

PAULO CESAR SCARPIN

**GESTÃO EMPRESARIAL: UM MODELO INTEGRANDO
O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A OPERAÇÃO**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Gestão de Negócios – turma 2009.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2010

Dedico este estudo as instituições de ensino, as organizações e as pessoas que possam usufruir deste material.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade deste curso.

A minha esposa pelo apoio e compreensão de meu esforço para conclusão deste estudo.

E a todos os docentes que contribuíram para a concretização deste curso.

“A melhor maneira de prever o futuro é criá-lo”

Peter Drucker.

RESUMO

SCARPIN, Paulo Cesar. GESTÃO EMPRESARIAL: UM MODELO INTEGRANDO O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A OPERAÇÃO. As empresas buscam cada vez mais competitividade no mercado globalizado, sob esta visão o estudo procura identificar os pontos de integração entre o planejamento estratégico e operacional, definindo um modelo de integração para as empresas a fim de proporcionar uma vantagem competitiva no mercado atual. O estudo foi concebido utilizando as fontes de informação formal como pesquisa bibliográfica, enfatizando o planejamento estratégico, tático e operacional como forma de direcionamento da empresa e o plano orçamentário como forma de ferramenta de projeção, acompanhamento e avaliação dos resultados. O modelo de integração corresponde à forma de gestão em consonância com os planejamentos estratégicos, táticos e operacionais, ao processo orçamentário como fonte de informação, como ferramenta de projeção e acompanhamento do realizado, servindo de fonte de informação para o processo decisório em opção por diversas alternativas possíveis, direcionando a implantação para obtenção de agilidade e segurança nas atividades da empresa e ainda apresenta sob a forma de processo de controle e feedback sobre as ações da empresa perante seu planejamento e seu realizado em decorrência das interações da empresa com suas diversas perspectivas e seus objetivos definidos. Como principal vantagem deste modelo infere-se a integração entre o planejamento e a operação da empresa, a importância de cada processo abordado como indispensável para o sucesso da organização, quando observados como um conjunto de medidas sucessíveis evidencia-se a sua necessidade e sua contribuição como modelo de vantagem empresarial desde a definição da necessidade de gestão, planejamento, decisão, implantação, controle e feedback sobre suas atitudes e ações para alcance de seus objetivos.

Palavras-chave: Gestão Empresarial; Planejamento Estratégico; Orçamento; Modelo de Integração; Vantagem Competitiva.

SUMÁRIO

LISTA DE GRÁFICOS	viii
LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE QUADROS	x
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	1
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	2
1.3 OBJETIVOS	2
1.3.1 Objetivo geral	2
1.3.2 Objetivos específicos	3
1.4 ASPECTOS METODOLÓGICOS	3
1.5 ESTRUTURA DA MONOGRAFIA	4
2 DESENVOLVIMENTO	5
2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO	5
2.1.1 Planejamento estratégico	6
2.1.2 Planejamento tático	7
2.1.3 Planejamento operacional	8
2.1.4 Importância planejamento estratégico	8
2.1.5 Desafios do planejamento estratégico	9
2.2 CONCEITO DE ORÇAMENTOS EMPRESARIAIS	10
2.2.1 Orçamento sob a visão de estrutura e finalidade	12
2.2.1.1 Orçamento operacional	12
2.2.1.2 Orçamento de caixa	12
2.2.1.3 Orçamento de investimento	13
2.2.2 Orçamento sob a visão de nível de atividade	13
2.2.2.1 Orçamento estático	13
2.2.2.2 Orçamento flexível	14
2.2.3 Orçamento sob a visão de período de tempo	14
2.2.3.1 Orçamento periódico	14
2.2.3.2 Orçamento contínuo	15
2.2.4 Orçamento sob a visão de projeção de valores	15
2.2.4.1 Orçamento incremental	15

2.2.4.2 Orçamento base zero	15
2.2.4.3 Orçamento por atividade	16
2.2.5 Vantagens do orçamento.....	16
2.2.6 Problemas e limitações na elaboração de um orçamento	17
2.3 PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS EM EMPRESAS DO PARANÁ.....	20
3 MODELO DE INTEGRAÇÃO SUGERIDO.....	24
3.1 PROCESSO DE GESTÃO.....	24
3.2 PROCESSO ESTRATÉGICO	25
3.2.1 Diagnóstico estratégico.....	26
3.2.1.1 Ferramentas para apoio ao diagnóstico estratégico.....	27
3.2.2 Definição da estratégica	28
3.2.2.1 Ferramentas para apoio a estratégia.....	30
3.2.3 Definição dos objetivos.....	32
3.2.4 Plano de ação.....	33
3.2.5 Implantação do Plano Estratégico	33
3.2.6 Avaliação e controle	34
3.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	35
3.3.1 Orçamento de vendas.....	37
3.3.2 Orçamento de produção	38
3.3.3 Orçamento de capital.....	40
3.3.4 Orçamento de RH e despesas administrativas.....	41
3.3.5 Orçamento de caixa.....	41
3.3.6 Démonstrativos contábeis.....	41
3.3.7 Controle orçamentário	42
3.4 PROCESSO DECISÓRIO	42
3.5 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO.....	44
3.6 PROCESSO CONTROLE E REALIMENTAÇÃO.....	48
3.6.1 BSC como modelo de mensuração de desempenho.....	48
4 DISCUSSÃO	53
5 CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	20
GRÁFICO 2 – UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO OPERACIONAL	21
GRÁFICO 3 – UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO	21
GRÁFICO 4 – ORÇAMENTO QUANTO AO NÍVEL DE ATIVIDADE	22
GRÁFICO 5 – ORÇAMENTO QUANTO A PROJEÇÃO DE VALORES.....	22
GRÁFICO 6 – REALIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	23

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - PLANO TÁTICO E OPERACIONAL	8
FIGURA 2 – MODELO DE INTEGRAÇÃO.....	24
FIGURA 3 – PROCESSO DE GESTÃO.....	25
FIGURA 4 – PROCESSO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	26
FIGURA 5 – MODELO SWOT.....	27
FIGURA 6 – MODELO DAS 5 FORÇAS	28
FIGURA 7 – MODELO DE ESTRATÉGIA DE NEGÓCIO	29
FIGURA 8 – MATRIZ BCG.....	31
FIGURA 9 – MATRIZ DE ANSOFF	32
FIGURA 10 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM INDÚSTRIAS	36
FIGURA 11 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM VAREJOS	36
FIGURA 12 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM SERVIÇOS.....	37
FIGURA 13 – HIERARQUIA DOS PROCESSOS	47
FIGURA 14 – CICLO DA MELHORIA CONTÍNUA NOS PROCESSOS	48
FIGURA 15 – PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD.....	51

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - COMPARATIVO ENTRE OS PLANEJAMENTOS.....	6
QUADRO 2 - ABORDAGENS DOS ORÇAMENTOS.....	11

1 INTRODUÇÃO

A competitividade nos negócios e a sobrevivência das empresas tem hoje fundamental importância e exerce forte impacto sobre a gestão dos negócios, onde cada vez mais, se faz necessário um planejamento adequado e um portfólio de informações com rapidez, confiabilidade e qualidade para a tomada de decisão precisa.

Ao longo das últimas décadas, as exigências do mercado foram se somando a fatores já esperados de desempenho empresarial, aumentando a complexidade da gestão. Neste cenário, um diferencial competitivo passa a ser a tecnologia gerencial, exigindo das empresas um posicionamento definido e reconhecido pelo mercado. O ambiente empresarial é mais turbulento e complexo, o que impõe uma compreensão melhor e um efetivo gerenciamento das atividades da empresa, envolvendo seu planejamento e controle.

O sistema de gestão é um ingrediente crucial da capacidade de resposta a mudanças do ambiente, pois determina o modo pelo qual a administração percebe os desafios, diagnostica seus impactos, decide o que fazer e põe em prática suas decisões.

Neste intuito um bom plano estratégico aliado com o orçamento empresarial, situado em um contexto de gestão é o conjunto assertivo para o direcionamento da empresa, para a gestão dos recursos e para um estabelecimento de metas que proporcione as empresas se anteverem as possíveis mudanças.

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Em ambientes de negócios, a busca de competitividade tem demandado uma maior capacidade de lidar com as mudanças. As organizações se vêm forçadas a adequar seus padrões e procedimentos. Essas transformações têm afetado significativamente a tarefa de gerenciar a operação, refletindo em uma busca intensa da aplicação de tecnologia.

A concorrência global e a evolução constante do mundo que conhecemos exigem das empresas grande rapidez de adaptação e antecipação de ações preventivas as mudanças, a fim de possibilitar sua continuidade no mercado.

Neste contexto, a utilização da ferramenta gerencial de planejamento estratégico como modo de análise e direcionamento da empresa aliado à ferramenta de gestão da previsão de recursos através do orçamento empresarial, proporciona maior competitividade e continuidade da empresa.

O orçamento empresarial, devido à necessidade das empresas de estarem preparadas para os desafios do mercado, principalmente na gestão do recurso financeiro, nos remete a conhecimento mais detalhado.

O estudo busca o questionamento das abordagens sobre orçamentos apresentados na literatura e visa à apresentação de um modelo de orçamento empresarial que leve em consideração as atuais necessidades organizacionais, integrando o orçamento com o planejamento estratégico da empresa.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

O acervo sobre o assunto pesquisado nos remete a examinar as deficiências apresentadas na utilização de um ou outro modelo orçamentário e na verificação da falta de integração entre o planejamento estratégico e o orçamento empresarial.

De que forma pode-se integrar o planejamento estratégico com a ferramenta de orçamento e quais os modelos a serem utilizados?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O estudo visa questionar os modelos orçamentários disponíveis e desenvolver um modelo que possibilite vantagens competitivas as empresas, integrando o planejamento estratégico e o orçamento empresarial, de forma que possibilite uma vantagem competitiva.

1.3.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos pontuam-se:

- a) Enfatizar a necessidade de planejamento estratégico;
- b) Apresentar as vantagens e limitações em cada modelo orçamentário;
- c) Levantar pontos de integração entre o planejamento estratégico e o orçamento;
- d) Desenvolver um modelo que possibilite sua utilização como uma ferramenta de integração do plano estratégico com o operacional.

1.4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A abordagem qualitativa utilizada é a pesquisa documental, constituída pelo exame de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reexaminados com vistas a uma interpretação nova ou complementar. A referente pesquisa caracteriza-se quanto à abordagem do problema como uma metodologia qualitativa, visto que, a metodologia qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são fundamentais no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

Quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se pela relação descritiva em função de apresentar as características de determinado fenômeno, tendo por premissa buscar a resolução de problemas através da análise e descrições objetivas por meio de técnicas e validação de conteúdo analisando seus dados indutivamente e tendo como principais focos de abordagem o processo e seu significado. Na pesquisa descritiva não há interferência do investigador, que apenas procura perceber as características do fenômeno.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, caracteriza-se pela análise bibliográfica porque, abrange a leitura, apreciação e interpretação de materiais já escritos. Isso porque a pesquisa bibliográfica tem por objetivo conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre determinado tema, as distintas concepções, os fundamentos, as correntes teóricas, os autores mais importantes, bem como posicionar-se claramente em relação a cada um deles, dando suporte a todas as fases de qualquer tipo de pesquisa.

1.5 ESTRUTURA DA MONOGRAFIA

A estrutura da monografia esta definida em 5 capítulos, onde o capítulo 1 se refere a introdução com a descrição da situação problema, a abordagem do problema de pesquisa, os objetivos planejados sobre o estudo, a metodologia aplicada e a apresentação da estrutura do trabalho.

O capítulo 2 aborda os conceitos e definições sobre o planejamento estratégico e o orçamento, tidos como base de todo levantamento de dados e indagações, com algumas considerações sobre os possíveis problemas e as vantagens sobre as ferramentas citadas.

O capítulo 3 apresenta o modelo sugerido para a integração entre o processo de planejamento estratégico, planejamento tático e operacional, bem como, bem como as ferramentas e o conjunto de gestão a ser mais vantajoso e com desempenho mais satisfatório.

O capítulo 4 transcreve algumas discussões sobre o tema e o modelo sugerido, apresentando comentários sobre cada item mencionado proporcionando as vantagens, problemas e modos de adaptação em cada caso.

O último capítulo traz em suma a conclusão sobre o trabalho realizado, seguido das referências bibliográficas recomendadas utilizadas na realização do trabalho.

2 DESENVOLVIMENTO

As empresas buscam a competitividade no intuito de sustentação e sobrevivência no longo prazo. A competitividade é atender simultaneamente os requisitos de mercado, as necessidades dos clientes, com os requisitos internos da empresa em busca de objetivos estratégicos. Na gestão empresarial atual, não é mais suficiente gerenciar a empresa como um objeto específico é preciso gerenciar o negócio da empresa, envolvendo fatores, influências, recursos e variáveis externas e internas, direcionando a empresa para um único caminho e integrando sinergias para o alcance dos objetivos.

2.1 CONCEITO DE PLANEJAMENTO

Segundo Barbosa e Brondani, (2005, p. 32), planejamento é o processo contínuo de elaboração sistemática de objetivos e ações alternativas em implicações futuras de decisões presentes.

Planejamento é a parte fundamental da administração e tem suas origens nas mais remotas civilizações, desde o momento que o homem precisou realizar tarefas e organizar recursos disponíveis. (SILVA, 2001, p. 63)

De acordo com Padoveze (2005, p. 25) o planejamento se divide em Planejamento Estratégico, Planejamento Tático e Planejamento Operacional, veja no quadro 1 o comparativo entre os planejamentos citados.

QUADRO 1 - COMPARATIVO ENTRE OS PLANEJAMENTOS

ATIVIDADES	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	PLANEJAMENTO TÁTICO	PLANEJAMENTO OPERACIONAL
Enfoque	Situações operacionais	Situações de médio prazo	Sobrevivência e desenvolvimento à longo prazo
Objetivo	Lucro na operação	Lucros atuais	Lucros futuros
Restrições	Ambiente de recursos operacionais	Ambiente de recursos atuais	Ambiente de recursos futuros
Recompensas	Eficiência	Estabilidade	Potencial futuro
Informações	Operação	Situação	Oportunidades
Organização	Burocrático/estável	Empresarial/instável	Negócio/flexível
Liderança	Conservadora	Flexível	Inspira mudanças
Conteúdo	Genérico, sistêmico e abrangente	Menos genérico e mais detalhado	Detalhado, específico e analítico
Tempo	Longo Prazo	Médio prazo	Curto prazo
Amplitude	Aborda a empresa em sua totalidade	Aborda cada unidade da empresa separadamente	Aborda cada tarefa ou a operação
Solução de problemas	Reativa, experiência passada	Preventiva, ajustes necessários	Preditiva, novos rumos

Fonte: Autor com base em Stoner, 1985, p. 89 e Chiavenato, 2000, p. 199.

2.1.1 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico visa ajustar as melhores alternativas de ação às características e necessidades da empresa, transcritos formalmente em planos denominados planejamento estratégico. O planejamento passou por muitas transformações nas últimas décadas, com o objetivo de contribuir para a sobrevivência das empresas. Nas organizações, o planejamento, viabiliza o estabelecimento de uma direção, assim como a obtenção da cooperação de seus membros sobre as diretrizes formalizadas, com posterior acompanhamento do planejado, possibilitando ajustes do planejamento para atingir os objetivos anteriores ou revisão do próprio objetivo. (LEITE, 2008, p. 43)

Considerado como etapa inicial do processo de gestão por Padoveze (2005, p. 27), compreende na formulação e reformulação de suas estratégias empresariais pela visão de futuro. Trata da definição de políticas, diretrizes e objetivos

estratégicos, através de observação de cenários ambientais da empresa, confrontando oportunidades e ameaças no ambiente externo e pontos fortes e fracos no ambiente interno.

Segundo Ansoff (1977, p. 32), é um processo permanente de tomada de decisão, com o melhor conhecimento possível sobre seus aspectos futuros, organizando esforços para executá-los, comparando o resultado às expectativas com uma realimentação sistemática e organizada.

