCHMAN, C. W. **Introdução A Teoria Dos Sistemas**. Petrópolis: Vozes, 1972.
- FAHEY, L., RANDALL, R. M. **MBA curso prático: estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- FAHEY, L.; RANDALL, R.M. **Learning from the future –competitive foresight scenarios**. New York: Wiley, 1998.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3.edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- GRISI, C.C.H. & BRITTO, R.P. **Técnica de Cenários e o Método Delphi: uma aplicação para o ambiente brasileiro**. In: Seminários em Administração FEA-USP, 6., 2003, São Paulo. Anais... Disponível em: < <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/6semead/MKT.htm> >. Acesso em: 29 abr. 2015.
- HITT, A. Michael; IRELAND R. Duane; HOSKISSON, Robert E. **Administração estratégica : competitividade e globalização**; [tradução All Tasks]. – 2. ed –São Paulo : Cengage Learning, 2011.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- HORNGREN, C. T.; **INTRODUCTION TO MANAGEMENT ACCOUNTING**. (6th Edn) Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: LTC, 2002.

MAHER, Michael; Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração / tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MATUS, C. (1993) **Política, Planejamento e Governo, Tomo I e II, IPEA, Brasília.**

MORITZ, Gilberto de Oliveira; PEREIRA, Maurício Fernandes. **Revista de Ciências da Administração** – v.7, n.13, jan/jul 2005

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

POPCORN, F; HANFT . **O dicionário do futuro**: as tendências e expressões que definirão nosso comportamento. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na Administração de Empresas: Planejamento e Controle**. 2. Edição. São Paulo: Atlas, 1983.

SCHWARTZ, Peter - **A Arte da Previsão**. São Paulo: Página Aberta Editores Ltda., 1ª ed., p. 107-108, 1995.

SCHWARTZ, P. **A arte da visão de longo prazo**. São Paulo: Editora Nova Cultural, 2000.

SHIM, J. K; SIEGEL, J. G. **Budgeting basics and beyond**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

WILSON, A. **Self-employed Nurse Entrepreneurs Expanding the realm of nursing practice**: A Journey of Discovery. Adelaide: University of Adelaide, 2003.

WRIGHT, James. **A técnica Delphi**. Programa de Estudos do Futuro, Fia/Usp, Apostila, 1994.