

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

LEANDRO ROGÉRIO SCHIAVO

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NUMA EMPRESA
DE MÉDIO PORTE DO RAMO METALÚRGICO**

Porto Alegre

2013

LEANDRO ROGÉRIO SCHIAVO

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NUMA EMPRESA
DE MÉDIO PORTE DO RAMO METALÚRGICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Denis Borenstein

Porto Alegre

2013

CIP - Catalogação na Publicação

Schiavo, Leandro Rogério

Gestão orçamentária numa empresa de médio porte do ramo metalúrgico / Leandro Rogério Schiavo. -- 2013.
80 f.

Orientador: Denis Borenstein.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2013.

1. Orçamento empresarial. 2. Orçamento operacional.
3. Gestão orçamentária. I. Borenstein, Denis, orient.
II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

LEANDRO ROGÉRIO SCHIAVO

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NUMA EMPRESA
DE MÉDIO PORTE DO RAMO METALÚRGICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante com ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 07 de março de 2005.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Denis Borenstein – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. Jairo Laser Procianoy
USP

Prof. Dr. Paulo Schimdt
UFRGS

Prof. Dr. Antônio Carlos Gastaud Maçada
UFRGS

Como dizia Afrânio Peixoto: “O filho é o nosso coração que sai para outro corpo” por isso dedico esse trabalho às minhas filhas Bruna e Amanda.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer a Deus, a oportunidade de ter convivido com pessoas que muito contribuíram para o sucesso desta etapa de aprendizagem da minha vida. Meus sinceros agradecimentos ao meu orientador, professor Denis Borenstein, que viabilizou a realização deste trabalho, pelo compromisso assumido, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstrados. À empresa Metalcorte Metalurgia Ltda, pela atenção e compreensão despendida, que muito contribuiu para o enriquecimento do trabalho. Aos meus pais pela motivação de continuar os estudos. Ao meu amigo Osvaldo Voges que possibilitou e financiou este trabalho acreditando no meu trabalho e ao meu amigo Humberto Rodolfo Pasquali, que foi quem acreditou, apostou e viabilizou esse meu trabalho e que me motiva a seguir crescendo profissionalmente cada vez mais.

É muito melhor arriscar coisas grandiosas alcançando triunfos e glórias, mesmo se expondo a derrotas, do que formar fila aos pobres de espírito, que nem gozam muito, nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta e nem conhecem vitórias nem derrotas.

Autor Desconhecido

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Processo Orçamentário	32
Figura 2 -	O Papel da Controladoria no Processo de Gestão	62
Quadro 1 -	Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento Base Zero .	55
Quadro 2 -	Média das Respostas do Questionário	59
Quadro 3 -	Comparativo do Sistema Atual e Sistema Proposto	67

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar e propor o melhor método de Gestão Orçamentária na empresa Metalcorte Metalurgia Ltda., que atua no ramo metalúrgico e está localizada em Caxias do Sul. O estudo de caso é descritivo, pois o tema escolhido é favorável para este formato, com coleta de informações na empresa e por meio de entrevistas com os gestores da empresa selecionada para tal estudo. Os conceitos apresentados no terceiro capítulo são utilizados como referencial teórico no decorrer do estudo de caso, podendo-se perceber a aderência da teoria apresentada com a prática da empresa, que está procurando desenvolver instrumentos seguros de tomada de decisão visando manter sua competitividade. O orçamento empresarial é analisado como um elemento participante da dinâmica organizacional e inserido nos processos empresariais, fazendo com que as pessoas na organização se conscientizem dos objetivos a serem alcançados.

Palavras-chaves: Orçamento Empresarial. Orçamento Operacional. Gestão Orçamentária.

ABSTRACT

This study has the purpose of analyzing and proposing the best Orçamental Management method at the company Metalcorte Metalurgia Ltda., which operates in the metallurgic line and is located in Caxias do Sul. The case study is descriptive being the selected subject favorable to this format. The data were collected within the company as well as by performing interviews with managers of the company chosen for such study. The concepts shown in the third chapter are used as theoretical reference throughout the study, allowing knowledge acquisition about the adherence of the presented theory to the company performance, whose objective is to develop safe instruments for decision making, so as to maintain its competitiveness. The company budget is analyzed as being a part of the organizational dynamics and as being inserted in company processes, allowing its personnel to be aware of the goals to be met.

Keywords: Corporate Budget. Operating Budget. Budget Management.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

GAO	Gestão Aprovação Orçamentos
OBZ	Orçamento Base Zero
ORC	Orçamento Operacional
PEF	Planejamento Econômico Financeiro
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	14
1.1.1 Questão Central	14
1.1.2 Questões Secundárias	14
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo Central.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
2 PROCESSO METODOLÓGICO	15
3 REVISÃO DE LITERATURA	17
3.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL - ABORDAGEM TEÓRICA	17
3.1.1 Conceitos de Orçamento Empresarial.....	20
3.1.2 Categorias de Orçamento Empresarial	23
3.1.3 Vantagens do Orçamento Empresarial.....	25
3.1.4 Limitações e Problemas do Orçamento Empresarial	27
3.2 ASPECTOS NECESSÁRIOS PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA	29
3.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	31
3.3.1 Orçamento de Vendas.....	33
3.3.2 Orçamento de Produção	35
3.3.3 Orçamento de Despesas Operacionais.....	39
3.3.4 Orçamento de Caixa.....	39
3.3.5 Projeção da Demonstração do Resultado do Exercício	44
3.3.6 Balanço Patrimonial Projetado	45
3.4 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ) ASPECTOS FUNDAMENTAIS	46
3.4.1 Definição de Orçamento Base Zero	47
3.4.2 Metodologia do Orçamento Base Zero.....	48
3.4.3 Aspectos Positivos do Orçamento Base Zero	49
3.4.4 Limitações do Orçamento Base Zero	50
3.4.5 Finalidade do Orçamento Base Zero.....	51
3.4.6 Exigências do Orçamento Base Zero aos Gestores.....	52
3.4.7 Comparativo entre Orçamento Tradicional e Orçamento Base Zero.....	54
4 ESTUDO DE CASO	57
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	57
4.1.1 Estrutura Organizacional	57
4.1.2 Ferramentas de Análise e Planejamento.....	58
4.1.3 Crenças e Valores dos Gestores em relação à Gestão Orçamentária	59
4.1.4 Necessidades dos Gestores.....	60
5 PROPOSTA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA.....	61
5.1 ANÁLISE DOS DADOS.....	61
5.2 PROPOSTA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA.....	65
6 CONCLUSÃO	70

REFERÊNCIAS.....	72
ANEXO A – Questionário	75
ANEXO B - Organograma Operacional	80

1 INTRODUÇÃO

As empresas por meio de seus gestores definem metas e objetivos que esperam atingir, normalmente o objetivo principal numa empresa com fins lucrativos é o de obter o retorno sobre o investimento, para se atingir de maneira eficaz esse objetivo precisa-se planejar e controlar. Um instrumento muito utilizado de planejamento e controle das movimentações econômico-financeiras é o Orçamento Empresarial. O Orçamento não apresenta situações ou fenômenos já ocorridos, mas uma previsão daquilo que deverá ocorrer em exercícios futuros.

Diante do exposto, o presente estudo foi dividido em capítulos. No primeiro capítulo são apresentados os principais aspectos do trabalho, entre eles a definição do problema e objetivos, as questões que evidenciam o problema do estudo e a justificativa.

O orçamento se constitui num instrumento de grande valia no apoio à gestão empresarial. Embora se constitua numa ferramenta gerencial, muitos administradores, especialmente aqueles que ainda não experimentaram a técnica orçamentária.

Em muitas circunstâncias o orçamento empresarial enfrenta inúmeras dificuldades, seja na fase de implantação, seja no estágio da consolidação. Via de regra, tais dificuldades resultam dos seguintes erros: estrutura organizacional inadequada; sistema de registro contábil ineficiente; falta de um sistema de custeio adequado; falta de apoio da cúpula da empresa; expectativas grandes demais em relação ao novo processo de trabalho; implantação muito apressada; supervisão e administração deficientes; expectativas prematuras de resultados; falta de cooperação das partes envolvidas; falta de êxito na análise dos resultados e na apuração das variações; falta de dados históricos; papeladas com detalhes excessivos; período de projeção longo demais; falta de definição do processo de elaboração do orçamento; falta de flexibilidade suficiente para reformular estimativas; pesquisa de mercado mal feita; falta de entrosamento entre os planos de produção e de comercialização; técnica rudimentar de previsão; falta de definição para os fatores macroeconômicos que têm influência direta nas atividades empresariais; falta de definições sobre as políticas de preços, salários, despesas, e outros.