O planejamento estratégico está relacionado com os objetivos estratégicos de médio e longo prazo que afeta a direção e a viabilidade da empresa, mas se aplicados isoladamente, são insuficientes, pois o processo do planejamento estratégico visa elaborar de maneira integrada e articulada todos os planos táticos e operacionais da empresa.

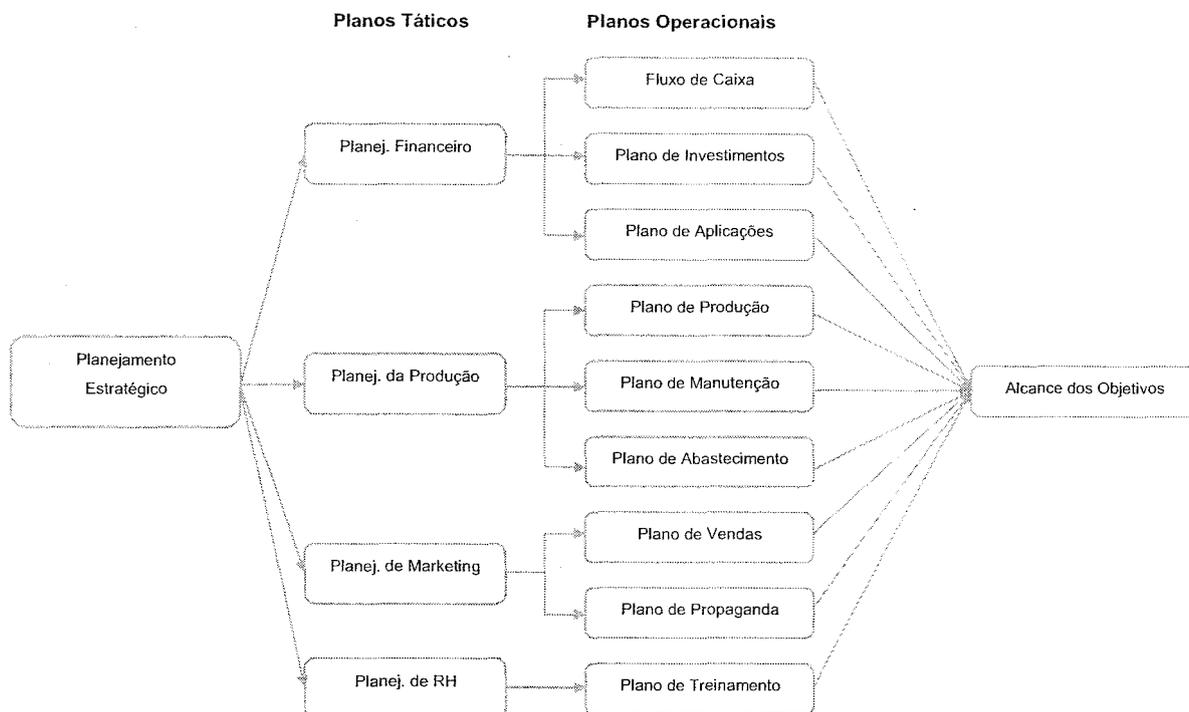
A gestão estratégica é o processo de tornar a organização capaz de integrar as decisões administrativas e operacionais com as estratégias, procurando dar ao mesmo tempo maior eficiência e eficácia a organização. Neste sentido, o planejamento estratégico permite que a empresa identifique seus pontos fortes e fracos, suas oportunidades e ameaças, visando estabelecer ações que aumentem a competitividade empresarial, por meio de atitudes proativas, considerando seu ambiente atual e futuro. (FISCHIMANN; ALMEIDA, 1995, p. 25)

2.1.2 Planejamento tático

O planejamento tático relaciona-se com o momento presente da empresa, com o que ela faz hoje para obter resultados, envolvendo cada departamento ou área de resultado e não a empresa como um todo, trabalha com decomposições dos objetivos, estratégias e políticas estabelecidas no planejamento estratégico. (CHIAVENATO, 2000, p. 199)

A figura 1 representa as esferas dos planejamentos.

FIGURA 1 - PLANO TÁTICO E OPERACIONAL



FONTE: CHIAVENATO; SAPIRO, 2003, p. 40.

2.1.3 Planejamento operacional

Segundo Lunkes (2003, p. 17) o planejamento operacional representa um plano detalhado para operações indicando como devem ser administradas, onde são definidos planos, políticas e objetivos operacionais em curto prazo, tendo como produto final o orçamento empresarial.

O planejamento operacional preocupa-se com as tarefas ou operações individuais de forma que os planos podem ser constituídos ou elaborados de acordo com a quantidade de áreas e funções dentro da organização, sua ênfase está nos meios, ou seja, na eficiência. (CHIAVENATO, 1999, p. 231)

2.1.4 Importância planejamento estratégico

A cada ano cresce o número de empresas no Brasil que, diante da complexidade no cenário empresarial e de tantas turbulências e incertezas, estão

buscando ferramentas e técnicas para que as auxiliem no processo gerencial. O Planejamento Estratégico é uma dessas ferramentas, e muitas dessas empresas já perceberam que os desafios e as ameaças com as quais se deparam diariamente, são também oportunidades para desenvolver soluções e abrir novos mercados para seus produtos. (MIRANDA, 2005, p. 35)

A evolução mercadológica tem proporcionado situações em que cada vez mais as empresas precisam se organizar e definir seus objetivos e estratégias, para que possam atingir os resultados esperados e, até mesmo, contornar possíveis situações que comprometeriam o sucesso dos negócios. Para tanto, torna-se necessário o desenvolvimento de um Planejamento Estratégico.

O planejamento estratégico torna-se um auxiliar para a definição de estratégias de longo prazo, serve de instrumento de aperfeiçoamento dos executivos, serve de estrutura para a elaboração do orçamento efetivo e propõe um alinhamento da empresa, dos executivos e dos recursos com as estratégias definidas.

Assim, o desenvolvimento de um planejamento estratégico lançará as bases para a construção de um futuro promissor e a geração de um mercado mais profissional e preparado para as constantes mudanças que sempre ocorrerão.

2.1.5 Desafios do planejamento estratégico

Conduzir uma organização complexa em ambiente dinâmico e de mudanças rápidas requer melhores ferramentas, assim, um dos principais desafios enfrentados pelas empresas atuais é como construir e manter negócios viáveis em um mercado e ambiente empresarial rapidamente mutável. (Kotler, 1998, p. 75)

A velocidade das mudanças no mundo tem conseqüência na exploração da tecnologia e da informação, onde a tecnologia científica é fruto do conhecimento e do desenvolvimento da ciência. Assim Gaj (1990, p. 54) alerta que para enfrentar as constantes mudanças do mundo, qualquer organização precisa desenvolver a capacidade de aprender para poder mudar, através de novas habilidades e atitudes.

Segundo Senge (1998, p. 73), a preocupação com o novo, com a competitividade crescente, com os novos desafios de mercado, com o advento de novas tecnologias e com consumidores cada vez mais exigentes são fatores

semelhantes a todas as organizações e para tanto o homem de ser o elemento chave no processo de mudanças organizacionais, pois detém a experiência e a competência adequada para conduzir um processo contínuo.

Existem aspectos importantes que devem ser observados, caracterizados como falhas que podem ser encontradas ao longo do processo de elaboração e implantação, tais como: estruturação inadequada do setor responsável pelo planejamento estratégico da empresa, desconhecimento da importância do significado do planejamento, falta de preparação do ambiente interno, no sentido de predispor os funcionários para as mudanças oriundas do planejamento estratégico na empresa, desconsideração da realidade financeira e cultural da empresa, inadequação do envolvimento dos níveis hierárquicos, deficiência na elaboração, baixa credibilidade do planejamento, falha no controle, avaliação e interação com os funcionários. Sem a integração harmônica de todas as partes e de todas as forças não há nenhum resultado útil. (MATOS, 1993. p.63)

O desafio do planejamento estratégico de construir o futuro e alicerçar o sucesso da empresa diante das mudanças, surpresas e forças concorrentes vem das pessoas envolvidas, para isso precisam estar motivadas, comprometidas e participar do processo. De nada adianta preparar a empresa para o mercado se internamente ela não estiver preparada.

2.2 CONCEITO DE ORÇAMENTOS EMPRESARIAIS

O orçamento é uma ferramenta utilizada no planejamento empresarial e que segundo Fernandes (2005, p. 18), visa através de um planejamento adequado, prever ou projetar, para um período predeterminado, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa.

Dessa forma, podemos considerar que o orçamento é um plano administrativo-financeiro que abrange todas as fases operacionais por um período determinado, expressando as diretrizes e planos estratégicos, buscando quantificar e valorizar tais operações.

Na sua evolução os orçamentos receberam denominações em função de fatores como finalidade, estrutura, tempo e quanto a características na elaboração

que podem ser observados na literatura. O quadro 2 resume as principais abordagens levantadas.

QUADRO 2 - ABORDAGENS DOS ORÇAMENTOS

PERÍODO	ABORDAGEM	CARACTERÍSTICAS
1919 a 1940	Orçamento Estático ou Periódico	As receitas, os custos e as despesas são projetados em função de um nível de atividade específico, e que raramente se iguala as atividades reais. Geralmente é o próprio orçamento-mestre projetado para um ano. Geralmente parte dos dados passados, adicionando-se valores incrementais.
1950 a 1960	Orçamento Contínuo	O objetivo é atualizar periodicamente o orçamento elaborado geralmente por 12 meses. A final de cada ciclo, que pode ser mensal, trimestral ou semestral, acrescenta outro ciclo. Os gestores e empregados envolvidos nesse modelo de processo orçamentário estão continuamente incorporando ao orçamento as informações relevantes de surgem.
1970	Orçamento Flexível	Projeção das receitas e despesas para vários níveis de atividade, ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real ou receita e medidas de custos reais, permitindo que os gestores obtenham avaliações de desempenho em relação ao nível de atividade, o que torna esta avaliação mais objetiva.
1970	Orçamento Base Zero	Parte da análise das operações existentes e a continuidade da atividade precisam ser justificadas por sua necessidade ou utilidade. Cada gestor tem o ônus de justificar a necessidade do dinheiro a ser gasto e cada subunidade elabora orçamentos começando do zero. Deve conter as metas, os benefícios esperados e as conseqüências caso o pacote não seja aprovado. Por exigir análises extensivas e em profundidade é onerosa e demorada.
1990	Orçamento por Atividade	Como conseqüência do gerenciamento preditivo, permite identificar os recursos alocados para cada atividade e como estas estão contribuindo para maximizar as oportunidades de seus produtos e clientes. Esta abordagem descreve o orçamento como custos de realização de diversas atividades necessárias a produção de bens e serviços.

Fonte: LEITE 2008.

Segundo Lunkes (2003, p. 51), o correto é denominar os exemplos no quadro 1 como métodos orçamentários, pois o orçamento serve como um caminho para se chegar a um determinado fim proposto.

Dessa forma os orçamentos podem ser apresentados em quatro grupos: sob a visão de estruturas, sob a visão de nível de atividade, sob a visão de período de tempo e sob a visão de projeção de valores.

2.2.1 Orçamento sob a visão de estrutura e finalidade

Segundo Fernandes (2005, p. 29), organizar os modelos orçamentários como forma de estruturar procedimentos que sejam padrões para o projeto de orçamento, permite uma maior velocidade entre o início das projeções e a projeção do balanço patrimonial.

Dessa forma, a apresentação mais comum sobre a ótica de estrutura e finalidade é a do orçamento empresarial, composto por orçamento operacional, orçamento de caixa e orçamento de investimento.

2.2.1.1 Orçamento operacional

Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 247), o orçamento operacional se preocupa com as atividades de uma empresa, subdivididos em orçamento de vendas, de produção (mão de obra, matéria-prima e custos indiretos de fabricação), de despesas administrativas e despesas financeiras.

Nas atividades que não implicam em produção o orçamento de produção é substituído por orçamentos de compra e de custo do produto vendido.

O orçamento operacional é orientado pelos objetivos e metas propostos para a empresa e envolve todo o plano de operações, com a discriminação das receitas, despesas e custos, dele derivam o orçamento de caixa, a demonstração de resultado e o balanço patrimonial.

2.2.1.2 Orçamento de caixa

Segundo Zdanowicz (1984, p. 115), o orçamento de caixa possibilita o levantamento dos recursos financeiros necessários para a execução do plano geral de operações e também da realização de transações monetárias da empresa.

Para Sá e Moraes (2005), o orçamento de caixa é o fluxo de caixa projetado, mês a mês, ao longo do período que está sendo orçado, elaborado em decorrência dos orçamentos de receitas e de despesas, sendo possível uma empresa proporcionar lucro através da DRE e apresentar um fluxo da caixa negativo.

2.2.1.3 Orçamento de investimento

O orçamento de investimento, também conhecido como orçamento de capital, projeta as despesas mandatórias para aquisição, substituição, construção e transformação tidas como melhoria ou manutenção da capacidade produtiva, por isso, compreende vários períodos e envolve grandes volumes de recursos.

O orçamento de investimentos reflete diretamente no orçamento operacional e de caixa, pois através de uma aquisição de uma máquina pode existir um aumento de receitas e influenciam também as despesas com depreciação que alteram os custos indiretos de fabricação e ainda as saídas de recursos do caixa. (WARREN et al, 2003, p. 198)

Conforme Zdanowicz (1984, p. 26), o objetivo do orçamento de capital é analisar as diversas alternativas que se dispõe para implantar, modernizar ou ampliar sua capacidade de produção e comercialização. Essa análise pode ser feita através de projetos de viabilidade técnico-econômico-financeira, considerando-se os aspectos técnicos, mercadológicos e financeiros, onde o orçamento de capital representa a viabilidade financeira.

2.2.2 Orçamento sob a visão de nível de atividade

2.2.2.1 Orçamento estático

O orçamento estático ou tradicional existe desde 1919 e praticamente não houve nenhuma evolução em seu conteúdo e forma devido ao ambiente empresarial até a segunda guerra mundial não ter grandes mudanças.

Segundo Ansof (1977, p. 26), a permanência do orçamento estático por vários anos se deu em função de fatores como: a estabilidade do setor industrial; o crescimento baixo e o descrédito das influências ambientais externas.

As empresas com estas condições previam um nível fixo de atividade, quantificando as unidades a serem produzidas e vendidas por períodos determinados.

Esta metodologia tem pouca utilidade na avaliação do desempenho, já que os níveis de produção e vendas diferem dos estimados, a comparação entre os custos realizados e estimados fica distorcida. (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 264)

2.2.2.2 Orçamento flexível

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 263), o orçamento flexível é uma alternativa na avaliação e controle dos custos em vários níveis de atividade, conhecido também como variável, em função de que as alterações nos custos orçados são causadas pelas mudanças nos custos variáveis.

No orçamento flexível os gestores podem trabalhar com vários níveis de atividades, identificando quanto devem ser os custos orçados para tais níveis de atividade. Geralmente, para fins de análise ele é elaborado após a informação da quantidade real de unidades vendidas, a qual passa a ser o novo nível direcionador de custos. (LEITE, 2008, p. 45)

Segundo Leite (2008, p. 47), as comparações entre o orçamento flexível e os resultados reais apresentam as variações, a qual tem origem nos preços de vendas recebidos e nos custos variáveis e fixos incorridos. Essas variações indicam se as operações foram eficientes ou não e podem servir de base para a avaliação de desempenho periódica.

2.2.3 Orçamento sob a visão de período de tempo

2.2.3.1 Orçamento periódico

Segundo Welsch (1983, p. 63), o orçamento periódico se refere ao orçamento em sua dimensão temporal para os períodos em que são elaborados. Nesse método, tanto o orçamento empresarial anual como o orçamento trienal ou

quinquenal são elaborados para esses períodos específicos e as respectivas revisões ou replanejamento completo ocorrem uma vez por ano.

2.2.3.2 Orçamento contínuo

Segundo Warren et al (2003, p. 183), o orçamento contínuo é uma forma de conseguir controle efetivo, pois nesse método o orçamento de 12 meses é continuamente revisado, planejando-se um período específico, normalmente um ano, subdividindo-se em intervalos, normalmente de um mês ou de trimestres.

2.2.4 Orçamento sob a visão de projeção de valores

2.2.4.1 Orçamento incremental

Segundo Leite (2008, p. 49), neste método a ênfase está em destinar verbas para as unidades da organização com base nos valores realizados no ano anterior, sendo acrescido um percentual para acréscimos decorrentes de inflação ou incrementos de novas atividades.

2.2.4.2 Orçamento base zero

A metodologia do orçamento base zero (OBZ) requer justificativa para cada despesa continuamente, de forma que para cada período de orçamento, cada item de uma despesa deve ser orçado considerando sua real necessidade, como se não houvesse gastos no passado. (LEITE, 2008, p. 72)

Segundo Padoveze (2004, p. 128), o OBZ propõe discutir toda a empresa, a cada vez que se elabora o orçamento, e em questionar cada gasto, cada estrutura, rompendo com o passado, a fim de evitar ineficiências decorrentes de outros métodos de orçamento.

2.2.4.3 Orçamento por atividade

O orçamento por atividade focaliza o custo das atividades necessárias a fabricação e venda de bens e serviços, decompondo os custos indiretos em centros de custo por atividades homogêneas. O orçamento baseado em atividades proporciona às organizações a oportunidade de autorizar e controlar os recursos com base nas demandas previstas das atividades realizadas. (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 324)

Segundo Leite (2008, p. 52), o orçamento evita gastos desordenados e sem critérios ou em atividades que não agregam valor ao cliente, avaliando as atividades que realmente necessitem de melhoria ou que estejam com seus custos mais elevados.

2.2.5 Vantagens do orçamento

O orçamento como instrumento de controle será sempre útil para qualquer organização, independentemente do seu porte. Segundo Oliveira et al (2002, p. 38) e Welsch (1983, p. 98), as vantagens podem ser as seguintes:

- a) Formaliza as responsabilidades pelo planejamento;
- b) Estabelece expectativas definidas, o que o torna a melhor base de avaliação do desempenho posterior;
- c) Auxilia os administradores a coordenar seus esforços, de forma que os objetivos da organização em sua totalidade se harmonizem com os objetivos de suas partes;
- d) Formaliza um instrumento de comunicação;
- e) Proporciona a organização um instrumento de controle operacional, permitindo a comparação dos resultados alcançados com as metas preestabelecidas;
- f) Reduz o envolvimento da alta administração com operações diárias, através da delegação de poderes e autoridade que se refletem nos orçamentos das unidades operacionais;

- g) Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa, permitindo acompanhar o progresso na execução dos objetivos da empresa;
- h) Tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis, ajustando-os as atividades prioritárias para que sejam alcançados os objetivos.

De acordo com Atkinson et al (2000, p. 465) o orçamento reflete as condições quantitativas de como alocar os recursos financeiros para cada unidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo.

Uma forma de utilização em que o orçamento traz mais vantagens, esta associado à flexibilidade possível na confecção de cenários quantitativos em todas as áreas da empresa, sendo utilizado como uma ferramenta de análise com diversas variáveis que podem ser destacados em função dos efeitos observados de acordo com estratégias adotadas em cada esfera da empresa, proporcionando o conhecimento antecipado do resultado, seus prováveis problemas e suas possíveis soluções.

Como o orçamento é relacionado a um período determinado, possibilita-se a comparação entre os resultados planejados e os resultados efetivos, bem como o entendimento sobre as variações, refletindo as operações que não ocorreram tal qual planejado, possibilitando assim, realizar os ajustes necessários para o alcance das metas previstas.

2.2.6 Problemas e limitações na elaboração de um orçamento

A implantação, a manutenção e o aperfeiçoamento de um sistema de orçamento empresarial, certamente trás mudanças culturais que envolvem todas as áreas da empresa e todos os níveis hierárquicos.

A definição dos objetivos, metas e diretrizes é da alta administração, mas a elaboração dos planos deve ser pela própria área de resultado, pois, sendo assim, incentivam e motivam aqueles que devem executar os planos para cumprir as metas e objetivos de sua área.

Mas, conforme Tung (1983, p. 67) “Apesar das ponderações feitas sobre os aspectos positivos do orçamento, entende-se que nem sempre a implantação do sistema orçamentário levará a empresa, necessariamente, a ser bem sucedida”.

Muitos problemas superficiais e potenciais, que inúmeras vezes passaram despercebidos até o momento, poderão ser detectados nesse processo orçamentário. Ainda, segundo Tung (1983, p. 68), “qualquer plano orçamentário, portanto, por melhor que seja, tem suas limitações”.

O orçamento empresarial baseia-se em estimativas, portanto estando sujeito a grandes e pequenos erros, segundo a sofisticação do processo de estimação e a incerteza referente ao ramo de operações da empresa no cenário macroeconômico. Também dependem da interpretação das pessoas que irão executá-lo. Todavia, a atitude dessas pessoas poderá levar a diversos problemas.

Conforme Braga (1995, p. 48), um dos problemas está relacionado ao comportamento dos executivos, que tende a surgir em função do: “Ceticismo, comodismo, derrotismo, pessimismo consciente, otimismo ingênuo e realismo motivado”.

Ceticismo: não acreditam no orçamento, são gerentes com muitos anos e com certo prestígio junto à alta administração. Esses gerentes irão simplesmente preencher os quadros orçamentários de forma mecânica, sem análise, atuando de forma dissociada dos orçamentos.

Comodismo: não se esforçam para preparar os seus orçamentos, repassando os dados reais do passado, optando por projeções conservadoras.

Derrotismo: tem boa vontade, mas carregam excesso de insegurança na preparação do orçamento, tais como: “Não sei nem por onde começar”; “Como vou adivinhar o que acontecerá no futuro?”; “Meus orçamentos vão furar completamente”.

Pessimismos Conscientes, conhecidos também como “maquiavelismo”: subestimam dados relativos às receitas ou vendas e exageram nas projeções das despesas ou custos para obter vantagens sobre variações orçamentárias.

Realismo motivado: dedicam muitas horas fora do expediente normal para preparar seus orçamentos, é um trabalho extraordinário para eles. É de se esperar que quanto mais tempo dedicado para preparar o orçamento, mais acuradas serão as previsões orçamentárias. Dessa forma, será muito mais fácil gerenciar, tendo-se um bom orçamento com guia.

Para atingir o resultado esperado, Braga (1995, p. 53), cita: “As cinco atitudes iniciais trazem reflexos negativos sobre o planejamento orçamentário, e principalmente sobre o desempenho efetivo da empresa. Tais atitudes terão de ser eliminadas através de muito treinamento e doutrinação.”

Para que o orçamento empresarial seja efetivo, o mesmo deve estar baseado em uma avaliação realista da capacidade operacional da empresa e na possibilidade da administração sobre o resultado mais provável do esperado, interagindo com as mudanças do cenário macroeconômico.

O conjunto de cálculos que compõem o orçamento empresarial será o guia de operações da empresa durante o período calculado, portanto, o orçamento empresarial deverá refletir as estimativas mais próximas possíveis de sua atividade na administração.

Em relação ao cálculo do orçamento empresarial, se for calculado considerando objetivos abaixo de sua capacidade, a empresa certamente estará subutilizando os seus recursos. Mas, por outro lado, se for muito otimista, ou seja, com objetivo muito acima de sua capacidade poderá suceder em falta de recursos para poder explorar totalmente as oportunidades de mercado.

Portanto, os Orçamentos Empresariais, usados como planejamento, devem ser baseados nos dados que for mais provável de cumprir. Desta forma, os Orçamentos Empresariais, baseados no que é mais provável, pode correr o risco de estabelecer metas a níveis tão baixos, as quais podem refletir negativamente na motivação.

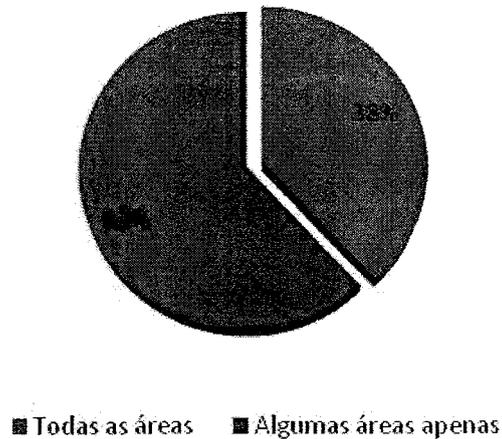
Para poder proporcionar motivação mais agressiva, um orçamento empresarial deve estabelecer objetivos desafiadores em relação ao que seria esperado em condições normais. Porém, os objetivos desafiadores apresentam grande possibilidade de se igualarem a um orçamento empresarial muito otimista. E se isso acontecer, quando o orçamento é fixado em um nível muito alto de desafio, corre-se o risco de não conseguir atingir o objetivo estabelecido inicialmente.

Segundo Welsch (1983, p. 73), o plano de resultados deve apresentar metas e objetivos potencialmente atingíveis e, ao mesmo tempo, suficientemente elevados para constituírem um desafio para a empresa. O plano deve ser elaborado com a convicção de que a empresa atingirá ou excederá todos os objetivos importantes.

2.3 PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS EM EMPRESAS DO PARANÁ

Em um levantamento realizado por Leite, 2008, p. 178 no Paraná, tivemos a oportunidade de perceber o grau de utilização do planejamento e das práticas orçamentárias nas empresas industriais do estado presentes no ranking “As 600 Maiores Empresas do Sul – 2006” da revista Anuário Expressão, com base no gráfico 1, o resultado nos mostra que apenas 38% das 21 empresas respondentes realizam o planejamento estratégico na empresa, as demais realizam outro tipo de planejamento para algumas áreas específicas.

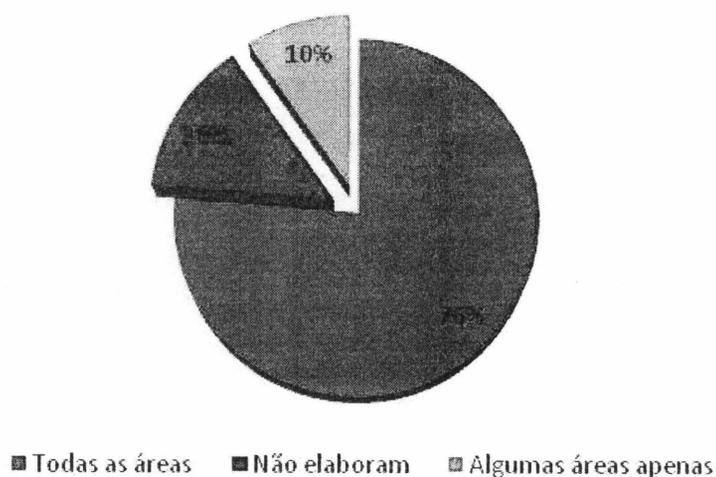
GRÁFICO 1 – UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 178.

Com relação ao Planejamento Operacional das 21 empresas participantes, 76% realizam o PO para todas as áreas da empresa, 10% para algumas áreas apenas e 14% não realizam, apresentado no gráfico 2.

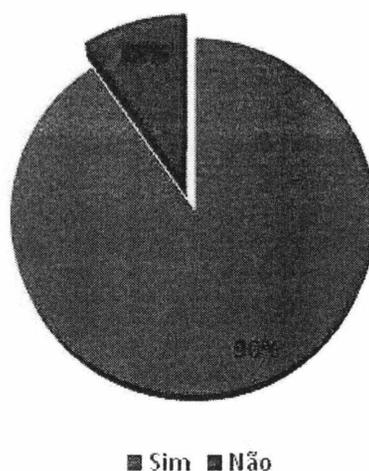
GRÁFICO 2 – UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO OPERACIONAL



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 181.

O gráfico 3 apresenta a utilização do orçamento das 21 empresas respondentes 90% afirmam o uso do orçamento e 10% não utilizam o orçamento em suas empresas.

GRÁFICO 3 – UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 183.

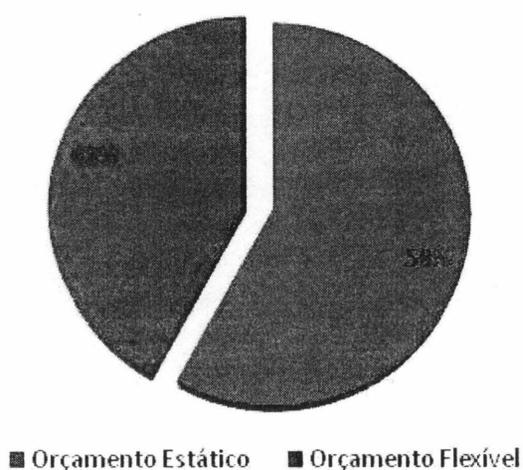
Com relação ao orçamento financeiro 90% das 19 empresas que utilizam a ferramenta dizem considerar todas as entradas e saídas de recursos e as demais empresas não elaboram o orçamento financeiro.

Das 19 empresas que utilizam o orçamento de capital 63,88% priorizam as aquisições, construções, modificações e atualizações de bens operacionais e

tecnológicos, 18,06% utilizam em projetos de novos produtos, 12,50% para redução de impactos ambientais e 5,56% para participação no capital de outras empresas.

Com relação ao nível de atividade na realização do orçamento, foi verificado que das 19 empresas, 58% utilizam o orçamento estático e o orçamento flexível é praticado por 42% das empresas, conforme mostra o gráfico 4.

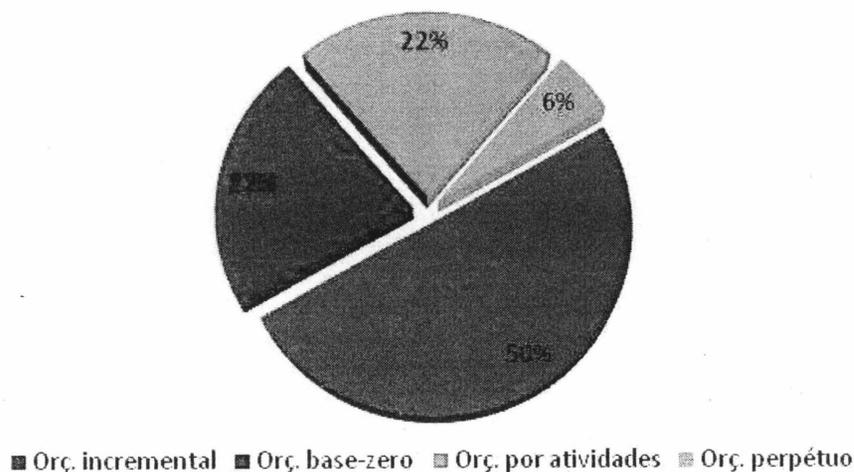
GRÁFICO 4 – ORÇAMENTO QUANTO AO NÍVEL DE ATIVIDADE



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 198.

Sobre a projeção de valores apresentada no gráfico 5 das 19 empresas respondentes, 50% utilizam o orçamento incremental, 22% o orçamento base zero, 22% o orçamento por atividades e 6% o perpétuo.

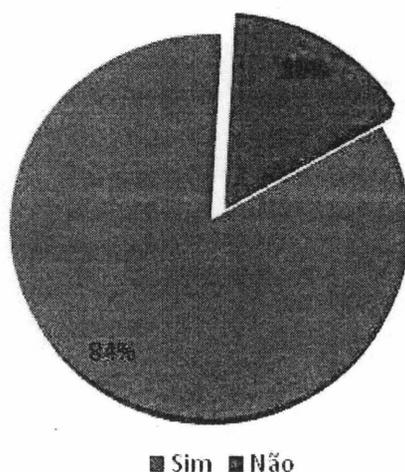
GRÁFICO 5 – ORÇAMENTO QUANTO A PROJEÇÃO DE VALORES



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 198.

Das 19 empresas que realizam o PO, 84% elaboram ainda as demonstrações contábeis projetadas, ilustrado no gráfico 6, sendo que a totalidade projeta os relatórios das Demonstrações do Resultado do Exercício, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Fluxo de Caixa.

GRÁFICO 6 – REALIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS



Fonte: adaptado pelo autor com base em Leite, 2008, p. 202.