Com essas dificuldades assinaladas o objetivo deste documento é propor um método de Gestão Orçamentária que amenize tais dificuldades e que melhor se enquadre em uma empresa de médio porte do ramo metalúrgico, localizada em Caxias do Sul.

No segundo capítulo será descrito a metodologia de implementação do estudo.

No terceiro capítulo será descrito os referenciais teóricos com o objetivo de explorar o assunto de orçamento empresarial, enfocando seus conceitos, categorias, vantagens, limitações e problemas do orçamento, bem como os aspectos necessários para a implantação de uma Gestão Orçamentária em uma empresa, e será abordado também o processo orçamentário, relacionando os orçamentos de vendas, produção, despesas operacionais, de caixa, projeção da demonstração do resultado do exercício e balanço patrimonial. Para finalizar serão apresentadas as principais características do Orçamento Base Zero (OBZ), entre elas sua definição, sua metodologia, seus aspectos positivos, suas limitações, sua limitação, suas exigências em relação aos gestores e um comparativo entre este tipo de orçamento e o Orçamento Tradicional.

No quarto capítulo será apresentado o estudo de caso, expondo sobre uma empresa de médio porte do ramo metalúrgico localizada na cidade de Caxias do Sul, destacando sua estrutura organizacional, suas ferramentas de planejamento e controle; as crenças e valores dos gestores em relação à Gestão Orçamentária, bem como as necessidades dos gestores.

No quinto capítulo será apresentada a análise dos dados e uma proposta de Gestão Orçamentária para a empresa em estudo.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

1.1.1 Questão Central

Qual o método mais adequado de orçamento que a empresa deverá adotar em conformidade com sua estrutura?

1.1.2 Questões Secundárias

- a) como é formada a estrutura organizacional da empresa e qual o objetivo geral da mesma?
- b) quais as ferramentas de planejamento e controle que a empresa possui? Elas atendem às necessidades dos Gestores?
- c) qual a melhor forma de implementação da Gestão Orçamentária na empresa?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Central

Analisar e propor um método para implementar uma Gestão Orçamentária em uma empresa de médio porte do ramo metalúrgico, situada no município de Caxias do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) apresentar a empresa e analisar sua estrutura organizacional;
- b) analisar as ferramentas de planejamento e controle que a empresa utiliza;
- c) descrever as crenças e valores dos gestores em relação à Gestão Orçamentária
- d) analisar as necessidades dos gestores;
- e) propor a forma mais adequada de Gestão Orçamentária à empresa.

2 PROCESSO METODOLÓGICO

Neste capítulo apresenta-se o tipo de pesquisa que será realizada e a forma de identificação, seleção e de obtenção dos dados, seus registros, ordenação e análise, para fins de contextualizar, instrumentalizar e demonstrar factualmente a pesquisa.

Este estudo está direcionado a analisar e propor o melhor método de Gestão Orçamentária na empresa Metalcorte Metalurgia Ltda., que atua no ramo metalúrgico e está localizada em Caxias do Sul.

O estudo de caso é descritivo, pois o tema escolhido é favorável para este formato, com coleta de informações na empresa e por meio de entrevistas com os gestores da empresa selecionada para tal estudo.

Em geral os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto de vida real (YIN, 2001, p.19).

Na 1ª etapa efetuou-se a pesquisa bibliográfica a fim de fazer a revisão da literatura. A pesquisa foi realizada nas literaturas, dissertações, monografias, entre outros, coletados junto à biblioteca da Universidade de Caxias do Sul, biblioteca da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e junto ao Professor Dennis Borenstein. A partir disso para tanto será utilizado o método referencial bibliográfico para o desenvolvimento da revisão de literatura, onde serão descritos os principais aspectos e características que cercam o tema do orçamento empresarial, bem como sobre o Orçamento Base Zero (OBZ), desenvolvidos no capítulo três do presente trabalho.

Na 2ª etapa efetuou-se a coleta de dados para a caracterização da empresa e conhecimento das necessidades dos gestores. Para a caracterização da empresa o autor se valeu dos conhecimentos e informações privilegiados que possui junto à empresa. Para conhecimento das necessidades dos gestores a técnica para o

estudo foi a utilização de um questionário (Anexo A) direcionado aos gestores da empresa, com o objetivo de coletar informações necessárias para a análise.

O questionário foi elaborado por meio de perguntas fechadas, porém sempre permitindo que os entrevistados fizessem comentários que acrescentassem algo mais à pesquisa. O questionário foi baseado nas teorias expostas na revisão bibliográfica e conhecimentos do autor. O questionário foi validado utilizando os funcionários do setor de Controladoria da empresa.

Na 3ª etapa efetuou-se a análise dos dados e conforme a natureza do estudo de caso os dados serão analisados de forma qualitativa, o que diferencia esse estudo pela rigidez estabelecida em um estudo de caso de característica quantitativa. Por meio do questionário (Anexo A) onde foi pontuado a nível de importância certas afirmativas, soube-se quais as crenças e valores dos gestores da empresa em relação à Gestão Orçamentária, após os dados foram obtidos e analisados dentro de uma perspectiva estabelecida pelos conceitos teóricos analisados e a experiência própria do autor propondo assim uma forma de implementação da Gestão Orçamentária adequado na referida empresa.

3 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo apresenta-se os conceitos que envolvem o orçamento empresarial, que servirão de referencial teórico para o estudo da Gestão Orçamentária em uma empresa de médio porte do ramo metalúrgico situada em Caxias do Sul.

3.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL - ABORDAGEM TEÓRICA

Para se obter bons resultados no mundo empresarial, não bastam boas estratégias, é preciso planejar e controlar adequadamente. O orçamento empresarial é uma das peças fundamentais de um planejamento e controle. Com esse instrumento a empresa pode prever e controlar os seus lucros e suas despesas, acompanhando a evolução dos negócios.

Elaborar o orçamento é um passo na implementação da estratégia da empresa. É traduzir os pressupostos gerais a respeito do planejamento da estratégia empresarial em representações numéricas de mercados e de recursos. As metas de faturamento são a expressão da estratégia de empresa em relação aos mercados, o capital que se aloca aos tomadores de decisões nos diversos centros de responsabilidade reflete a escolha da empresa em matéria de utilização de recursos (CREPALDI, 2002, p. 287).

O orçamento empresarial tem as funções de coordenar as atividades da empresa e servir como base de controle ao comparar números (orçados) estimados e o desempenho real da empresa.

Em princípios do século XX, as técnicas de planejamento do tipo orçamentário já eram de uso consagrado na administração pública de muitos países

que começavam a reclamar as atenções dos homens de negócios mais progressistas. Devido aos problemas administrativos de crescente complexidade, gradativamente, o orçamento começava a dominar o âmbito também das empresas privadas (PASSARELLI e BOMFIM. 2003).

Em países considerados desenvolvidos, as empresas tiveram que organizar suas atividades estabelecendo-as a curto e médio prazo, este processo ocorreu por meio da utilização do orçamento. Desta forma este instrumento tem sua origem como um elemento base para o planejamento e o controle de tais empresas.

De acordo com Passarelli e Bomfim (2003) a aplicação inicial da técnica de orçamento dava ênfase à previsão das despesas, principalmente, despesas com propaganda e programas de vendas, porém esse limitado objetivo inicial foi expandido de forma a cobrir as previsões de receitas de vendas e também o planejamento das operações de caixa e ampliações das empresas, e com o tempo passou a abranger os demais aspectos quantificáveis da empresa.

Neste sentido Zdanowicz (1983, p.19) expõe que:

A técnica orçamental foi utilizada na empresa, pela primeira vez, por Donaldson Brown, gerente financeiro da *Du Pont De Memours*, nos Estados Unidos, em 1919. Anos após, já alicerçado na prática orçamentária, a *Du Pont De Memours* teve condições para suportar a crise de 1921. O mesmo não aconteceu, porém, com a *General Motors*, que sofreu os efeitos desta crise por não estar preparada para enfrentá-la. Mais tarde, Donaldson Brown foi nomeado vice-presidente da *General Motors*, com a finalidade específica de aplicar o método que tinha aperfeiçoado.

As empresas citadas por Zdanowicz (1983) tiveram lucros, na crise dos anos de 1929 a 1933 (época da Grande Depressão), embora tivessem reduzido suas vendas não perderam o domínio de suas operações.