Na maioria das empresas existe um sistema de orçamento, onde o principal meio de acesso as informações é diretamente ao banco de dados do sistema, com a preparação do orçamento expresso anualmente, de acompanhamento e revisão mensal, trimestral e semestral.

As variações orçamentárias são expressas em sua maioria por percentuais e valores, onde não foi possível identificar um critério de análise de variações da receita em função das diversas respostas e como análise das variações do orçamento de produção verificou-se que a maioria mantém uma análise sob a metodologia flexível, seguido de comparações orçado x realizado.

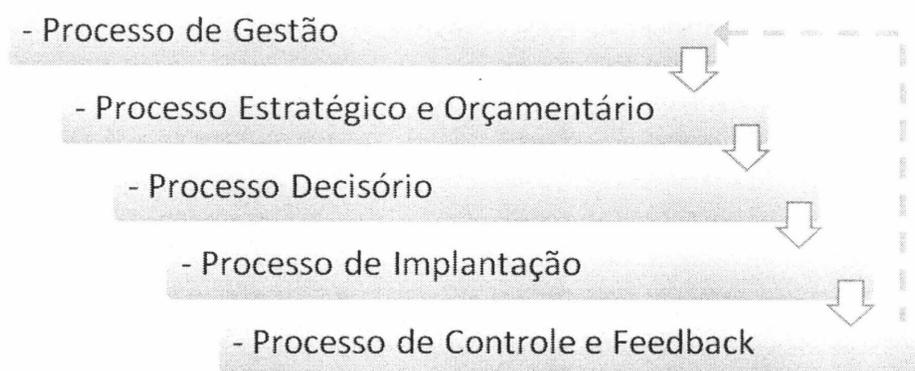
Em caso de desvio do orçado com o realizado, com resultados insatisfatórios a maioria das empresas busca uma análise das causas e elaboração de plano de ação para recuperar o desvio, além de justificativa obrigatória ou revisão do orçamento em alguns casos.

3 MODELO DE INTEGRAÇÃO SUGERIDO

O modelo de integração sugerido, leva em consideração desde a concepção do modelo de gestão até o acompanhamento sobre o resultado obtido com as estratégias definidas. Esta integração necessita de uma definição por parte da empresa da realização sistemática dos processos, permitindo maior confiabilidade e acerto na gestão da busca dos objetivos delineados.

A figura 2 representa os processos integrantes do modelo, onde se apresentam uma sistemática que proporciona uma sinergia na forma de conduzir o negócio apresentado nos itens sequenciais.

FIGURA 2 – MODELO DE INTEGRAÇÃO

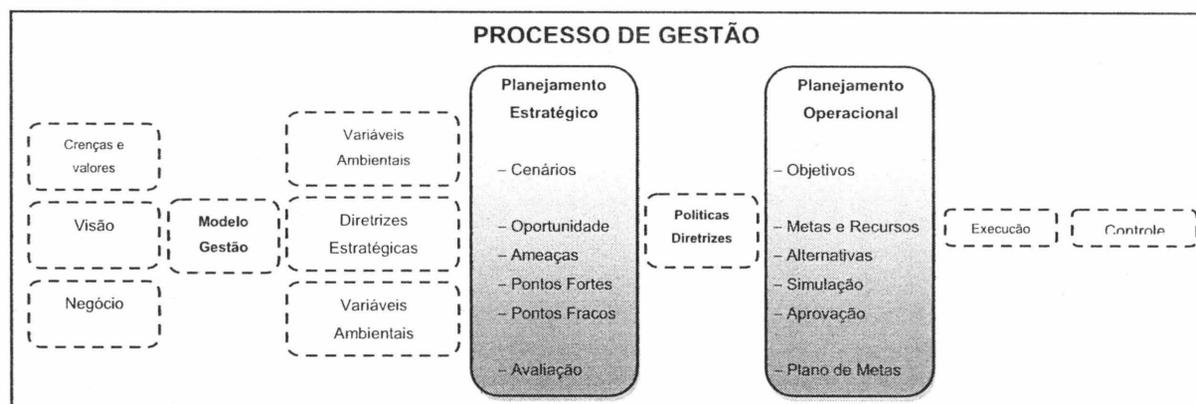


Fonte: o autor

3.1 PROCESSO DE GESTÃO

As empresas encontram-se, atualmente, em um ambiente dinâmico, competitivo e complexo e para que consigam progredir, torna-se necessário, segundo Catelli (2001, p. 59) que elas tenham um processo de gestão estruturado na forma do ciclo planejamento, execução e controle. Representado pela figura 3, esse ciclo é conhecido como processo de gestão e tem como objetivo garantir a eficácia empresarial.

FIGURA 3 – PROCESSO DE GESTÃO



Fonte: Padoveze (2005, p. 29)

O processo de gestão deve garantir o cumprimento das metas, objetivos e missão da empresa, de maneira equilibrada e adaptável às mudanças. Ele deve ser estruturado com base no planejamento, execução e controle, processo decisório, e ser suportado por sistemas de informações. Ele também se encontra nas fases de planejamento estratégico e operacional. (CATELLI, 2001, p. 53).

Dessa forma, o processo de gestão é o suporte para os demais processos, representados neste estudo pelo processo estratégico e pelo processo orçamentário.

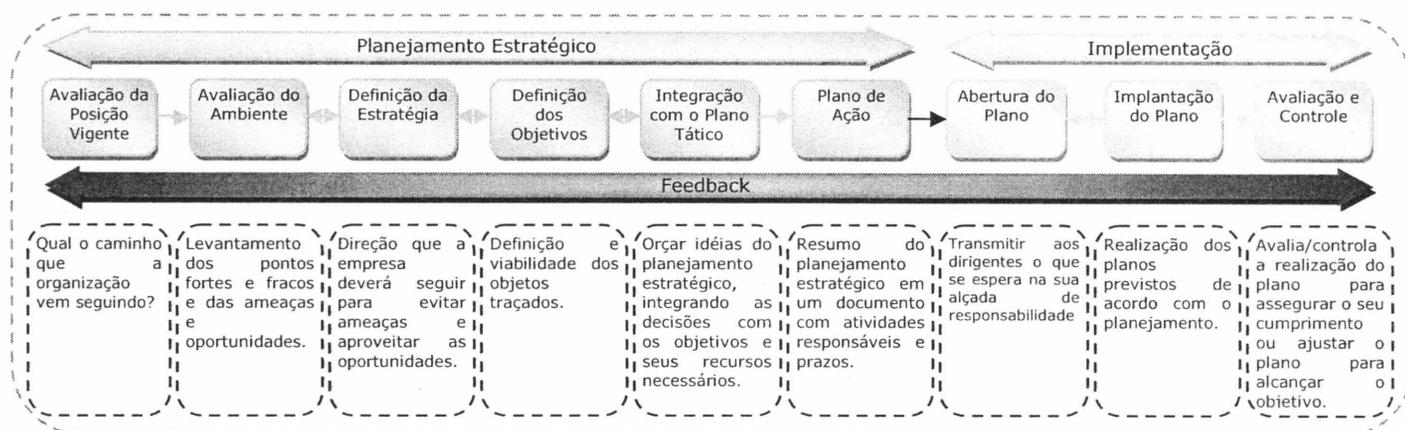
3.2 PROCESSO ESTRATÉGICO

De acordo com Ferreira (2005, Apud LEITE, 2008, p. 52), o planejamento nasce a partir de grandes objetivos almejados pelas organizações, desenvolvendo estratégias direcionadoras, a fim de obter um melhor desempenho.

O planejamento possui três dimensões que é o delineamento, elaboração e implementação. O delineamento compreende a estruturação do processo estratégico. A elaboração abrange a identificação das oportunidades e ameaças e o levantamento das forças e fraquezas, bem como, a adoção de objetivos e ações para obtê-los. A implementação está relacionada a sistemas de informação, incentivos, a competência operacional e a liderança necessária para desenvolvimento do processo. (Oliveira, 2001, Apud, Leite, 2008, p. 62)

A figura 4 descreve os passos necessários para a realização de um planejamento estratégico.

FIGURA 4 – PROCESSO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO



Fonte: Fischman; Almeida, 1995, p. 33.

3.2.1 Diagnóstico estratégico

O diagnóstico estratégico é o primeiro passo do processo do planejamento e é através dele que a organização irá se municiar das informações que irão nortear o seu direcionamento estratégico. O diagnóstico estratégico corresponde à avaliação da posição vigente e da avaliação do ambiente. Segundo Oliveira (2001, Apud Leite, 2008, p. 80) o diagnóstico estratégico busca responder a questão básica sobre qual a situação da empresa quanto aos seus aspectos internos e externos naquele momento, verificando o que a empresa tem de bom e de ruim, bem como, as possíveis ameaças e oportunidades da empresa.

No diagnóstico o resgate da visão atual da empresa é um dos primeiros passos, onde a visão nada mais é que a demonstração clara da natureza e da essência da empresa e de seus propósitos futuros, seguidos do levantamento interno com as forças e fraquezas e também do externo com as oportunidades e ameaças.

O diagnóstico estratégico interno corresponde ao diagnóstico da situação da organização diante das dinâmicas ambientais, relacionando às suas forças e fraquezas e criando as condições para a formulação de estratégias que representam o melhor ajustamento da organização no ambiente em que atua. O alinhamento dos

diagnósticos externos e internos produz as premissas que alicerçam a construção de cenários.

O diagnóstico estratégico externo procura antecipar oportunidades e ameaças para a concretização da visão, da missão e dos objetivos empresariais. Corresponde à análise de diferentes dimensões do ambiente que influenciam as organizações. Estuda também as dimensões setoriais e competitivas. A formulação de estratégias a partir da análise competitiva está baseada no modelo proposto por Porter, composto de cinco forças atuantes sobre a organização: o poder de barganha dos clientes e fornecedores; a ameaça de substitutos e novos concorrentes entrantes e a rivalidade dos atuais concorrentes.

3.2.1.1 Ferramentas para apoio ao diagnóstico estratégico

As principais ferramentas para apoio ao diagnóstico estratégico são o modelo SWOT desenvolvido por Kenneth Andrews e Roland Christensen, dois professores da Harvard Business School e o modelo das 5 forças desenvolvido pelo economista Michael Porter.

A ferramenta conhecida como análise SWOT corresponde à identificação por parte de uma organização e de forma integrada dos principais aspectos que caracterizam a sua posição estratégica num determinado momento, tanto a nível interno como externo, estão representados na figura 5.

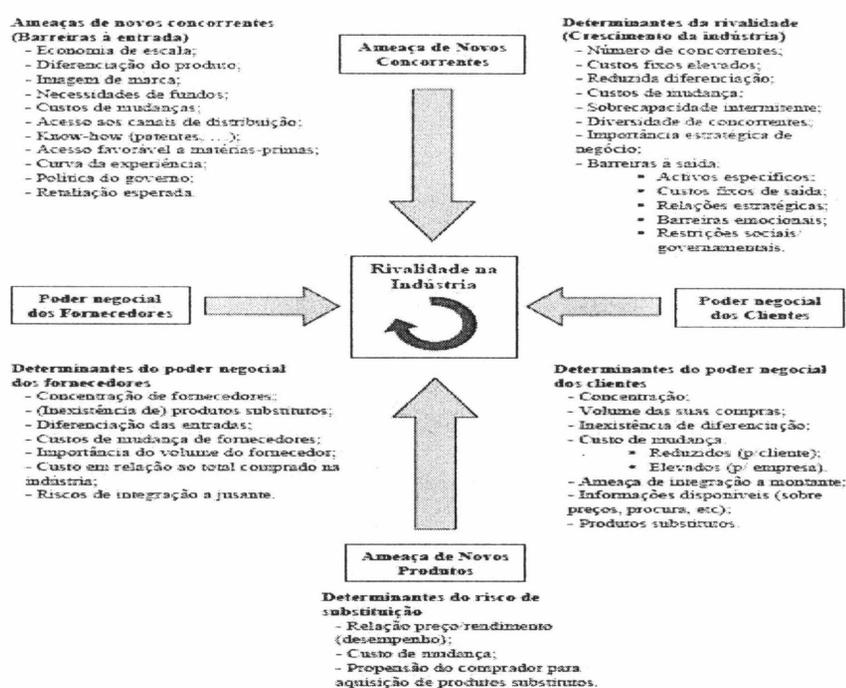
FIGURA 5 – MODELO SWOT

		Análise Interna	
		S (strengths) Pontos fortes	W (Weaknesses) Pontos fracos
Análise Externa	O (opportunities) Oportunidades	SO (maxi-maxi) Tirar o máximo partido dos pontos fortes para aproveitar ao máximo as oportunidades detectadas.	WO (mini-maxi) Desenvolver as estratégias que minimizem os efeitos negativos dos pontos fracos e que em simultâneo aproveitem as oportunidades emergentes.
	T (Threats) Ameaças	ST (maxi-mini) Tirar o máximo partido dos pontos fortes para minimizar os efeitos das ameaças detectadas.	WT (mini-mini) As estratégias a desenvolver devem minimizar ou ultrapassar os pontos fracos e, tanto quanto possível, fazer face às ameaças.

Fonte: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Swot>

A caracterização de um negócio, do ponto de vista estratégico, efetua-se pela caracterização dos fatores de competitividade determinantes da estrutura desse negócio, da sua evolução e das relações que se estabelecem entre eles. Porter aponta 5 fatores, a que chama “as 5 forças competitivas”: a rivalidade entre empresas concorrentes, o poder negociar dos fornecedores, o poder negociar dos clientes, a ameaça de entrada de novos concorrentes e a ameaça do aparecimento de produtos ou serviços substitutos. Este modelo apresenta um notável dinamismo na caracterização de um negócio, conforme apresentado na figura 6.

FIGURA 6 – MODELO DAS 5 FORÇAS



Fonte: Porter, 2000, p.56.

3.2.2 Definição da estratégia

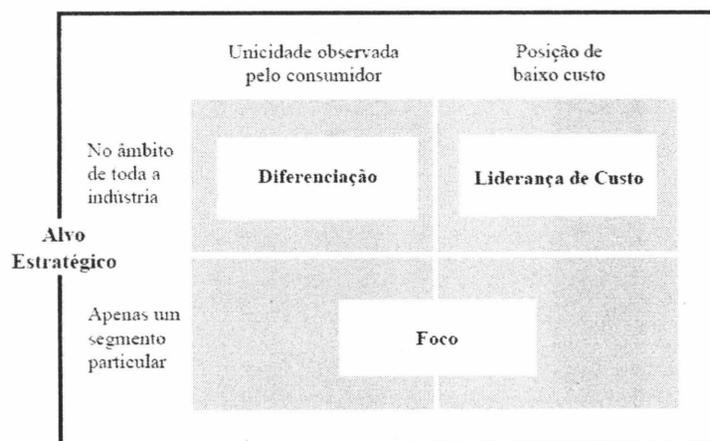
Antes de defini-la é preciso saber o que é estratégia, Mintzberg (2001, p. 79) define estratégia como uma forma de pensar no futuro, integrada no processo decisório, com base em procedimento formalizado e articulador de resultados e em uma programação. Ansoff (1977, p. 35) considera a estratégia como um processo de decisão sob desconhecimento parcial voltado para o crescimento e desenvolvimento

organizacional. Esse processo tem como produto final a especificação de produtos, mercados e tecnologias.

A formulação de estratégias se consolida pelo processo de construção das ações segundo as quais a organização perseguirá pela consecução de sua visão de negócios, missão e objetivos. Esta etapa compreende no direcionamento da empresa perante aos levantamentos realizados anteriormente, definindo estratégias através de cenários criados sob a ótica dos diagnósticos e sobre o portfólio de alternativas possíveis para se chegar à visão proposta. Tendo como primeiro passo o posicionamento da missão da empresa, onde se define a razão de ser da empresa, estando ligado diretamente ao estatuto social e deve ser definida em termos de satisfazer necessidades do ambiente externo. (Oliveira, 2001, p. 71)

Segundo Porter, (2000, p. 58), para se definir uma estratégia, é fundamental que ela esteja em consonância com os produtos, mercados, clientes e dentro do contexto dos negócios da empresa. Da interação desses elementos, surgem possibilidades para que a empresa seja competitiva, concentrando esforços para a adoção de estratégias que reduzam os custos de produção, diferenciem os produtos e/ou possibilitem segmentar o mercado.

FIGURA 7 – MODELO DE ESTRATÉGIA DE NEGÓCIO



Fonte: Porter, 2000, p. 68.

Os propósitos ou estratégia de mercado quanto à atuação nas vendas, em novos mercados, em novos produtos, em participações acionárias e em patentes. Estes propósitos mostram a postura que a empresa adota para cada situação, sendo a mais adequada para obter vantagens proporcionando alcançar seus objetivos. Os

propósitos e a postura são conduzidos por macroestratégias e macropolíticas, sobre o direcionamento que a empresa deverá adotar para melhor interagir, usufruir e gerar vantagens no ambiente e ainda, as orientações que servirão de base de sustentação para as decisões que a empresa terá para melhor interagir com o ambiente. (OLIVEIRA, 2001, p. 71)

3.2.2.1 Ferramentas para apoio a estratégia

As principais ferramentas de apoio a estratégia de mercado envolvem a matriz BCG e a matriz de Ansoff.

A matriz BCG tem duas dimensões a do crescimento do mercado e participação de mercado. Quanto maior a participação de mercado de um produto ou quanto mais rápido o mercado de um produto cresce, melhor para a empresa.

Os produtos devem ser posicionados na matriz e classificados de acordo com cada quadrante como "ponto de interrogação" tem a pior característica quanto a fluxo de caixa, pois exige altos investimentos e apresenta baixo retorno sobre ativos e tem baixa participação de mercado, como "estrela" estar em um mercado de alto crescimento exigindo grandes investimentos e serem líderes no mercado, gerando receitas. Ficam frequentemente em equilíbrio quanto ao fluxo de caixa, como "vaca leiteira" os lucros e a geração de caixa são altos, em função do baixo crescimento do mercado não sendo necessários grandes investimentos, Os "abacaxis" devem ser evitados e minimizados numa empresa, pois seu baixo crescimento e a baixa participação no mercado podem exigir altos investimentos sem retornos de caixa equivalentes.

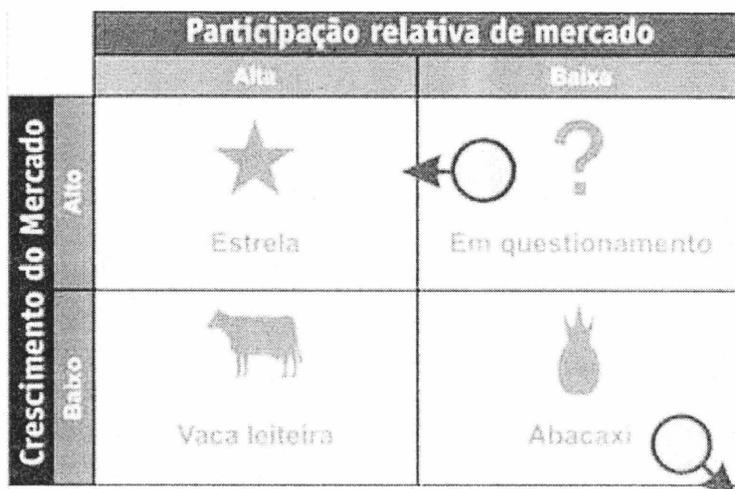
A Matriz BCG tem a vantagem de não apresentar uma só estratégia para todos os produtos, bem como equilibrar a carteira de negócios e produtos em geradores e tomadores de caixa.

As desvantagens deste modelo é que a alta participação de mercado não é o único fator de sucesso e o crescimento de mercado não é o único indicador de atratividade de um mercado.

Para ter sucesso, uma empresa precisa ter um portfólio de produtos com diferentes taxas de crescimento e diferentes participações no mercado. A composição deste portfólio é uma função do equilíbrio entre fluxos de caixa.

Produtos de alto crescimento exigem injeções de dinheiro para crescer. Produtos de baixo crescimento devem gerar excesso de caixa. Ambos são necessários simultaneamente. Observe através da figura 8 a matriz BCG.

FIGURA 8 – MATRIZ BCG



Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Matriz_BCG

A Matriz de Ansoff, também conhecida como Matriz Produto/Mercado, é um modelo utilizado para determinar oportunidades de crescimento de unidades de negócio de uma organização. Considera a penetração de mercado onde a empresa foca na mudança de clientes ocasionais para clientes regulares e de clientes regulares para usuários intensivos do produto, no desenvolvimento de mercado onde a empresa tenta conquistar clientes da concorrência, introduzir produtos existentes em mercados externos ou introduzir novas marcas no mercado, no desenvolvimento de produtos onde a empresa busca vender outros produtos a clientes regulares, freqüentemente intensificando os canais existentes de comunicação e na diversificação sendo a mais arriscada das estratégias, a empresa normalmente foca na comunicação explicando porquê está entrando em novos mercados com novos produtos, visando ganhar credibilidade. Visualize a matriz de Ansoff através da figura 9.

FIGURA 9 – MATRIZ DE ANSOFF

		Produtos	
		Existentes	Novos
Mercados	Existentes	Penetração de Mercado	Desenvolvimento de Produtos
	Novos	Desenvolvimento de Mercado	Diversificação

Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Matriz_de_Ansoff

3.2.3 Definição dos objetivos

Para concretizar a missão e a visão da empresa, é necessário definir claramente os objetivos a serem alcançados. Os objetivos são resultados que a empresa busca atingir, podendo ser de longo, médio ou curto prazos. Para que os objetivos exerçam sua função devem ser específicos, indicando claramente o que se quer alcançar; passíveis de serem alcançados, para não causar desânimo na equipe; flexíveis, de forma que possam ser modificados, caso haja necessidade; mensuráveis e conter prazos, pois quanto mais quantificados, mais fácil será a sua mensuração. A definição clara dos objetivos é essencial, pois eles serão a referência no momento da avaliação do processo de planejamento, um objetivo mal formulado pode então comprometer todo o processo. (CERTO; PETER, 1993, p. 58)

Cabe ressaltar que uma organização terá sempre múltiplos objetivos que envolvem todas as áreas da organização como objetivos de posição no mercado, objetivos de inovação, objetivos de produtividade e de qualidade, objetivos de rentabilidade, objetivos de custos. Portanto, o planejamento estratégico, através da definição de objetivos consistentes, vai muito além da lucratividade, buscando estabelecer resultados de longo, médio e curto prazos, em diferentes dimensões do desempenho da empresa.

3.2.4 Plano de ação

A formalização do plano estratégico é um plano para a ação. Mas não basta apenas a formulação das estratégias dessa ação. É necessário implementá-las por meio de programas e projetos específicos. Requer um grande esforço de pessoal e emprego de modelos analíticos para a avaliação, a alocação e o controle de recursos. Esse elemento metodológico exige uma abrangência completa de todas as áreas de tomadas de decisão da organização, uma racionalidade formal no processo de tomada de decisão e um firme controle sobre o trabalho.

Esta abertura corresponde ao desdobramento do plano estratégico para todos os setores da empresa, onde cada área será responsável pela abertura do plano com relação aos detalhes de sua área, sempre seguindo os direcionamentos e políticas definidas para a empresa toda.

3.2.5 Implantação do Plano Estratégico

A competência a ser desenvolvida para a implantação do plano estratégico é a da 'organização aprendiz' uma vez que, a prática do processo de planejamento estratégico segundo Mintzberg (2001, p. 26) é uma forma de pensar no futuro, integrada no processo decisório, com base em um procedimento formalizado e articulador de resultados, alterando valores e comportamentos na organização, por vezes encontrando forte resistência de grupos internos despreparados para romper paradigmas vigentes e sem prontidão para as mudanças impostas face às grandes mutações decorrentes da nova ordem.

A criação de uma 'equipe multidisciplinar' para o incremento do plano com forte liderança na organização constitui-se também, em uma competência primordial para o sucesso dos planos a serem empreendidos, visto que o confronto de interesses individuais será inevitável.

Um componente importante na implementação do processo é a comunicação a todos os colaboradores internos aliada à preparação do ambiente interno, algo que transcenda o treinamento, uma doutrinação impregnada de emoção, motivação, enfim, a energização necessária em empreendimentos

audaciosos e baseados em políticas de recursos humanos para que haja o engajamento geral.

3.2.6 Avaliação e controle

Segundo Oliveira (2001, p. 241), o papel desempenhado pela função de controle e avaliação no processo de planejamento estratégico é acompanhar o desempenho, através da comparação entre situações alcançadas e as previstas, principalmente quanto aos objetivos a serem alcançados pela empresa. Neste contexto, a avaliação e controle têm a finalidade de identificar problemas, falhas e erros que se transformam em desvios do planejado, com o intuito de corrigi-los e evitar sua reincidência, bem como, pode ser utilizado para a manutenção ou aumento da eficiência e eficácia na consecução dos objetivos, desafios e metas da empresa.

Para suportar o controle a avaliação do planejamento os tipos, a frequência, a qualidade e as fontes da informação são importantes e devem ser observadas, pois o produto final será também um conjunto de informações, onde a rapidez e a confiabilidades destas informações necessárias promovem um resultado melhor no controle e na avaliação do planejamento. (OLIVEIRA, 2001, p. 242)

O processo de controle envolve o estabelecimento de padrões de medidas de avaliação, onde decorrem de objetivos e servem como base para a comparação dos resultados desejados, as medidas podem ser estabelecidas mediante critério de quantidade, qualidade e tempo. A comparação do realizado com o esperado resulta em informações de como esta o andamento da implantação da estratégia e a ação corretiva corresponde às providências as serem tomadas para eliminar o desvio observado na comparação anterior. (Hobbs; Heany, 1977, p. 103)

De acordo com Oliveira (2001, p. 249), o controle e a avaliação decorrem dos níveis de planejamento realizado, portanto, existem os níveis de controle estratégico, tático e operacional. Cada um observa a sua esfera de controle conforme o campo do planejado, o nível estratégico para a empresa como um todo, o tático como o desdobrado a cada área da empresa e o operacional a execução da operação da empresa.

3.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

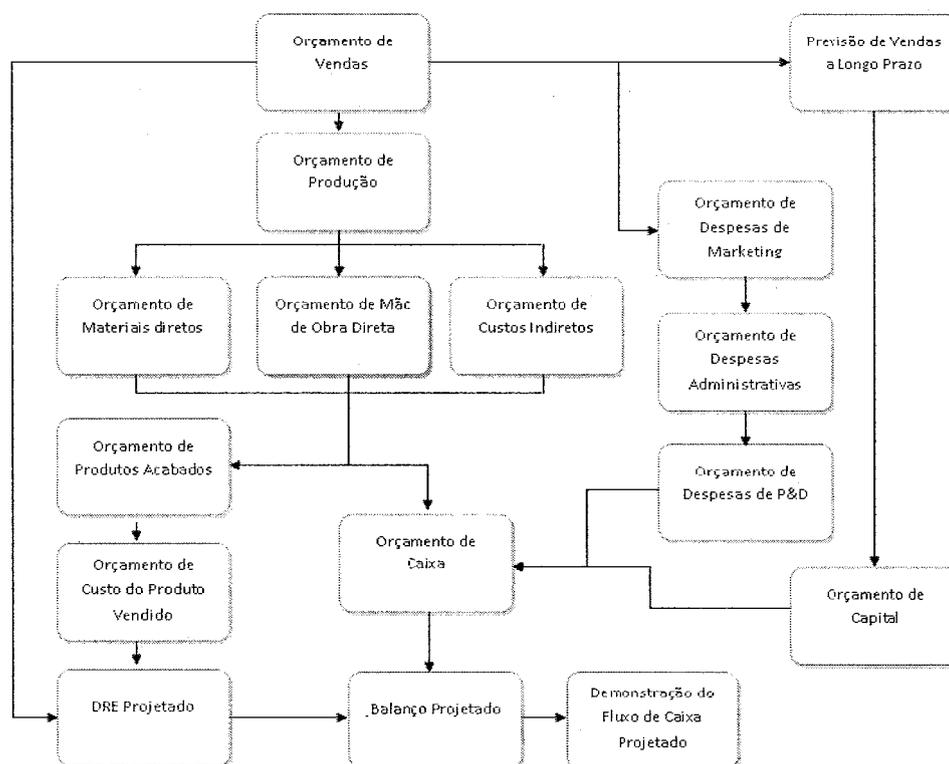
O processo orçamentário se refere ao conjunto das atividades de coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações empresariais. O sucesso do processo orçamentário necessita de um plano de contas contábil que atenda as necessidades do negócio e na integração, na sinergia e nas políticas, diretrizes, planos e metas, desdobrados para todos os setores da empresa. (LEITE, 2008. p. 145)

Pode-se estruturar o processo orçamentário da seguinte forma: (FREZATTI, 2000, p. 52).

- a) Plano de vendas: representa as estimativas de volume físico de vendas, por período, por área, por produto, por preço etc. Nesta etapa estipulam-se políticas de crédito, assim como gastos com publicidade e propaganda;
- b) Plano de produção: refere-se aos estoques de produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, suprimentos, de materiais e necessidade de mão-de-obra;
- c) Plano de investimentos ou capital: especifica os gastos em aquisições, vendas e baixas a ativos permanentes;
- d) Plano de recursos humanos: corresponde à etapa da identificação dos elementos de recursos humanos necessário para a efetivação da proposta de orçamento;
- e) Plano de custos e despesas: esta etapa tem por objetivo projetar os gastos em custos e despesas necessárias ao adequado gerenciamento da organização, mediante os outros planos propostos;
- f) Plano financeiro: esta etapa permite traduzir o processo de decisão na elaboração do orçamento, em linguagem monetária, gerando demonstrações como o balanço patrimonial, a demonstração de resultados e o fluxo de caixa projetado.

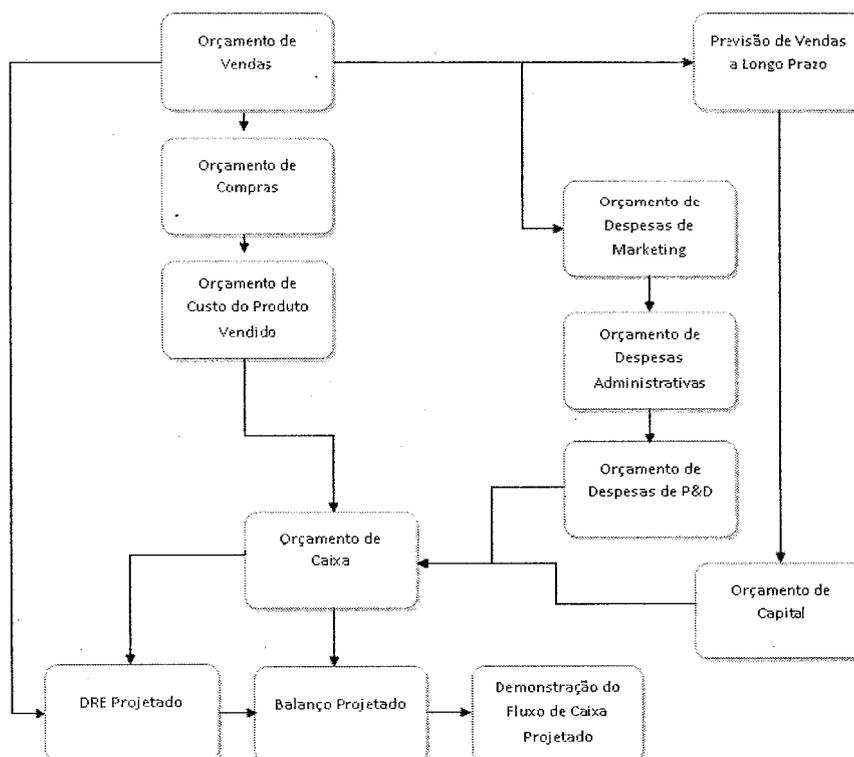
A transcrição sobre os processos orçamentários em empresas industriais esta representado pela figura 10, pela figura 11 com referência ao processo em empresas varejistas e a figura 12 concernente ao processo orçamentário em empresas prestadoras de serviço.