Segundo Baretta (2001, p.22):

Historicamente considerando, o uso efetivo dos princípios orçamentários como elemento de controle, constitui fenômeno relativamente recente. Nos anos que se seguiram a 1930, a aplicação do orçamento empresarial tomou grande impulso nos Estados Unidos, com o aparecimento do movimento científico de administração empresarial. Conforme pesquisa realizada, em 1941, aproximadamente 50% das empresas norte-americanas usavam, de uma ou de outra forma, o sistema de controle orçamentário. Em 1958, outra

pesquisa revelou que 95% das empresas americanas aplicavam o sistema orçamentário para seu controle financeiro. Hoje o controle orçamentário é quase uma norma de vida das empresas norte-americanas.

De acordo com os autores citados o orçamento empresarial surgiu num primeiro momento nas empresas públicas, como um diferencial do governo para administrar os gastos públicos, e em pouco tempo o orçamento foi utilizado pelas empresas privadas que passaram a utilizar tal ferramenta para a tomada de decisão dos gestores.

No Brasil, não foi diferente, inicialmente o orçamento empresarial foi utilizado somente na administração pública como uma ferramenta base para o empenho das verbas públicas, evoluindo até se tornar um meio de medir e de fixar as prioridades no planejamento global do governo.

Conforme Schubert (1987), o orçamento-programa foi introduzido no Brasil por meio da Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, como um marco importante para a administração pública. Essa lei define as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E em seu artigo estão as regras para o orçamento o qual deveria conter a discriminação da receita e despesa de forma que evidenciasse a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Posteriormente, o orçamento foi absorvido pelas empresas privadas, e teve maior evolução a partir dos anos da década de 1970, quando as empresas passaram a perceber sua importância e a necessidade de utilizá-lo como uma ferramenta de gestão, portanto foi a partir daí que as empresas brasileiras começaram a utilizar o orçamento empresarial para realizar o planejamento e o controle de suas atividades.

Segundo Lorandi (1990) o orçamento empresarial evoluiu no tempo devido principalmente à concorrência entre as organizações, às inovações tecnológicas, às mudanças de necessidades dos indivíduos entre outros, sendo que esses fatores proporcionaram o aperfeiçoamento do processo orçamentário.

De acordo com os autores citados o orçamento empresarial, no Brasil, foi iniciado também na administração pública, como ocorreu em outros países, se propagando aos poucos nas empresas privadas com a finalidade de servir como

base do planejamento e controle das atividades das empresas para torná-las mais competitivas.

Neste sentido, o orçamento empresarial, em sua origem, é um instrumento de planejamento e controle vinculado aos planos de produção e de investimento, visando otimizar o rendimento dos recursos físicos e monetários à disposição da empresa.

3.1.1 Conceitos de Orçamento Empresarial

Antes de abordar o conceito de orçamento empresarial, é necessário ter uma idéia sobre o seu papel e sua relação com o processo gerencial, ou seja, raramente o orçamento constitui assunto à parte. Ele sempre faz parte do processo de planejamento no sentido de fixar objetivos e estratégias. É intimamente ligado ao planejamento financeiro.

Sendo assim o orçamento é parte integrante do ciclo de planejamento, execução e controle, isto é, faz parte do esquema global de gerenciamento que abrange a organização empresarial; os sistemas de registro, de planejamento, os sistemas de controle.

Cabe ressaltar que o planejamento divide-se em curto prazo e longo prazo, conforme explica Zdanowicz (1983), onde o planejamento de curto prazo compreende seis meses até um ano, que é apresentado em etapas ou como um plano corrido, contendo informações para decisões rotineiras com a finalidade de obter a melhor utilização dos recursos existentes: físicos e monetários. E o planejamento a longo prazo envolve períodos superiores a um ano, também conhecido como plurianual, e as informações contidas se destinam às decisões estratégicas, com a finalidade de planejar os recursos necessários, as possíveis fontes de utilização por parte da empresa e a melhor alocação em termos de taxa de retorno do investimento a ser realizado.

Por outro lado segundo Zdanowicz (1983) a função administrativa de controle consiste em verificar e analisar o realizado com o planejado, ou seja, acompanhar e confrontar se os resultados propostos estão sendo alcançados.

Dada essa colocação o orçamento empresarial pode ser definido de forma genérica como sendo a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia. E o orçamento empresarial é uma ferramenta de tomada de

decisão que tem como objetivo principal planejar as atividades da empresa, assim como controlá-las a curto, médio e longo prazo. E o planejamento é considerado uma função administrativa, que fixa os objetivos e programa as atividades necessárias para que sejam alcançadas as metas estabelecidas. Enquanto que o controle é um método de manter os executivos informados em relação ao desempenho dos planos, políticas e objetivos estabelecidos.

A expressão orçamento possui várias outras definições, para Sobanski (1992, p.15-16):

O orçamento empresarial decorre da estratégia da empresa e elucida, com maior grau de detalhe, os números e valores correspondentes aos dois instrumentos citados (orçamento estratégico e relação de projetos), através de um conjunto ordenado de quadros relativos a certas datas ou intervalos futuros de tempo que integram e combinam os dados de vendas, produção, compras, estoques, custos, despesas, ativos, etc. É, portanto, o instrumento mais detalhado da administração que integra as quantificações das ações e resultados a curto prazo da empresa, visando alcançar seus objetivos com eficiência. É também o elo gerencial de ligação entre a atuação da empresa a curto prazo e sua estratégia, isto é, reflete os primeiros passos da empresa na direção de seus objetivos de longo prazo.

Conforme Lorandi (1990, p.17): “O orçamento empresarial é um instrumento da administração que vem ganhando seu espaço entre as empresas de grande, médio e pequeno porte”.

Para Crepaldi (2002, p.285): “Orçamento é um plano administrativo que cobre todas as operações da empresa, para um período de tempo definido, expresso em termos quantitativos”.

Já Welsch (1992, p. 21) define orçamento como: “O conceito de planejamento e controle implica elementos de realismo, flexibilidade e atenção permanente às funções e controle da administração. Esta definição identifica a administração como o principal fator do êxito da empresa a longo prazo”.

Neste contexto o orçamento empresarial passa a ser um instrumento base para a organização da empresa, com as seguintes características, conforme Zdanowicz (1983):

- a) projeção para o futuro: determina as novas condições de trabalho, em razão da transposição de uma situação atual projetada para o futuro;

- b) flexibilidade na aplicação: devido as flutuações econômicas internas e externas, a empresa deve estar apta a enfrentar tais flutuações, flexibilizando o orçamento para a consecução do plano de rentabilidade da empresa;
- c) participação direta dos responsáveis: devem ser observados os princípios de responsabilidade e autoridade, ou seja, o plano orçamentário deve ter a participação de todos os integrantes da empresa a fim de colaborar com a alta administração para estabelecer os objetivos e as metas futuras para a empresa.

De acordo com Catelli (1999) os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo. Funcionam como um instrumento de controle administrativo de três maneiras:

- a) como meio de organização e direção de um grande segmento do processo de planejamento administrativo;
- b) como uma contínua advertência em procurar desenvolver os planos e programas, guiando a administração no dia a dia;
- c) como avaliador de performance real.

Tretin (1978) ressalta que os orçamentos refletem a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gestores os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados operacionais eficientes e eficazes que, mensurados em termos econômicos e financeiros, corresponderão às metas e objetivos que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Segundo autores citados o conhecimento da técnica orçamentária permite a visão e o uso de um modelo de empresa, nos quais se consideram as relações entre as prováveis decisões, os eventos futuros, os recursos necessários, as repercussões

em cada setor organizacional e os resultados finais esperados. O gestor que utilizar essa ferramenta sentirá melhor o rumo da empresa.

Em síntese o orçamento empresarial corresponde a uma simulação de caráter econômico, financeiro e patrimonial, fundamentado em planos operacionais, e tem como objetivo principal a coordenação de esforços para a obtenção dos objetivos da empresa, através do atingimento das metas de suas várias áreas de responsabilidade.

3.1.2 Categorias de Orçamento Empresarial

Conforme Horngren (1985) os tipos de orçamento estão relacionados ao horizonte do planejamento que podem ir de um ano ou menos a muitos anos, dependendo dos objetivos do orçamento e das incertezas existentes. O mesmo autor expõe que existem os seguintes tipos de orçamento: orçamento de capital, orçamentos gerais e orçamentos contínuos:

- a) orçamentos de capital: são orçamentos a longo prazo e são quase sempre preparados para determinados projetos como, por exemplo, compras de equipamentos, localização de fábrica e introdução de linhas de produtos;
- b) orçamentos gerais: consolidam os planos globais de uma organização num prazo mais curto, são geralmente preparados anualmente. O orçamento anual pode ser subdividido em orçamentos mensais ou, talvez, em orçamentos mensais no primeiro trimestre e orçamentos trimestrais nos três trimestres restantes;
- c) orçamentos contínuos: são orçamentos gerais que vão sempre acrescentando mais um mês à frente e abandonando o mês que se encerra. Os orçamentos contínuos são úteis porque obrigam os administradores a pensar especificamente nos próximos doze meses, mantendo, com isso, um horizonte estável de planejamento.