FIGURA 10 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM INDÚSTRIAS



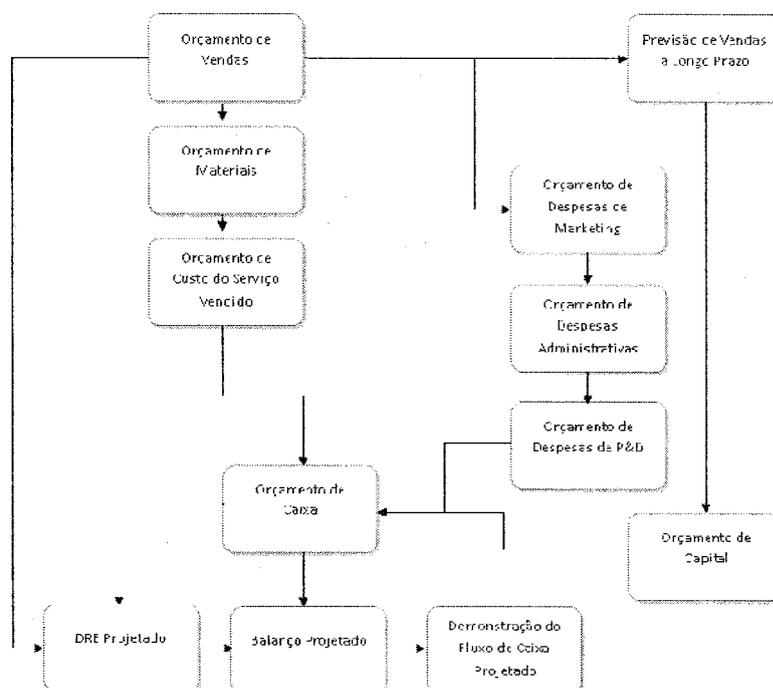
Fonte: Hansem e Mowen (2003, p. 248)

FIGURA 11 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM VAREJOS



Fonte: Adaptado pelo autor de Hansem e Mowen (2003, p. 248)

FIGURA 12 – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO EM SERVIÇOS



Fonte: Adaptado pelo autor de Hanssem e Mowen (2003, p. 248)

3.3.1 Orçamento de vendas

Para Sanvicente e Santos (1995, p. 43), o orçamento de vendas é um plano de vendas futuras da empresa para determinado período de tempo, e tem como função principal determinar o nível futuro de atividade. Todos os demais orçamentos são desenvolvidos após ter-se determinado o montante da vendas, em quantidade e valor, no período projetado.

O montante de vendas é composto pela previsão de vendas, onde Welsch (1983, p. 100), entende que previsão de vendas é uma projeção técnica da demanda por produtos e serviços em potencial para um período específico e de acordo com determinadas hipóteses. Seguida das decisões como expansão da capacidade de produção, alterações de preços, programas de promoção de vendas, programação da produção, expansão ou contração de atividades de vendas e outras aplicações de recursos, compõe o orçamento de vendas.

Para o orçamento de vendas são consideradas algumas variáveis como mercado consumidor, variáveis de produção, variáveis de mercado fornecedor, de recursos humanos e variáveis financeiras. Essas variáveis afetam em maior ou

menor grau todas as empresas, onde existem empresas ociosas por força de variáveis externas, bem como também encontramos empresas com a demanda não atendida por falta de planejamento ou deficiência da direção. (Leite, p. 158)

Existem ainda, fatores que devem ser observados para a realização da estimativa de vendas, onde os padrões de vendas passadas, as estimativas feitas pela força de vendas, as condições econômicas gerais, a ação dos concorrentes, a mudanças nos preços das empresas, as mudanças no composto dos produtos, os estudos de pesquisa de mercado, os planos de propaganda e a promoção de vendas, contribuem para previsões de vendas de forma geral, mais assertivas. Caso contrário as estimativas podem estar superestimadas, gerando previsões de entradas de caixa incorretas, influenciando todos os demais orçamentos da empresa. Dada a importância desta fase no processo orçamentário, é imprescindível conhecer as técnicas ou instrumentos utilizados na previsão de vendas, a fim de serem determinadas as quantidades unitárias de produtos, que aliadas aos respectivos preços de vendas comporão o orçamento de vendas. (HORNGREN et al, 2004, Apud LEITE, 2008, p. 241)

As despesas planejadas com as atividades de venda, distribuição e marketing integram o orçamento de vendas, e segundo Hansen e Mowen (2003, p. 255), podem ser observadas como componentes fixos e variáveis, sendo classificadas como variáveis as despesas com comissões, fretes e suprimentos, e fixas as despesas com salários do pessoal, depreciação, propagando, entre outras.

3.3.2 Orçamento de produção

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 251), o orçamento de produção industrial, objetiva descrever a quantidade de unidades que precisam ser produzidas para atender as necessidades de vendas e satisfazer os requisitos do estoque final. Assim as unidades a serem produzidas, serão obtidas a partir da definição das unidades em estoque final, acrescidas das unidades a serem vendidas e diminuídas das unidades desejadas no estoque de produtos acabados. Na seqüência são preparados os orçamentos de materiais diretos, de mão-de-obra e de custos indiretos de fabricação.

O orçamento de produção compreende o planejamento dos recursos necessários para atender o nível de atividades pretendido pela empresa estabelecido na fase do orçamento de vendas e contempla as seguintes estimativas, segundo Maher (2001, p. 564).

- a) Estoque inicial e final do período, os quais podem ser obtidos pela aplicação da fórmula básica dos estoques, considerando-se as unidades acabadas fabricadas e vendidas por produto no período, e que já foram definidas no orçamento de vendas. A capacidade instalada de produção nesta etapa do orçamento é importante, pois caso não seja possível atender o plano de vendas, devem ser tomadas ações para reduzir o orçamento de vendas ou para aumentar a capacidade instalada, demandando investimentos. Porém, se houver folga na capacidade instalada, deverão ser avaliadas alternativas para utilizar a capacidade excedente.
- b) Dos custos de produção abrangendo os materiais diretos, mão-de-obra direta. Nos materiais diretos podem ser estimadas as matérias primas com base nas unidades de produtos a serem fabricadas e a mão de obra com base em estudos de necessidade de mão de obra, normalmente medidos por homem/hora em todas as atividades do processo produtivo, considerando o nível de atividade;
- c) Nos custos indiretos as estimativas são mais complexas em função das diferentes naturezas dos custos e do comportamento destes custos com relação ao nível de produção. Aqueles que variam em proporção direta com a produção denominam-se custos indiretos de fabricação variáveis, entretanto, alguns variam em degraus como, por exemplo, os custos com supervisão; outros custos são fixos e permanecem inalterados até que haja aumento da capacidade de produção.

O orçamento de produção gera a estimativa do estoque final de produtos acabados, cuja informação é necessária para a elaboração do balanço patrimonial orçado assim como para a elaboração do orçamento de custos dos produtos vendidos, item que afetará a demonstração de resultado do exercício projetado. (LEITE, 2008, p. 157)

Para Hansen e Mowen (2003, p. 270), nas empresas comerciais o orçamento de produção é substituído por um orçamento de compras de mercadorias, cuja finalidade principal é identificar a quantidade de cada item a ser adquirida para a revenda, seu respectivo custo unitário e o custo total da compra. A única diferença entre os orçamentos operacionais de empresas industriais e comerciais é a ausência de orçamentos de materiais diretos e de mão-de-obra direta em uma empresa comercial.

Nas empresas prestadoras de serviços com fins lucrativos, o orçamento de vendas é praticamente o orçamento de produção, uma vez que no orçamento de vendas os serviços podem ser relacionados por tipo de serviço e por quantidade. Como não existe estoque de produtos acabados, os serviços produzidos serão iguais aos serviços vendidos.

3.3.3 Orçamento de capital

O orçamento de capital é um programa de aplicação de capital de longo prazo vinculado ao plano estratégico e, portanto, trata de investimentos permanentes como, imóveis, participação em empresas, máquinas e equipamentos, marcas, patentes e desenvolvimento ou melhoria de produtos. As decisões relacionadas ao orçamento de capital devem ser tomadas somente após profundo estudo, pois uma vez iniciado o processo de dispêndio de capital, sua interrupção ou reversão não será fácil. (SANTOS; PAMPLONA, 2005, p. 25)

Por outro lado, os investimentos temporários, de natureza financeira como, disponibilidades, títulos e valores mobiliários de curto e médio prazo, são valores aplicados geralmente no mercado financeiro com intenção de resgate dentro de um determinado prazo. Contabilmente, podem ser classificados como Aplicações de liquidez imediata e Títulos e valores mobiliários de curto ou longo prazo, e não fazem parte do orçamento de capital.

Em essência, segundo Santos e Pamplona (2005, p. 26) o orçamento de capital consiste na alocação de capital a projetos de investimentos cujos benefícios serão auferidos no futuro. Como os lucros não podem ser estimados com certeza, a decisão de alocar o capital, necessariamente, envolve risco. Dessa forma, as decisões devem levar em conta não apenas os lucros esperados, mas também o

risco que eles representam para toda a empresa, visto que isto constitui um fator determinante do valor de mercado da empresa.

3.3.4 Orçamento de RH e despesas administrativas

O orçamento de recursos humanos corresponde à etapa da identificação e levantamento dos elementos de recursos humanos necessário para a efetivação da proposta de orçamento, considerando os valores alocados para treinamentos, contratações, desligamentos, remuneração, encargos e consultorias na área. (LEITE, 2008, p. 146)

O orçamento das despesas administrativas abrange as estimativas de valores de despesas necessárias para a organização e apoio as atividades, são consideradas como despesas fixas em relação ao nível de atividade da empresa.

3.3.5 Orçamento de caixa

Orçamento de Caixa ou fluxo de caixa é um demonstrativo dos fluxos das entradas e saídas de recursos financeiros projetados no período considerado do caixa da empresa, usado para estimar suas necessidades de caixa em curto prazo. No registro devem ser consideradas todas as movimentações de caixa existentes na operação, nos investimentos e nos financiamentos.

3.3.6 Demonstrativos contábeis

Após a elaboração de todos os planos que compõe o orçamento é possível elaborar a demonstração de resultado do exercício orçada (DRE). Entretanto, ainda são necessárias as informações relativas às despesas financeiras e despesas com o imposto de renda e outras contribuições fiscais.

O objetivo é a projeção do resultado final projetado, e comparar com a rentabilidade definida no planejamento estratégico, assim como comparar as vendas

e custos e demais despesas com os objetivos estabelecidos. (MAHER, 2001, p. 571).

O balanço patrimonial orçado combina uma estimativa do balanço no início do período com o orçamento operacional, materializado na DRE orçada, e com o orçamento das alterações de ativos e passivos resultantes do orçamento de investimento e de caixa. A finalidade é gerar informações sobre os aspectos de endividamento, disponibilidades financeiras decorrentes dos investimentos em ativos de longo prazo. (MAHER, 2001, p. 575).

3.3.7 Controle orçamentário

A etapa do controle orçamentário acontece após a execução das transações dos eventos econômicos previstos no plano orçamentário. Não se concebe um plano orçamentário sem o posterior acompanhamento entre os acontecimentos reais versus os planejados e a análise de suas variações. Segundo Padoveze (2003, p. 273), a base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo Sistema de Informação Contábil. As variações ocorridas entre os dados reais e os orçados permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes dos diversos planos concebidos.

Segundo Sanvicente (2000, p.22), o controle orçamentário é basicamente, o acompanhamento da execução de atividades da maneira rápida possível, confrontando o desempenho efetivo com o planejado.

A identificação e análise das variações ocorridas, a correção dos erros e o ajuste do plano orçado, são os principais objetivos do controle orçamentário. (PADOVEZE, 2003, p. 273)

3.4 PROCESSO DECISÓRIO

Observa-se que o comportamento da empresa é diretamente afetado, em termos de eficácia e eficiência, pela qualidade das decisões, as quais, por sua vez, são influenciadas pela qualidade das informações geradas, agindo como um processo integrado e sistêmico. Esses aspectos da interação entre as atividades dos

gestores e as informações são considerados por Mcgee e Prusak (1994, p. 180) como algo essencialmente entrelaçado e indissolúvel, onde a melhora da qualidade da informação, refletida pela tecnologia da informática, pode melhorar a qualidade da tomada de decisão na gestão das organizações.

O Sistema Informações Gerenciais é a integração de todas as funções, procedimentos, dados e equipamentos da corporação em um sistema abrangente que produz as informações necessárias para todos os níveis dentro da organização. Todas estas informações são indispensáveis para o sucesso de uma boa gestão e imprescindível para a tomada de decisão.

Bethlem (1986, p. 35) sugeriu um modelo genérico de processo decisório composto de quatro etapas:

- a) Decisão de decidir é assumir um comportamento que leve a uma decisão qualquer. Resolve-se iniciar o processo decisório quando alguma coisa não está como desejamos, ou seja, quando reconhecemos a necessidade de mudança, embora haja decisões do tipo continuar como até agora.
- b) Uma vez decidido iniciar o processo decisório, a etapa seguinte é a da definição do que vamos decidir. Há ocasiões em que trabalhamos na solução de problemas que não definimos, mas que o levantamento estatístico pode auxiliar na fixação do problema, pois revela números significativos.
- c) A etapa seguinte é a de formulação de alternativas. As diversas soluções possíveis para resolver o problema ou crise, ou as alternativas que vão permitir aproveitarmos as oportunidades.
- d) A etapa seguinte é a escolha de alternativas que julgamos mais adequada. A tomada de decisão. Nesta etapa é que fazemos a análise crítica das alternativas formuladas. Comparamos umas com as outras de acordo com determinados critérios e promovemos a escolha final de uma delas. Não deixando de incluir entre os fatores considerados as conseqüências futuras da escolha de cada alternativa.

O pensamento sistêmico é uma abordagem mais contemporânea à solução de problemas em apoio à tomada de decisão, este deve considerar o inter-relacionamento entre os sistemas e os processos de uma organização antes de

programar uma solução. Assim, é necessária, após dar curso a solução, avaliar seus efeitos e fornecer uma retroalimentação para a organização sobre os possíveis resultados. Esta análise é realizada sob diversas condições, dentre as quais as incertezas dos resultados e o risco que a empresa está correndo se não acertar a escolha, pode influenciar diretamente o tomador de decisão.

Parece claro que tomar decisões através de um grupo consome mais homens/horas do que encarregar um indivíduo de estudar e resolver o problema sozinho. Todavia, este pode levar mais tempo na análise do problema, tendo em vista a necessidade de reunir informações diversas.

Para apoio a tomada de decisão existe ferramentas como o Brainstorm e o Diagrama de causa e efeito. O primeiro se refere a técnica usada para auxiliar um grupo a imaginar e/ou criar tantas idéias quanto possíveis em torno de um assunto ou problema de forma criativa e o segundo se refere a técnica que permite visualizar melhor o universo em que o problema está inserido. Isto é feito por meio da construção de um diagrama no qual as causas vão sendo cada vez mais discriminadas até chegar a sua origem.

Neste contexto o processo decisório pode definir os produtos e os serviços para determinados clientes e mercados e a posição da empresa em relação aos seus concorrentes, esta definição é fruto de estudos levantados pela estratégia empresarial.

É fundamental compreender bem a área de negócios na qual a organização está inserida, antes de tomar medidas que afetem seu desempenho interno e a sua imagem perante a sociedade. A rentabilidade de uma empresa decorre de dois fatores: das decisões que se deve ao setor a qual a empresa se dedica e das decisões a que resulta do desempenho superior da organização, que é uma qualidade individual, independente do conjunto do setor.

3.5 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

Não existe um produto ou serviço oferecido por uma empresa sem um processo para provê-los. O paradigma tradicional de organização empresarial baseada na Gestão por Funções com departamentos isolados, cada vez mais é sinônimo de falta de agilidade e competitividade em um mundo empresarial marcado

por mudanças rápidas e conseqüentes necessidades por adaptação. A Gestão por Processos apresenta-se atualmente como tendência predominante na Administração Estratégica. A quebra de paradigmas há muito enraizado na cultura executiva é necessária para o enfoque na gestão por processos e pode ser encarado como um dos principais desafios das organizações modernas (MOLLER et al., 2003).