Para Horngren (1985, p.119): “Os termos usados para descrever diversos esquemas de orçamento variam de uma empresa para outra. Às vezes, os

orçamentos são chamados de demonstrativos projetados por serem demonstrativos financeiros previstos, contrastando com os demonstrativos de resultados efetivos”.

Os orçamentos acompanhados por demonstrativos auxiliares, são classificados da seguinte forma, de acordo com Horngren (1985):

- **Orçamento Geral:**

- a) orçamento operacional:

- orçamento de vendas;
- orçamento de produção (para empresas industriais) compreendendo: materiais usados e comprados, mão-de-obra direta, despesas indiretas de fabricação, variações dos níveis de estoque, e outros;
- orçamento do custo dos produtos vendidos (para empresas comerciais e industriais);
- orçamento de despesas de vendas;
- orçamento de despesas administrativas.

- b) orçamento financeiro:

- orçamento de caixa: receitas e despesas de caixa;
- orçamento do balanço;
- orçamento do demonstrativo das variações da posição financeira ou orçamento do demonstrativo de origens e aplicações de recursos.

- **Relatórios especiais de orçamento:**

- a) relatórios de desempenho (comparações de resultados com planos);

- b) orçamentos de capital (expectativas a longo prazo para projetos específicos).

Segundo Passarelli e Bomfim (2003) os principais tipos de orçamento comumente usados são:

- a) orçamentos globais (*Master Budgets*) e parciais (*Sub Budgets*): os orçamentos globais constituem um sumário quantitativo de todos os itens operacionais e financeiros da empresa, o que permite ao gestor compor o Balanço e o Demonstrativo de Lucros e Perdas referentes ao exercício ainda não iniciado. Já os orçamentos parciais cobrem apenas, o orçamento de vendas, orçamento de despesas administrativas ou orçamento de caixa.
- b) orçamento a curto e a longo prazo: orçamento a curto prazo refere-se a períodos de um ano ou menos e o orçamento a longo prazo cobrem períodos maiores de um ano.
- c) orçamentos periódicos e contínuos: os orçamentos periódicos são válidos para um período bem determinado, ou seja, geralmente de um ano, coincidindo com o exercício contábil da empresa, e o orçamento contínuo é utilizado. Enquanto que o orçamento contínuo se faz necessário para empresas de ramo de atividade que não se sentem seguras diante de orçamentos periódicos, pois torna-se difícil formular estimativas razoavelmente corretas para períodos maiores do que um trimestre.
- d) orçamentos flexíveis ou variáveis: orçamento no qual os limites totais de despesas variam, efetivamente, em função do nível de operações adotado.

Apesar dos tipos de orçamentos, citados pelos autores anteriormente, serem diferenciados, ambos tem a mesma finalidade, estruturar um sistema orçamentário para cada empresa de acordo com seu ramo de atividade para se obter os melhores resultados.

Além dos tipos e classificações de orçamento citadas pelos autores Horngren (1985) e Passarelli e Bomfim (2003), existe também o Orçamento Base Zero (OBZ) que será detalhado no subitem 3.4.

3.1.3 Vantagens do Orçamento Empresarial

Os benefícios de um sistema orçamentário sempre, ou quase sempre, superam seu custo e o esforço necessário. Conforme Horngren (1985, p.117): os principais benefícios oriundos do orçamento podem ser expressos na forma que se segue:

1. O orçamento, formalizando suas responsabilidades pelo planejamento, obriga os administradores a pensar à frente. 2. O orçamento estabelece expectativas definidas que são a melhor base de avaliação do desempenho posterior. 3. O orçamento ajuda os administradores a coordenar seus esforços, de forma que os objetivos da organização como um todo se harmonizem. Com os objetivos de suas partes.

A implantação de um sistema orçamentário, portanto pode trazer inúmeras vantagens para a empresa. Essas vantagens ultrapassam, largamente o domínio financeiro que lhe é próprio. As principais vantagens da utilização do orçamento empresarial são as seguintes:

- a) aprimoramento do planejamento, tornando-o mais objetivo e realista, bem como estimulando a previsão;
- b) auxílio à coordenação, por meio de troca de informações e o equilíbrio entre diferentes atividades ao detectar possíveis desequilíbrios existentes;
- c) controle global, por estabelecer padrões em todos os departamentos;
- d) divulgação de relatórios de resultados reais, capazes de indicar desvios e possibilitar medidas corretivas;
- e) uso mais racional dos recursos próprios, seja para investimento no imobilizado, seja para o financiamento do ativo circulante;

- f) o sistema orçamentário pode ser utilizado como um instrumento de avaliação das políticas e resultados da empresa;
- g) as empresas que possuem um sistema orçamentário em bom funcionamento certamente possuem mais prestígio junto às forças externas de financiamento, bem como junto aos investidores;
- h) definição das metas de cada unidade operacional ou órgão administrativo e os responsáveis pelo seu cumprimento;
- i) fortalecimento do hábito de analisar todos os aspectos envolvidos antes de serem tomadas as decisões;
- j) estímulo à participação de todos os responsáveis envolvidos no plano;
- k) a geração de eficácia em cada área e na empresa como um todo.

Conforme o que foi exposto pode-se dizer que a principal vantagem do orçamento empresarial é, provavelmente, que ele obriga os administradores a pensarem à frente, a preverem as condições em transformação e se prepararem para elas. O sistema orçamentário torna o planejamento uma responsabilidade administrativa explícita. Além disso, a importância do sistema orçamentário para a administração moderna comprova-se, facilmente, através da notável aceitação que a utilização de orçamentos vem alcançando nas últimas décadas, apesar da sua complexidade.

3.1.4 Limitações e Problemas do Orçamento Empresarial

Apesar das ponderações sobre os aspectos positivos do orçamento, entende-se que nem sempre a implantação do sistema orçamentário levará a empresa, necessariamente, a bons resultados. Quem pretender adotar tal processo de trabalho deverá estar perfeitamente ciente das possibilidades tanto de êxito como de fracasso. Tudo depende da habilidade do técnico, das condições em que se encontra a empresa e do elemento humano envolvido.

De acordo com Passarelli e Bomfim (2003, p.22): “O orçamento , por si só, não administra coisa alguma sendo extremamente dependente de decisões administrativas corretas para o seu efetivo funcionamento”.

Os autores expõem ainda que: “A execução do sistema orçamentário é, também, extremamente dependente da aceitação e da colaboração de todos os escalões administrativos envolvidos na sua elaboração e acompanhamento” (PASSARELLI e BOMFIM, 2003, p.23).

Portanto, existem limitações e problemas que podem ocorrer na implantação ou implementação do orçamento na empresa, tais como:

- a) restrição da alta cúpula da empresa para aceitar a implantação do planejamento e controle orçamentário;
- b) obter flexibilidade na aplicação do orçamento;
- c) fixar padrões dentro das possibilidades da empresa e quantificá-los;
- d) desenvolver um orçamento direcionado ao setor de vendas.

Sendo assim, vários são os motivos que ocasionam limitações e problemas no orçamento, seja na etapa da implantação seja no estágio da consolidação. Os motivos de maior relevância e que merecem ser destacados para que não ocorra isso são: implantação muito apressada e falta de definição do processo de elaboração do orçamento.

No primeiro caso diz respeito a forma apressada da implantação e, geralmente o que é realizado às pressas termina mal feito e é preciso refazer. E no segundo caso, ocorre a falta de um processo de elaboração de orçamento, que significa que é preciso traçar etapas e segui-las corretamente para atingir o sucesso.

3.2 ASPECTOS NECESSÁRIOS PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

O orçamento empresarial é uma técnica para o planejamento sistemático. As empresas são induzidas a adotá-lo para resguardarem a segurança dos seus

negócios, além de proporcionar ao executivo, informações e dados para comparações freqüentes entre os resultados obtidos e os valores e quantidades previamente orçadas.

De acordo com Zdanowicz (1983) é necessário que a empresa ofereça determinadas condições imprescindíveis ao funcionamento de um sistema orçamentário, entre elas estão: estrutura organizacional definida, contabilidade aberta e informática e, fixação dos objetivos da empresa.

a) Estrutura organizacional definida

A estrutura organizacional da empresa é definida por meio de seu organograma, com a especificação dos níveis hierárquicos existentes; interdependência dos órgãos subordinados; linhas de comunicação ascendentes e descendentes e; delegação de autoridade e cobrança de responsabilidade.