O Gerenciamento de Processos vem com a proposta de manter a competitividade das empresas por intermédio da melhoria contínua e da estrutura organizacional, buscando a qualidade dos produtos e serviços, agregando-lhes maior valor para atender as necessidades dos clientes. Não obstante, para sua realização e seu sucesso é imprescindível o envolvimento da organização no que tange às pessoas para que haja uma preparação e posterior aceitação de mudanças decorrentes da implantação desta metodologia.

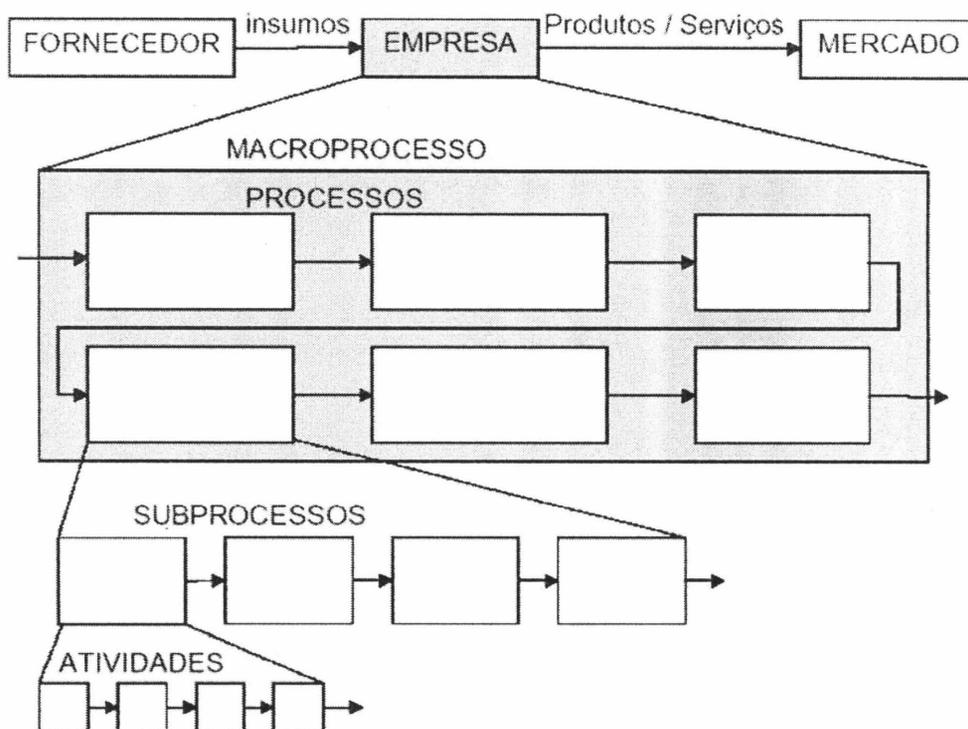
Enquanto uma estrutura hierárquica é, tipicamente, uma visão fragmentada e estática das responsabilidades e das relações de subordinação, a estrutura por processo é uma visão dinâmica da forma pela qual a organização produz valor. A visão do processo evidencia a seqüência de atividades que são realizadas, cruzando departamentos e níveis hierárquicos, até a saída dos produtos. Tal abordagem implica em uma ênfase relativamente forte sobre a melhoria da forma pela qual o trabalho é feito. A adoção de uma abordagem por processo significa a adoção do ponto de vista do cliente. Uma vez que os processos são a estrutura pela qual uma organização faz o necessário para produzir valor para seus clientes, deve-se oferecer produtos e serviços de que atendam as suas expectativas, empregando processos eficientes e eficazes.

Para implementar o gerenciamento por processos deve ser observados alguns itens citados como:

- a) Análise da visão geral de sistema da organização é o ponto de partida, segundo Rummler e Brache (1994). Nesta abordagem, a organização é um sistema de processamento que converge diversas entradas de recursos em saídas de produtos e serviços, que ela fornece para sistemas receptores ou mercados. É guiada por seus critérios e feedback internos, porém conduzida em última instância pelo feedback do mercado, além de sofrer a influência dos concorrentes que competem pelos mesmos recursos e mercado, sendo todos inseridos em um ambiente social, econômico e político. Dentro das

- organizações, temos os seus processos, que são os responsáveis pela conversão dos insumos em produtos ou serviços finais. Por fim, um mecanismo de controle, o gerenciamento, que somente tem ação no ambiente interno da organização e que tenta responder aos feedbacks internos e externos para equilibrar a organização no ambiente externo;
- b) Descrição da hierarquia de processos segundo Harrington (1993) propõe o entendimento da hierarquia do processo através do desdobramento do macroprocesso em processos, subprocessos e atividades;
 - c) Formação da equipe segundo Rummler e Brache (1994), propõe o envolvimento, na implementação deste sistema de gestão, de pessoas que tenham o conhecimento amplo do negócio da empresa, bem como deve envolver representantes da alta direção como forma de comprometimento com o processo. Devem ser ouvidas também as pessoas que conhecem a fundo os processos que serão mapeados, normalmente os seus operadores ou os chamados donos do processo, que são em suma, os responsáveis pelos resultados obtidos;
 - d) Priorização de processos indica que o trabalho deve começar pelos processos críticos, que são definidos por Rummler e Brache (1994), como aqueles que influenciam um fator competitivo que a empresa queira reforçar ou expandir;
 - e) Mapeamento dos processos críticos deve ser realizado através de uma representação visual do seu funcionamento, possibilitando evidenciar oportunidades de melhoria e simplificação. A representação visual desta etapa pode utilizar várias ferramentas, sendo que o uso dos fluxogramas é o mais freqüente. A elaboração de fluxogramas constitui ferramenta-chave para a compreensão dos processos empresariais. Representam as atividades dos processos existentes e dos propostos, permitindo visualizar e analisar as relações entre departamentos, atividades, fluxos físicos, informações e o impacto das mudanças propostas;
 - f) Montar sistema de avaliação de desempenho este item pode ser mais bem observado no processo de controle e retroalimentação.

FIGURA 13 – HIERARQUIA DOS PROCESSOS

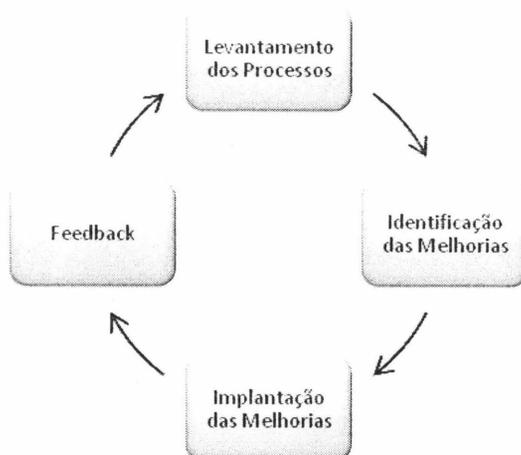


Fonte: Harrington (1993)

Pinto (1993 apud SILVA, 2001, p.42) considera o Gerenciamento de Processos como a metodologia empregada para definir, analisar e gerenciar as melhorias no desempenho dos processos críticos da empresa, com a finalidade de atingir as condições ótimas para o cliente.

O seu objetivo, então, é garantir o funcionamento dos processos produtivos de maneira a atender as necessidades dos clientes, procurando entender as funções de cada setor da empresa e propor parceria entre eles, tornando a organização compreendida diretamente com os consumidores e fornecedores internos e externos, como forma de melhorar a integração horizontal por meio de processos.

FIGURA 14 – CICLO DA MELHORIA CONTÍNUA NOS PROCESSOS



Fonte: autor

Na prática da integração entre estratégia de operações e gestão por processos ressalta-se a necessidade da visão dos processos que suportam os objetivos empresariais dentro de uma visão cíclica de aprendizagem.

3.6 PROCESSO CONTROLE E REALIMENTAÇÃO

Quando se implementa um sistema de gestão, a existência de um sistema de apuração de desempenho surge como uma necessidade para monitorar o sistema de gestão. Segundo Frost (1999, apud Marccelli, 2000, p. 45), as organizações usavam basicamente indicadores financeiros para avaliar o negócio. Porém, este sistema propicia apenas uma visão posterior aos fatos, exigindo também um sistema como o Balanced Score Card para mensurar o desempenho.

3.6.1 BSC como modelo de mensuração de desempenho

O principal objetivo do BSC é proporcionar o alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa. Esse objetivo é alcançado pelas seguintes ações:

- a) Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia, a tradução da visão estratégica, pelos membros da organização, facilita o sucesso. Definir o

mapa estratégico através de uma sequência de relações causa e efeito entre resultados e vetores de desempenho o BSC ajuda a esclarecer as ações a empreender;

- b) Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas, o comprometimento dos colaboradores com a organização só existe quando as metas que visam obter se encontram alinhadas com os objetivos e expectativas dos gestores. Se o sucesso da organização depende dos objetivos estratégicos, tal meta só se mostra possível quando os colaboradores os conhecem e reconhecem como seus. A definição do objetivo conduz à mensuração dos mesmos comprometendo os colaboradores na redução do tempo de execução das tarefas e no aumento da sua capacitação e competências;
- c) Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico permite monitorar continuamente a organização, à volta de quatro visões: - A perspectiva financeira representa as metas de longo prazo da empresa. - A perspectiva clientes, busca-se monitorar o desempenho da empresa no segmento de mercado em que pretende competir. - A perspectiva processos internos, onde as medidas são escolhidas de maneira a alavancar a excelência nos processos críticos para atingir a estratégia estabelecida. - A perspectiva aprendizado e crescimento, busca estabelecer a infra-estrutura necessária para suportar os objetivos elaborados pelos processos internos, como capacidade dos colaboradores, sistemas de tecnologia de informação, dentre outros.

Através da perspectiva financeira o BSC deve descrever a estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo e relacionando-os às ações que precisam ser tomadas em relação às demais perspectivas, para que o desempenho econômico seja alcançado no longo prazo. A elaboração do BSC deverá funcionar como um estímulo a que as diferentes unidades de negócio da empresa estabeleçam objetivos financeiros, sempre de acordo com a estratégia global da empresa. Os objetivos e indicadores da perspectiva financeira do BSC devem ser definidos considerando a fase em que se encontra a empresa e as suas unidades de negócio. A esta perspectiva poderá também chamar-se perspectiva do acionista, em virtude de serem eles os principais interessados na empresa,

procurando a melhor rentabilidade para o capital investido, logo dando uma importância extrema às questões financeiras.

Pela perspectiva dos clientes o BSC traduz a missão e a estratégia da empresa em objetivos específicos para segmentos focalizados que podem ser comunicados a toda a organização. Além disso, permite a clara identificação e avaliação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos. Segundo a perspectiva do cliente, deve ser utilizado um conjunto de indicadores relativos ao mercado, a clientes e a potenciais clientes, devendo estabelecer-se entre eles uma cadeia de relações: quota de mercado; retenção de clientes; aquisição de clientes; satisfação de clientes e rentabilidade de clientes.

Segundo Kaplan e Norton (1997), deve incluir fatores-chave, que determinam a satisfação dos clientes, como o prazo de entrega, a qualidade e o preço. Oferecer aos seus clientes um mix de produto, preço, serviço, relacionamento e imagem, no sentido de ir ao encontro das suas necessidades, procurando conquistá-los e fidelizá-los.

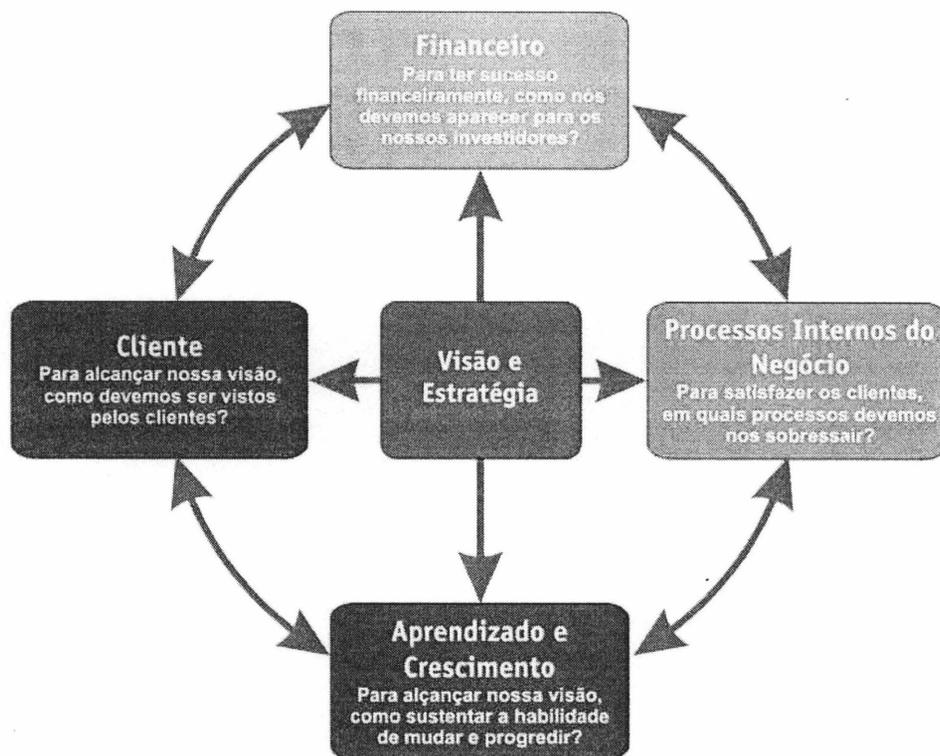
A perspectiva dos processos internos constitui-se na análise dos processos internos da organização, incluindo a identificação dos recursos e das capacidades necessárias para elevar o nível interno de qualidade. O BSC considera os processos internos de toda a cadeia de valor da empresa e inclui o processo de inovação, de operações e de pós-venda. Na visão do BSC, a empresa deve identificar quais as atividades e quais os processos necessários para assegurar a satisfação dos clientes. Os indicadores internos do BSC devem focar-se nos processos internos que terão maior impacto na satisfação dos clientes e também na satisfação dos objetivos financeiros da empresa. Assim, os gestores deverão ser capazes de identificar quais os processos e competências onde a empresa pode obter vantagens competitivas o que lhe permitirá diferenciar-se da concorrência. Estas vantagens competitivas têm origem em diversas atividades que a empresa executa, desde o planejamento, o marketing, a produção, a entrega e acompanhamento pós-venda do seu produto.

A perspectiva do aprendizado e crescimento tem como objetivo oferecer a infraestrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras perspectivas. A habilidade de uma organização inovar, melhorar e aprender relaciona-se diretamente com seu valor. Essa perspectiva apresenta objetivos voltados à capacidade dos funcionários, dos sistemas de informação e à motivação,

empowerment e alinhamento. Deve-se identificar qual a infra-estrutura que a empresa deve adotar para poder crescer e desenvolver-se no longo prazo. Assim sendo, todo o ambiente interno da empresa deve trabalhar em conjunto no processo contínuo de aprendizagem e aperfeiçoamento da organização. Kaplan e Norton (1997) defendem que existem três fontes para a aprendizagem e crescimento da empresa que são as pessoas, os sistemas e os procedimentos organizacionais. A finalidade desta perspectiva do BSC consiste em investir na reciclagem e requalificação dos trabalhadores, na melhoria dos sistemas de informação e no alinhamento de procedimentos e rotinas da empresa.

Veja na figura 14 as perspectivas do Balanced Scorecard.