Um organograma pressupõe a divisão da empresa em setores específicos. É importante para o orçamento empresarial a definição destes setores, pois cada um deles representa uma unidade orçamentária, que irá elaborar e controlar seu próprio programa de ação.

b) Contabilidade aberta

A contabilidade é o centro de informações da empresa, pois neste setor estão todos os dados operacionais e os atos e fatos administrativos, originando-se daí a sua importância para o controle orçamentário.

Para atender aos objetivos orçamentários, não basta, entretanto, o simples registro dos fatos. É necessário que a contabilidade represente um fluxo de informações constantes e atualizadas, afim de garantir o controle da execução do orçamento.

Esta necessidade faz com que a contabilidade da empresa deva atender a um duplo aspecto: um aspecto gerencial, destinado a fornecer informações variadas à administração para a tomada de decisões e servir de base para o controle orçamentário; e um segundo aspecto é o convencional, destinado a satisfazer as exigências legais em relação ao fisco, aos acionistas, e outros públicos.

c) Informática

Até chegar ao seu estágio atual a informática passou por grandes evoluções, conquistando importância estratégica e causando grande impacto no mundo dos negócios e no cotidiano de cada pessoa.

Ressalta-se que neste contexto a grande revolução foi o surgimento da *internet*, na segunda metade do século XX, início de grandes transformações organizacionais e tecnológicas.

A área de Tecnologia de Informação (TI) começou contribuindo com a automação dos processos nas décadas de 1960, 1970 e 1980, sendo aplicada nas organizações, tendo como prioridade as atividades-meio (setor de recursos humanos, contabilidade, finanças, almoxarifado), baseada nos primeiros computadores, caracterizados pelo seu grande porte e capacidade de processamento em larga escala.

No decorrer de sua evolução, a Tecnologia de Informação, passou a ser encarregada de colher, organizar, armazenar e disponibilizar as informações sobre os processos. Muitas vezes provocou a revisão e integração desses processos, visando facilitar o acesso a informação e romper as barreiras departamentais. Ofereceu os mecanismos para que as empresas pudessem promover integração interna e externa com seus fornecedores, clientes e parceiros, tornou viável a transparência no processo de gestão das organizações, mudou a forma de pensar e organizar o trabalho. Além disso, a TI passou a estar presente nos esforços de Planejamento Estratégico, na melhoria do Relacionamento com o Cliente e foi ferramenta fundamental nos programas de Gestão pela Qualidade Total.

As inovações tecnológicas na área de Informática e comunicação, ao mesmo tempo em que disponibilizaram mais recursos que os tradicionais de processamento de dados, incluindo-se aqui uma variedade de itens classificados como sistema de informações gerenciais, sistemas de suporte de decisões, sistema de suporte à gestão, automação de escritório, automação de processos, automação industrial, inteligência artificial, *Internet*, *Intranet* e *Extranet*.

Neste contexto a informática torna-se imprescindível para a implementação da Gestão Orçamentária.

d) Fixação dos objetivos da empresa

As empresas funcionam com a finalidade de alcançar determinados objetivos e metas, e o orçamento é o instrumento utilizado para tal finalidade.

A fixação dos objetivos e das metas da empresa é uma tarefa complexa, de competência da alta administração. Baseia-se em informações e dados endógenos e exógenos, ou seja, internos e externos à empresa, tais como o mercado, a conjuntura econômica e os recursos financeiros.

Os objetivos e metas a serem fixados referem-se, principalmente, a taxa de retorno sobre o investimento; sua participação no mercado global; maximização do lucro e; atendimento a uma necessidade social.

3.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A determinação dos objetivos e metas caracteriza o principal elemento que antecede a elaboração do processo orçamentário, orientando-se na concepção do sistema de planejamento e de controle. Por meio deste sistema se executa a programação das atividades por setor e/ou departamento específico da empresa, permitindo o controle operacional, o qual irá realimentar o sistema de informação retrospectiva, fonte de avaliação do processo decisório que caracteriza a administração por exceção.

Após comparar-se os elementos projetados pela empresa com o realizado, são adaptadas as programações com os ajustes no sistema orçamentário global, possibilitando a continuidade do processo de avaliação e, conseqüentemente, a tomada de decisão necessária.

O orçamento empresarial deve ser elaborado por todos os setores da empresa, cabendo ao setor de orçamento orientar, fornecer e consolidar as informações fornecidas pelos outros departamentos da empresa, conforme demonstrado na Figura 1.

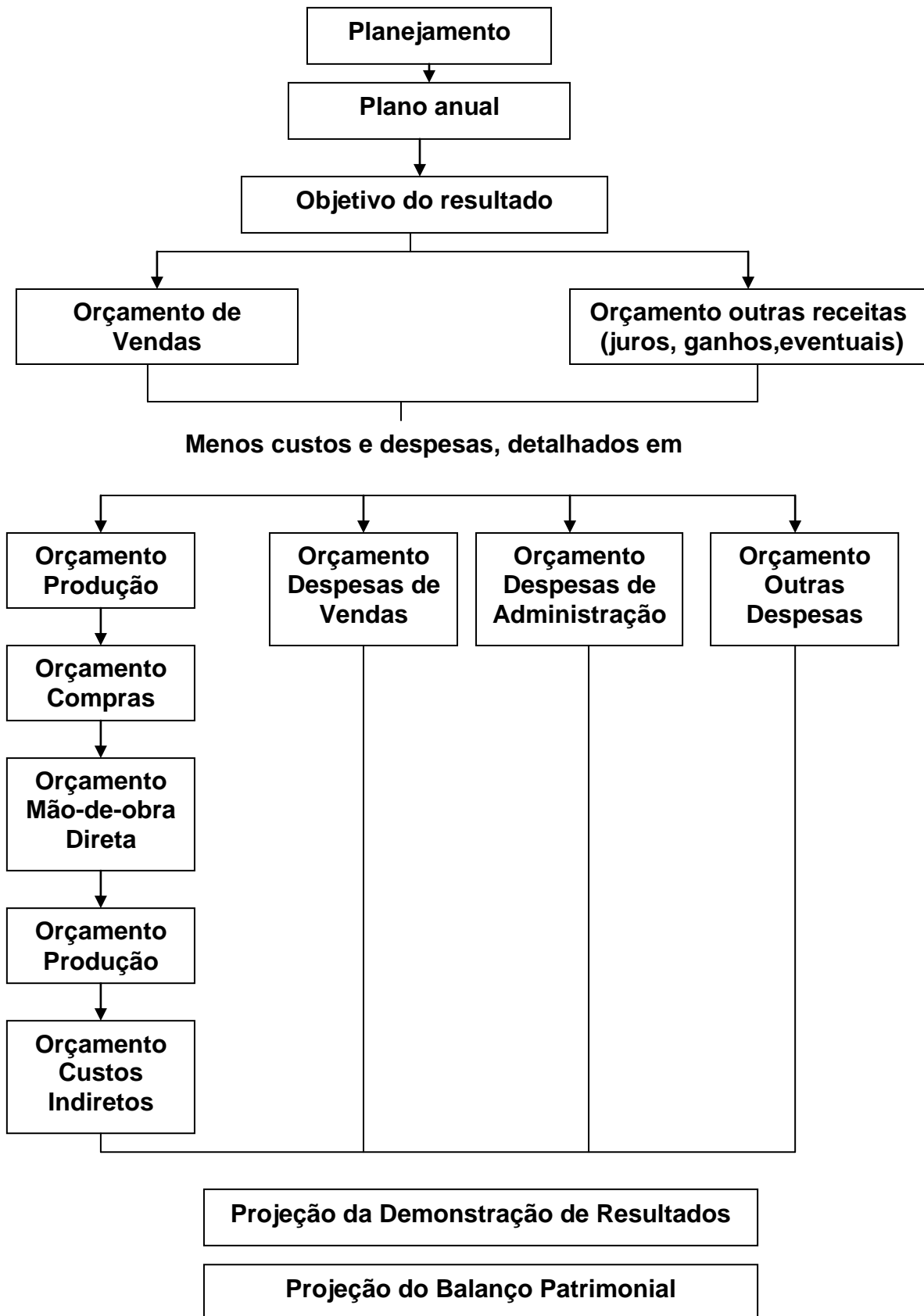


Figura 1: Processo Orçamentário

Fonte: Crepaldi (2002, p.288).

O orçamento empresarial deve normalmente abranger cinco anos, detalhando o primeiro ano em meses, e os demais em períodos anuais ou trimestrais.

3.3.1 Orçamento de Vendas

Nas empresas industriais, comerciais ou de serviços, as quais o objetivo final consiste na comercialização de um determinado produto ou serviço, o orçamento de vendas representa um dos pontos de partida de todo o processo orçamentário.

De acordo com Passarelli e Bomfim (2003, p. 51): “O fator básico das projeções de lucros dessas empresas situa-se, portanto, na estimativa de suas vendas expressas em unidades”.

Portanto, a administração de vendas constitui o ponto de partida do orçamentário empresarial. Sua estruturação será feita antes de qualquer outro planejamento orçamentário, pois é por meio dela que será fixado com antecedência as quantidades físicas e os volumes monetários a serem atingidos.

Segundo Welsch (1983, p. 95) o orçamento de vendas:

[...] é o alicerce do planejamento numa empresa, pois praticamente todo o restante do planejamento da empresa baseia-se nas estimativas de vendas. As vendas representam a fonte básica de entradas de recursos monetários; os investimentos adicionais em ativo imobilizado, o volume de despesas a ser planejado, as necessidades de mão-de-obra, o nível de produção e vários outros aspectos operacionais importantes dependem do orçamento de vendas.

Sendo assim, o objetivo de um orçamento de vendas é expressar o julgamento da administração em relação às receitas futuras de vendas, com base no conhecimento das condições atuais da empresa relacionados com o meio ambiente, os impactos dos objetivos sobre a própria empresa e as estratégias da administração, e outros.

Conforme Lorandi (1990, p.23): O orçamento de vendas se constitui numa previsão futura do plano de vendas da empresa para o próximo período.

Em relação à previsão de vendas considera-se o limite que o empresário julga que suas vendas podem atingir. Como o ato de venda depende tanto do vendedor como do comprador, os limites das vendas dependem de ambos: o comprador não

pode comprar mais produtos do que sua capacidade econômica permite, e mesmo se permitisse ele só iria comprar se o preço lhe conviesse e se o produto correspondesse a sua necessidade e gosto. Esses são fatores externos e representam um número reduzido dos muitos fatores que condicionam as vendas.

Por outro lado, a disponibilidade do produto para comercialização, preço competitivo, aspectos estéticos, condições técnicas, marca, capacidade de distribuição, de administração e de condições para pagar, constituem algumas limitações internas das vendas. Estas são barreiras naturais que obrigam as empresas a procurar métodos de trabalho que lhes permitam maiores vendas e conseqüentemente maiores lucros.

O orçamento de venda pode ser elaborado de várias formas, dependendo da necessidade da administração de vendas, ou seja, se é por produto, por território, por método de venda (visita ou correspondência), por canal de distribuição (revendedores, agentes), por tipo de cliente (revendedor ou para consumo final), por combinações de venda (à vista ou a prazo), por organização (filial, departamentos) e/ou por vendedor (individual ou em grupo).

Existem casos em que as primeiras previsões de vendas são englobadas, ou seja, cobrem a empresa como um todo, posteriormente os números são desmembrados. Se o lucro desejado não for alcançado nas estimativas globais, haverá necessidade de aumentar a rentabilidade das vendas ou de reduzir as despesas e custos para se atingir o resultado esperado.

A validade do orçamento depende da programação das vendas, pois a partir dela serão desenvolvidas as previsões dos custos, lucro, fluxo de caixa, balanço e outras, todas peças fundamentais para o controle orçamentário.

Welsch (1983, p. 106): afirma que:

É conveniente ressaltar que um dos objetivos primordiais do planejamento de vendas é a maximização de lucros a longo prazo e não a curto prazo. Por exemplo, é evidente que certas decisões de alcance imediato podem aumentar os lucros a curto prazo, mas também podem exercer efeitos negativos sobre os lucros a longo prazo. Podemos ver, assim, que as decisões de curto prazo podem entrar em conflito com objetivos a longo prazo, se não houver o cuidado necessário.

O autor cita ainda que para a escolha do orçamento de vendas existem enfoques utilizados para prever e planejar as vendas de uma empresa. Estes enfoques variam de empresa para empresa, devem ser compatíveis com as características do meio e ser constantemente revisados e aperfeiçoados de acordo com o crescimento e as necessidades administrativas da empresa.

A escolha de tais enfoques deve levar em conta os seguintes aspectos:

- a) as características da empresa: tamanho da empresa, tipo, variedade de seus produtos e a forma de distribuição;
- b) custos envolvidos: esses variam de empresa a empresa;
- c) pessoal disponível: a disponibilidade de pessoal constitui um fator determinante. É necessário utilizar pessoal técnico para métodos complexos;
- d) nível de sofisticação da administração: é desejável utilizar métodos simplificados no início e passar a métodos gradativamente mais complexos à medida que se eleva o nível de sofisticação da administração;
- e) tempo: os métodos de elaboração de vendas a curto são diferentes dos a longo prazo.

Salienta-se também que deve-se levar em conta antes de aprovar o orçamento de vendas, o conjunto de recursos internos da empresa: disponibilidade de recursos humanos e disponibilidade de fundos financeiros.

3.3.2 Orçamento de Produção

Após a realização do orçamento de vendas, é realizado o orçamento de produção para atender os objetivos pretendidos de receitas. Segundo Tung (1975, p.157): “O orçamento de produção tem raízes nas estimativas de venda. Sem venda, a produção não tem sentido, já que a receita da empresa depende dessa venda”.

Desta maneira, as empresas industriais transformam a matéria-prima em produtos, sendo que para isso necessitam de recursos e esses recursos formam o orçamento de produção, que conforme Zdanowicz (1983) são os seguintes: consumo de matéria-prima, custo de mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

O orçamento de produção tem sua origem nas projeções de vendas, pois a partir das vendas são projetadas as quantidades a serem produzidas e os respectivos custos operacionais e não operacionais.

Os principais elementos do orçamento de produção são: orçamento de vendas; estoques e produção incluindo nesse o orçamento de matéria-prima; orçamento de mão-de-obra e orçamento de custos.

O setor de produção tem por finalidade transformar as matérias-primas em produtos prontos, somando a mão-de-obra direta e as indiretas de fabricação ou os custos indiretos de fabricação.

O orçamento de produção é o mais complexo do plano geral de operações para as empresas industriais, pois determinam as quantidades a serem produzidas. A partir desta determinação deve-se especificar os insumos físicos necessários para a realização da produção, em termos de matérias-primas, mão-de-obra direta e despesas indiretas de fabricação.

Segundo Zdanowicz (1983):

O orçamento de produção, com base nas unidades de vendas projetadas, estima o consumo de matéria-prima, o custo da mão-de-obra direta e as despesas indiretas de fabricação, de acordo com os requisitos de insumos e produtos estabelecidos.

Os objetivos do orçamento de produção são:

- a) estabelecer políticas aos níveis desejados de estoques de matérias-primas, produtos prontos e produtos em processamento;
- b) planejar a quantidade de cada produto que deve ser fabricado para cumprir as exigências de vendas e estar de acordo com as políticas de estoques fixadas pela empresa;

- c) programar ou escalonar a produção para períodos intermediários de tempo;
- d) estabilizar a produção;
- e) redução de custos e melhoria das operações executadas;
- f) facilita o planejamento e controle dos estoques.

A política da capacidade de produção envolve os limites admissíveis, ou seja, o diagnóstico da empresa em termos da disponibilidade de capital, a tecnologia que possa vir a ser utilizada e o tamanho da empresa. Essas informações são necessárias para a elaboração do orçamento de produção, pois possibilitam à administração dimensionar as unidades físicas que a empresa está capacitada a produzir.

Para o orçamento de produção é fundamental conhecer a disponibilidade de matéria-prima no mercado, quais os fornecedores, seus prazos, pontualidade, onde estão localizados e qual a distância da empresa.

Esta análise de alternativas deve considerar o eventual custo de estoques excessivos, assim como o reflexo econômico desta aplicação de capitais.

Quanto à mão-de-obra, deve-se verificar a disponibilidade na empresa em termos da quantidade e da qualidade necessária. Quando da não existência de mão-de-obra qualificada na empresa, envolve a decisão de treinamento na própria empresa.

Quando já se conhece as quantidades que serão produzidas de cada produto, pode-se buscar as quantidades de matérias-primas necessárias ao cumprimento da produção. As matérias-primas podem ser classificadas em:

- a) diretas: são fundamentais na elaboração do produto, podem ser identificadas com o custo desse produto;
- b) indiretas: as utilizadas em conexão com o processo de fabricação, mas não de forma diretamente vinculada a esse processo específico de produção.