FIGURA 15 – PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD



Fonte: Kaplan e Norton (1997)

Para Harrington (1997), a organização deve estabelecer pontos de medição próximos a cada atividade de forma que as pessoas que desempenham cada atividade distinta recebam feedback direto, imediato e relevante. Esta afirmação feita pelo autor leva a considerar que a sua idéia de definir pontos de medição próximos às atividades realizadas podem fornecer parâmetros de referência, como a eficácia e a eficiência, por exemplo, para as pessoas envolvidas nos processos. Para o autor,

o sucesso de um sistema de medição de desempenho está baseado nos seguintes princípios:

- a) Medir somente o que é importante. Não medir demais; medir coisas que dê impacto ou indiquem o sucesso organizacional;
- b) Equilibrar um conjunto de medidas. Ao se definir medidas, considerar as perspectivas das pessoas que tomam decisões, e coletar sugestões sobre o que deve ser medido;
- c) Oferecer uma visão, tanto vertical quanto horizontal. A visão vertical refere-se à gestão dos recursos da organização e a visão horizontal, à gestão dos resultados;
- d) Envolver os funcionários no desenho e na implementação do sistema de medidas. Proporcionar aos funcionários o senso de propriedade, melhorando a qualidade do sistema de medição de desempenho;
- e) Alinhar as medidas com os objetivos e as estratégias organizacionais. As medidas, em todos os níveis da organização, devem dar suporte à tomada de decisões e orientar os esforços para o alcance das metas.

Assim, a contribuição do Balanced Scorecard (BSC) para os gestores funciona como um sistema de medida multidimensional que os vai auxiliar na análise dos resultados anteriores e os prováveis resultados futuros a alcançar, bem como, incorporar os aspectos internos e externos da empresa.

4 DISCUSSÃO

Sobre o modelo proposto observamos que a integração de todos os itens mencionados é de vital importância para se obter sucesso do que foi planejado e vantagem competitiva perante os concorrentes.

De início o processo de gestão define a forma de atuação e gestão da empresa, no âmbito de formas de administração do negócio através de planejamento, organização, direção e controle dos atos e fatos gerados pela empresa na busca por manutenção e crescimento do negócio.

O processo de planejamento estratégico permite a empresa a precaver-se a futuras situações de ameaças ou de oportunidades, sendo capaz de se antever preparando-se para minimizar as ameaças e explorar suas forças para potencializar suas oportunidades, bem como, repensar e evidenciar suas crenças e valores através de e seus direcionadores representados pela missão e visão do negócio, a fim de, encontrar prerrogativas para melhorar seu posicionamento de mercado reforçando sua atuação ou encontrando novos caminhos para expandir seus negócios.

O processo orçamentário vem em consonância a estas prerrogativas, que a partir do material levantado no planejamento possa traduzir o objetivo definido em projeções orçamentárias para concretização do planejado antes que seja efetivamente executado. Cada empresa define ainda quais os tipos de aplicação de modelo de orçamento, devido à grande abrangência e possibilidades de realização orçamentária existentes, a única preocupação é a possibilidade de utilização como uma ferramenta importante no processo decisório como suporte e controle das metas e objetivos traçados.

Nesta etapa do orçamento é necessário que haja a integração com o planejado em sua totalidade de detalhes, pois assim permite a integração e a possibilidade de criar vários cenários para a tomada de decisão.

A integração do processo de planejamento e de orçamento pode ocorrer de duas maneiras através da integração vertical, entre os níveis hierárquicos ou integração horizontal entre o modelo de gestão, o planejamento estratégico, o orçamento, o modo de aplicação do planejado, o registro contábil e o controle de desempenho.

Através da integração vertical, remetido ao sentido hierárquico, partindo as decisões do conselho na definição de estratégias e orientação dos negócios da empresa. Posteriormente os diretores fixam os objetivos funcionais em forma de orçamento, relatórios de gestão, demonstrando os resultados para os objetivos determinados. Portanto deve existir uma integração entre os diversos órgãos da empresa para obtenção do objetivo determinado pelo conselho.

Também como integração horizontal ocorrendo quando todas as áreas da empresa trabalham em conjunto de acordo com o modelo de gestão escolhido, com o objetivo definido no planejamento estratégico, com a realização dos orçamentos do planejado, com o modo de aplicação do planejado, com o registro contábil do realizado e com o controle do desempenho.

Além desta integração o orçamento observado como uma ferramenta de apoio a decisão, ressalta-se a possibilidade de visualizar e se trabalhar os números que envolvem o resultado da empresa, através da influência principalmente dos valores de retorno desejado pelos acionistas da empresa. Este tipo de visão permite que o orçamento possa ser desenvolvido de forma específica, ou seja, toda a criação do orçamento é realizada por meio do desejo de lucratividade, derivando assim todos os demais pontos em função do lucro almejado pelos acionistas.

Para que sejam possíveis tais projeções, a empresa faz uso de um sistema de informações gerenciais com dados advindos da contabilidade gerencial, empregando os valores projetados para definir receitas, impostos e tributos, custos variáveis, custos fixos, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o lucro líquido. Portanto, estas variáveis aplicadas no demonstrativo de resultado permitem vislumbrar o lucro final desejado e o que será necessário para alcançá-lo.

O processo de decisão decorre das alternativas levantadas no processo orçamentário em definição pelo processo de planejamento estratégico, assim o processo de decisão concentra a escolha das opções a serem implantadas, para que em conjunto, obtenham os objetivos definidos pela organização. Neste contexto a informação tem papel importantíssimo para o apoio a tomada de decisão, apoio este representado pela controladoria e os dados gerados pela contabilidade como informações econômico-financeiros sobre o desenvolvimento dos produtos, definição de mercados de atuação entre outras situações envolvendo a decisão gerencial das organizações. Em suma um sistema de informações gerenciais, eficiente e confiável,

traz agilidade às tomadas de decisão com maior possibilidade de acerto sobre o resultado esperado, gerando uma vantagem competitiva perante seus concorrentes.

Em decorrência a decisão, observa-se a necessidade de implantar o que ficou planejado, avaliado e decidido de forma a gerar a continuidade do processo para alcance dos objetivos. Neste ponto, identifica-se a necessidade de utilização de meios racionais a distribuição de recursos financeiros, físicos, humanos e estruturais visando eficácia e eficiência operacional.

Esta situação demanda a organização da empresa de forma a melhorar sua eficácia e eficiência de suas atividades, representados por seus processos internos de serviços ou produtos na busca pelos seus objetivos. Neste sentido o gerenciamento por processo adéqua à empresa para que se tenha um desenho de todos os processos da empresa e propõe um fluxo de informações mais ágil, bem como, uma maior sinergia entre as áreas, uma vez que, fazem parte de um único processo e não apenas a uma hierarquia estrutural que impossibilita a flexibilidade e a rapidez das respostas ao mercado.

A organização definida por processo demanda um maior tempo de desenvolvimento por necessitar o levantamento de todas as atividades reorganizando-as por processo, de modo diferente a tradicional hierarquia demandando ainda uma postura individualizada sobre a quebra de paradigmas, pois força a empresa a se constituir de forma matricial em busca de agilidade e maior qualidade nas atividades desenvolvidas pela empresa.

Como complemento importante ao modelo o controle e feedback sobre as ações se torna imprescindível, para se construir parâmetros e formas de avaliar e controlar os resultados obtidos com o empenho de toda a organização para o alcance dos objetivos definidos. O produto gerado por este controle são os indicadores gerenciais de desempenho, refletindo os avanços realizados perante os desejados para a empresa.

Com base neste aspecto a ferramenta Balanced Scorecard, corrobora com o desenvolvimento de inúmeros indicadores de desempenho nas perspectivas de diversas interações da empresa. Assim, com base nos pilares de acompanhamento do desempenho são criados indicadores em relação aos clientes, a níveis de participação de mercados, aceitação de produtos e serviços da empresa, entre outros pontos que auxiliem a empresa a avaliar sua relação com o cliente. Sob a ótica financeira são criados indicadores de acompanhamento do resultado dos

esforços da empresa em níveis de rentabilidade, custos, apuração de lucros, viabilidade econômica, entre outros pontos que auxiliem a empresa a avaliar sua relação com o resultado financeiro. No ponto de vista dos processos internos os indicadores refletem a qualidade, necessidade e importância de processos que permitam agregar valor aos produtos e serviços ofertados aos clientes baseados em suas necessidades. Com relação à perspectiva de aprendizagem e crescimento os indicadores refletem a habilidade da empresa em se manter em constante aprimoramento sempre crescendo em função da sua capacidade de aprender e proporcionar melhorias a empresa, produtos e serviços, a sociedade e aos funcionários.

Como principal vantagem deste modelo infere-se a integração entre o planejamento e a operação da empresa, uma vez que, apresenta direcionamentos de gestão, de planejamento estratégico, tático e operacional, de orçamento como ferramenta de projeção, controle e avaliação dos objetivos, de implantação com foco no cliente e controle e feedback baseados em indicadores em cada esfera de interação da empresa. Esta integração permite maior confiabilidade no planejado, pois levam em consideração os pontos chave da empresa, o estratégico e o operacional, melhor visualização do objetivo em termos orçamentários, maior agilidade nos processos e uma forma estruturada para acompanhar o resultado da empresa através de indicadores de desempenho.

De modo geral cada processo abordado tem papel indispensável para o sucesso da organização, de forma que, distintamente cada processo apresenta apenas benefícios discretos, embora importantes para a vida da empresa, mas quando observados como um conjunto de medidas sucessíveis evidencia-se a sua necessidade e sua contribuição como modelo de vantagem empresarial desde a definição da necessidade de gestão, planejamento, decisão, implantação, controle e feedback sobre suas atitudes e ações para alcance de seus objetivos.

5 CONCLUSÃO

A necessidade das empresas se manterem no mercado e crescerem neste ambiente altamente competitivo e mutável, bem como as alterações mercadológicas vivenciadas com o uso sem limites da tecnologia, apresentam de forma explícita a importância e a inóxia de se realizar o planejamento das ações futuras.

Este contexto revela a busca das empresas pela competitividade baseadas em ferramentas que possam auxiliar a sobrevivência. Estas ferramentas nos remetem a planejamentos estratégicos que por si só não tem uma real eficiência sobre as atividades da empresa, tampouco unicamente o orçamento como controle sobre as atividades pode colaborar com a manutenção e crescimento da organização.

Porém, a utilização de um conjunto de ferramentas apresentado através do modelo de utilização, traz a empresa uma vantagem competitiva por meio de sinergias entre o planejamento, a operação, o controle e o feedback sobre as ações que possibilitam maior acerto na tomada de decisões e conseqüentemente maior sucesso e retorno para a empresa.

O modelo proposto alia as diversas ferramentas de forma a proporcionar o desenvolvimento de uma gestão baseada na visão de futuro, nas mutações mercadológicas e nas necessidades dos clientes.

Cada ferramenta tem seu papel no todo apresentado, a exemplo do planejamento estratégico que permite uma análise situacional da empresa, envolvendo suas forças e fraquezas internas e suas oportunidades e ameaças ante ao mercado. Assim, desenvolve-se o real sentido da empresa, explicitam-se seus valores, missão e visão da organização para que possa ser trilhado um caminho rumo aos objetivos almejados.

Para que estes objetivos possam ter um aspecto concreto, o orçamento se faz indispensável. O orçamento nada mais é que a concretização dos sonhos e objetivos em números, neste caso, apresentando uma projeção dos vários caminhos definidos que possibilitem alcançar os objetivos. Esta ferramenta proporciona a opção de se visualizar o resultado antes que ele se torne real, sendo assim, possibilita diversas aplicações tanto no sentido observado sobre as operações

através das vendas desejadas, como através do lucro desejado, buscando-se uma forma de concretizar o retorno definido.

O processo decisório se faz indispensável perante as diversas opções a serem realizadas para alcance dos objetivos, sempre dependente das informações levantadas nas atividades anteriores, a fim de, optar pelo melhor caminho levando em consideração a conjuntura da empresa e do mercado que gere maior retorno para a empresa.

A implantação do planejado igualmente importante, proporciona uma divisão racional e com foco no cliente, já que todos os esforços da empresa são em função do mercado consumidor. Assim, a aplicação da gestão por processo organiza a empresa para obter maior qualidade e rapidez para atender cada vez mais exigências dos clientes.

Porém, todas estas definições e ações nada representaram se não existir uma forma estrutura de se definir indicadores para acompanhamento e controle do realizado em função dos objetivos. Estes indicadores são significativos aos olhos da gestão, gerando informações importantes como feedback para que permita o acompanhamento da realização do plano e do controle sobre o realizado e o planejado, comparando se as ações desenvolvidas estão trazendo os resultados desejados.

Em suma, o modelo proposto proporciona soluções oportunas às necessidades das organizações nesta conjuntura, bem como, apresenta uma gestão de forma ampla e estruturada para direcionar e oportunizar vantagens competitivas as organizações perante o mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOF, H. Igor. **Estratégia empresarial**. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1977.

ATKINSON Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, E; BRONDANI, G. **Planejamento estratégico organizacional**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.mestradoadm.unir.br/planejamento.pdf>>. Acesso em: Março 2010. 2005.

BETHLEM, A. S. **Conceitos e preconceitos em administração**. Relatório Técnico nº91. Rio de Janeiro: COPPEAD/UFRJ, 1986.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

CERTO, Samuel; PETER, Paul. **Administração estratégica: planejamento e implementação estratégica**. São Paulo: Makron Books, 1993.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração teoria, processo e prática**. São Paulo: Makron Books, 2000.

FERNANDES, Rogério M. **Orçamento empresarial: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador**. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

FISCH, Silvio; MOSIMANN, Clara P. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1990.

FISCHIMANN, Adalberto; ALMEIDA, M. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

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

GAJ, Luis. **Tornando a administração estratégica possível**. São Paulo: Makron Books, 1990.

GHELEN, Rafael; LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa. **O orçamento de base zero (OBZ)**. Monografia UFPR, 2004.

GODOY, Arilda S. **introdução a pesquisa qualitativa e suas responsabilidades**. São Paulo: Revista de Administração de Empresa, 1995.

HANSEN, Dom R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HARRINGTON, James H. **Gerenciamento total da melhoria contínua: a nova geração da melhoria de desempenho**. São Paulo: Makron Books, 1997.

HOBBS, John M.; HEANY Donal. **Integrando a estratégia com os planos operacionais**. São Paulo: Harvard, 1977.

JUNIOR, Jose Perez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Cunha. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

KOTLER, Philip. **Administração de marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEITE, Rita M. **Orçamento empresarial:** um estudo exploratório em indústrias do estado do paraná. Curitiba: Dissertação UFPR, 2008.

LUNKES, Rogério. **Manual de orçamento.** São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério. **Contabilidade gerencial:** um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MAHER, Michel. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCCELLI, R. P. **O papel dos indicadores de desempenho na estratégia das organizações para o aprimoramento de processos:** um estudo de caso. Dissertação de Mestrado. Florianópolis: UFSC, 2000.

MATOS, F.G. **Estratégia de empresa.** São Paulo: Makron Books, 1993.

MCGEE, J. V.; PRUSAK L. **Gerenciamento estratégico da informação.** Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia.** Porto Alegre: Bookman, 2001.

MIRANDA, Isabella T. P. **Importância do planejamento estratégico para o crescimento das empresas.** Revista de Ciências Empresariais. Jan-Jun 2005. pp. 34-39.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ Jr José H.; SILVA Carlos A. S. **Controladoria estratégica.** São Paulo : Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, Clóvis L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Pioneira, 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PORTER, Michael E. **O que é estratégia em competição**. São Paulo: Campus, 2000.

RUMMLER, Geary; BRACHE Alan. **Melhores desempenhos das empresas: uma abordagem prática para transformar as organizações através da reengenharia**. São Paulo. Makron Books, 1994.

SÁ, Carlos A.; MORAES, José R. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANTOS, E. M.; PAMPLONA, E. **Teoria das opções reais: uma atraente opção no processo de análise de investimentos**. Revista de Administração. p 40, n. 3. 2005.

SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1995.

SENGE, Peter. **A quinta disciplina: arte e prática da organização que aprende**. São Paulo: Best Seller, 1998.

SILVA, Reinaldo O. **Teorias da Administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

STONER, James A. **Administração**. Rio de Janeiro: Pretence Hall do Brasil, 1985.

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

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.

WIKIPEDIA. Disponível em <<http://pt.wikipedia.org>>. Acessado em 22/05/2010.

ZDANOWICZ, Jose E. **Orçamento operacional**: uma abordagem prática. Porto Alegre: Sagra, 1984.