Já no orçamento de mão-de-obra os custos de mão-de-obra são de salários e ordenados pagos pelas empresas aos altos executivos, pessoal administrativo, operários, e outros. A mão-de-obra divide-se em direta, essa refere-se às pessoas envolvidas diretamente no processo de elaboração do produto; e indireta que envolve o pessoal administrativo, supervisores, gerentes, classificando-se como custo fixo.

Os objetivos do orçamento de mão-de-obra são os seguintes:

- a) mensurar a quantidade necessária de mão-de-obra direta em termos de horas de trabalho e a partir da quantidade e a qualidade de funcionários para atingir a produção planejada;
- b) estimar o custo da mão-de-obra direta de produção, para que os custos dos produtos possam ser calculados;
- c) apresentar informações para que o departamento de recursos humanos possa planejar o recrutamento de novos funcionários, seleção e treinamento;
- d) propiciar ao orçamento de caixa informações a respeito do desembolso necessário para o pagamento da mão-de-obra direta.

Em resumo, os objetivos são necessidades de horas de trabalho, estimativa dos custos para cada produto e projeção da necessidade de pessoal para a produção.

O orçamento de mão-de-obra é importante devido à sua alta participação nos custos dos produtos. Deve-se considerar, além das horas normais estimadas para a execução das tarefas, as horas não trabalhadas por interrupções acidentais e as horas ociosas remuneradas. As informações necessárias a esse orçamento podem ser obtidas através da folha de pagamento do pessoal da produção; quantidade de produtos prontos a serem produzidos e horas de produção estimadas.

3.3.3 Orçamento de Despesas Operacionais

O orçamento de despesas operacionais, segundo Zdanowicz (1983) compreende os custos de administração relacionados à diretoria, *staff* executivo, pessoal burocrático e os gastos de expediente, os custos comerciais incorridos antes, durante e após o evento das vendas, bem como as despesas da área de *marketing* do tipo administrativa, os custos financeiros, oriundos dos juros e outras, despesas decorrentes de financiamentos obtidos pela empresa e os custos tributários representados pelos encargos fiscais.

Sendo assim o orçamento de despesas operacionais é formado pelas despesas administrativas, com vendas, financeiras e tributárias.

As despesas administrativas estão relacionadas aos custos fixos e se concretizam na supervisão ou na prestação de serviços a todas as principais funções de uma empresa, ao invés de relacionarem com o desempenho de uma única função.

As despesas com vendas devem ser classificadas por ordem de importância, dessa forma as unidades orçamentárias estarão isoladas, para fins de planejamento e controle. E compreendem despesas com pessoal de atividades burocráticas, materiais, comissões sobre vendas, promoções e publicidade, despesas de expedição, fretes e transporte, despesas de vendas diversas entre outras.

As despesas financeiras, conforme Zdanowicz (1983) são essencialmente os descontos concedidos, os juros passivos sobre duplicatas, os juros passivos sobre empréstimos bancários, despesas com reembolso de duplicatas e despesas com desconto de duplicatas. E as despesas tributárias englobam os tributos que de maneira geral podem ser classificados em despesas fixas e despesas variáveis.

3.3.4 Orçamento de Caixa

O instrumento básico para execução do planejamento e do controle financeiro a curto e a médio prazo da empresa, é o orçamento de caixa. O orçamento de caixa não indicará apenas o total dos empréstimos necessários à manutenção das operações da empresa, como também o período em que deverão ser obtidos. Além disso, o orçamento de caixa serve como um ponto de referência em relação ao qual os valores realizados podem ser comparados.

As defasagens significativas podem indicar que os pequenos programas da empresa não estão ocorrendo segundo o planejado, mostrando que deverão ser tomadas medidas corretivas e/ou saneadoras. Alternativamente, essas defasagens podem informar que os programas da empresa se tornaram irrealizáveis, em vista da ocorrência de acontecimentos imprevistos e incontroláveis.

O orçamento de caixa não é nada mais do que um plano descrito, expresso em termos de unidades físicas e/ou monetárias. A complexidade do processo orçamentário e os seus detalhes de elaboração poderão variar de empresa para empresa, porém na sua essência são semelhantes.

De acordo com Zdanowicz (1983, p.112): “O orçamento de caixa caracteriza-se pelas projeções de ingressos e de desembolsos para determinado período”.

Os ingressos citados pelo autor são provenientes das vendas a vista, cobranças de valores das vendas a prazo, aumento de capital social por parte dos acionistas da empresa, vendas ou aluguéis de itens do ativo permanente e receitas financeiras decorrentes de aplicações feitas no mercado de capitais. Já os desembolsos são realizados principalmente para fins de compra de matérias-primas, pagamentos de mão-de-obra direta com os encargos sociais respectivos, despesas indiretas de fabricação, acréscimos de capital, resgate de dívidas e pagamento de dividendos aos acionistas.

O principal objetivo do orçamento de caixa é dimensionar para um dado período, se haverá ou não, recursos disponíveis para suprir as necessidades de caixa da empresa. Através do nível projetado de caixa pode-se orçar a parte de recursos que deverão ser captados e a melhor destinação dos possíveis excedentes de caixa. Justifica-se esta preocupação, porque na atual conjuntura, se o dinheiro não estiver corretamente aplicado, tornar-se-á antiprodutivo para a empresa, na proporção do tempo em que estiver ocioso.

Desta forma, o orçamento de caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro saber, antecipadamente, se haverá problemas de liquidez ou não, em termos operacionais e não operacionais, considerados os aspectos de solvência e de rentabilidade da empresa, para o período vigente.

Assim, em tempo hábil, a empresa irá projetar a necessidade de levantar empréstimos para cobrir déficit de caixa, analisando as fontes internas e externas, o custo financeiro de operação, as reciprocidades que deverão ser oferecidas à instituição de crédito, entre outros.

Por outro lado, na aplicação deverão ser considerados o volume de recursos que serão comprometidos, o tempo, o risco, a liquidez e a rentabilidade do investimento.

Para elaborar-se o orçamento de caixa da empresa, poderão ser utilizados três métodos: direto, lucro ajustado e diferença do capital de giro.

- *Orçamento de caixa através do método direto*

Este método consistirá nas projeções de ingressos e de desembolsos operacionais ou não, resultantes de vendas ou compras estimadas de itens do ativo imobilizado, assim como parcelas indicativas de aumentos ou reduções de contas credoras ou devedoras da empresa. É o método mais simples, útil e apropriado para elaborar o orçamento de caixa para períodos curtos. Utilizado pela maioria das micro, pequenas e médias empresas.

- *Orçamento de caixa através do método lucro ajustado*

A elaboração do orçamento de caixa pelo método de lucro ajustado, também denominado de lucro direto, será feita das projeções do resultado econômico e das variações dos elementos patrimoniais. Deve-se primeiro projetar todo o plano geral de operações da empresa para o período orçamentário, a fim de que se possa apurar o lucro ou o prejuízo da unidade econômica.

De acordo com esse método, o ponto de partida para sua projeção será o lucro ou o prejuízo líquido orçado com base nas estimativas do Demonstrativo do Resultado de Exercício. Este método, considerará além dos elementos de resultados projetados para o período orçamentário, também os ajustes em função dos elementos patrimoniais, como por exemplo: duplicatas a receber e a pagar, estoques, fornecedores, e outros.

- *Orçamento de caixa através do método da diferença do capital de giro*

A elaboração do orçamento de caixa através do método da diferença do capital de giro, desdobrar-se-á em duas etapas distintas. A primeira etapa consistirá no cálculo da variação do capital de giro por meio do conceito contábil, do período

encerrado e do período projetado. A variação do capital de giro do período, será obtida mediante a diferença de capital de giro do período projetado e do capital de giro do período encerrado.

A segunda etapa, relacionará a projeção do lucro ou do prejuízo do período projetado, com as variações dos elementos patrimoniais, desde que estas não sejam de curto prazo, pois, neste caso, já foram consideradas na primeira etapa.

O orçamento de caixa poderá ser elaborado com relativa exatidão e ter em vista várias finalidades. A principal será indicar as necessidades de numerário para atendimento dos compromissos que a empresa costuma ter com prazos certos para serem saldados. Com isso, o administrador financeiro estará apto a estimar, com a devida antecedência, os problemas de caixa que poderão surgir devido às reduções cíclicas das receitas ou os aumentos do volume de desembolsos e, em decorrência, a necessidade de obter empréstimos de instituições financeiras.

Encontram-se arroladas a seguir, as principais vantagens de elaborar-se o orçamento de caixa na empresa:

- a) visa demonstrar ao administrador financeiro o momento adequado para as retiradas de caixa, sem contudo acarretar problemas financeiros à empresa;
- b) faculta ao administrador financeiro, meios de pôr em funcionamento suas disponibilidades de caixa de maneira mais racional e lucrativa possível, sem comprometer a liquidez da empresa;
- c) permite a utilização mais lucrativa do caixa, quando for do interesse da empresa o pagamento de contas dentro do período de desconto, visto que isso poderá aumentar a reputação da empresa para efeito de crédito, poupando simultaneamente, o desembolso de considerável soma em dinheiro se a compra realizar-se à vista;
- d) auxilia na verificação dos períodos em que a empresa terá excedentes de caixa, além de estimar os valores dos saldos de caixa e os períodos em que eles ocorrerão;

- e) possibilita a escolha de investimentos, da parcela ociosa, de recursos financeiros, do mesmo modo que as informações relativa aos déficit de caixa serão usados para a seleção de instruções de crédito capazes de atender as necessidades da empresa;
- f) por meio do orçamento de caixa poderão destacar-se os pontos vulneráveis e os pontos positivos, antecipando ao administrador financeiro a postura, em termos, das medidas cabíveis para cada situação projetada à empresa;
- g) como o orçamento de caixa estabelecerá os objetivos e as metas a serem atingidas pela empresa, permitirá a seleção de alternativas mais eficazes para suprir eventuais insuficiências de caixa.

As projeções dos ingressos e dos desembolsos de caixa poderão ser diários, semanais ou mensais. O relacionamento das entradas e das saídas estimada para cada dia será conveniente, no caso da empresa necessitar de um rigoroso controle do orçamento de caixa, ou para os administradores financeiros que queiram Ter uma visão detalhada da tendência dos desembolsos, cujo volume seja suficiente grande para influir no nível de caixa dos períodos em que deverão ser devidos. Já as estimativas mensais e trimestrais destinar-se-ão a um planejamento e um controle mais geral da movimentação de numerário.

A segurança do orçamento de caixa dependerá, principalmente, do grau de exatidão do orçamento de vendas. Qualquer erro significativo na projeção do faturamento resultará na correspondente discrepância entre as receitas realizadas e as orçadas, com possibilidade de exigir redução das compras e alteração dos programas de redução.

No que diz respeito às receitas, o item mais representativo costuma ser o das duplicatas a receber. De acordo com os prazos de pagamento, normalmente concedidos, o resultado das cobranças realizadas em cada mês correspondente, em geral, a determinado percentual de faturamento médio mensal.

Quanto aos pagamentos, as projeções também dependerão muito dos faturamentos orçados, pois as estimativas dos custos operacionais se baseiam no volume das compras e nos prazos concedidos pelos fornecedores.

Ao elaborar-se o orçamento de caixa, haverá a necessidade de acompanhar de perto as atividades dos responsáveis por departamentos ou áreas, que passarão nas finanças da empresa, como folha de pagamento, propaganda, seguros, impostos e taxas, e outros, assim como tomar conhecimento, em tempo, de toda despesa eventual não incluída no orçamento, cujo valor seja capaz de afetar a posição de caixa da empresa.

O orçamento de caixa é um dos mais eficientes instrumentos de planejamento e de controle empresariais, que poderá ser projetado de várias maneiras, de acordo com as necessidades ou conveniências de cada empresa.

As decisões terão de ser tomadas, mediante as informações que darão suporte financeiro à empresa e que estarão contidas necessariamente no orçamento de caixa.

Diante do que foi exposto, é possível perceber a extrema importância do assunto para o universo do mundo administrativo empresarial.

Nota-se que o sucesso dos empreendimentos passa, necessariamente por um rígido controle das finanças e suas políticas de gerenciamento, onde, o orçamento de caixa, que defini os rumos, quanto à administração das entradas e saídas de recursos, com vistas a evitar estrangulamentos financeiros e fazer com que a organização incorra em custos desnecessários e realizados sem condições de planejamento, que muitas vezes resultam em gastos que poderiam ser evitados.

3.3.5 Projeção da Demonstração do Resultado do Exercício

A projeção da Demonstração do Resultado do Exercício ou orçamento de resultado é uma peça de responsabilidade da pessoa que coordena o processo de orçamento, pois neste estágio são unidas as partes mencionadas até aqui.

Conforme Zdanowicz (1983, p. 128):

O demonstrativo de resultado do exercício projetado é elaborado a partir dos orçamentos operacionais auxiliares, a saber: orçamento de vendas, orçamento de produção e orçamento das despesas operacionais. Com base nestes orçamentos, é possível elaborar o demonstrativo de resultado do exercício projetado e apresentá-lo para aprovação pelo comitê orçamentário.

Depois da elaboração de tal demonstrativo projetado deverá ser feita uma série de avaliações pelos gestores da empresa, no sentido de detectar se o que está sendo proposto está de acordo com o resultado esperado, pois o objetivo fundamental desta parte do orçamento é demonstrar a possibilidade de alcançar as expectativas orçadas.

Welsch (1990, p. 276) afirma que:

O plano de resultados, por mais bem que seja projetado, não poderá administrar a empresa; em última análise, são as pessoas e não os orçamentos (ou outros instrumentos semelhantes), que executam as funções administrativas. O uso do plano de resultados como diretriz de ações e desempenho, voltado à consecução ou superação dos objetivos quantificados no plano, exige atenção e esforços contínuos por parte da administração.

Em resumo o demonstrativo de resultado do exercício projetado informará a futura situação econômica da empresa, isto é, a capacidade que a empresa terá de gerar lucros.

3.3.6 Balanço Patrimonial Projetado

Por meio do Balanço Patrimonial Projetado (ou demonstração antecipada), a organização observa com antecedência a situação econômica e financeira da empresa no final do período orçado, podendo assim avaliar o grau de adequação necessária para alinhar as expectativas com os resultados, assim como na demonstração mencionada anteriormente.

Conforme Lorandi (1990) as vantagens da projeção do balanço se assemelha a projeção da Demonstração de Resultados do Exercício, pois é uma adequação das peças operacionais que são avaliadas globalmente nas projeções do Balanço Patrimonial.

Para Zdanowicz (1983, p.131):

A elaboração do balanço patrimonial projetado, além de reunir todos elementos patrimoniais que serão necessários no processo operacional da empresa, objetiva informar a liquidez orçada, ou seja, qual será a

capacidade financeira para o período e sob o aspecto econômico qual a situação patrimonial da empresa. Nestes termos, as projeções do balanço patrimonial constituem peças importantes do sistema orçamentário, pois possibilitam a avaliação de todo o planejamento realizado.

O balanço patrimonial projetado como parte que engloba todas as movimentações da estrutura empresarial é um importante elemento para definição de políticas e estratégias por parte dos gestores da empresa e serve também como uma ferramenta para analistas e investidores para suas projeções futuras.

É de extrema relevância a análise de todas as partes orçamentárias destacadas aqui, pois uma é consequência da outra ou de várias outras e, para ser útil não pode ser visto isoladamente como uma meta, pois o orçamento acaba sendo deixado de lado e perdendo sua utilidade.

O orçamento empresarial também não pode ser estático visto que esta ferramenta baseia-se em conhecimentos do passado e previsões para o futuro. Portanto, com o decorrer do período deve ser revista e ajustada, se necessário, para que mantenha o seu valor de utilização.

Em síntese, toda e qualquer operação de uma empresa precisa, antes de mais nada, de um bom orçamento. Orçamento de mercadorias que engloba vendas, compras, estoques, cálculo do *markup*, orçamento de despesas, orçamento de disponibilidades e orçamentos resumidos, que são o Demonstrativo do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Toda a transação efetuada na empresa precisa antes ser planejada e depois comparada com o ocorrido para estudar possíveis mudanças. Ou seja, o objetivo principal é o de planejar e controlar resultados. O programa de planejamento e controle de resultados deve ser projetado de tal forma que se adapte a cada organização e o fator humano é essencial para a administração. Sendo assim, toda empresa, independente de seu tamanho precisa de orçamentos, para controlar suas operações.

3.4 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ) - ASPECTOS FUNDAMENTAIS

Historicamente foi Pyhrr (1981), que inspirado na teoria econômica, em doutrinas administrativas e em conceitos já anteriormente empregados no departamento de Agricultura dos Estados Unidos lançou uma metodologia de

planejamento e orçamentação integrados, em que a elaboração orçamentária parte da base zero. Em 1968, Pyhrr fazia parte da Divisão de Controle da *Texas Instruments*, quando aquela empresa privada, num esforço para diminuir despesas, resolveu pioneiramente implantar a técnica do Orçamento Base Zero, tendo, então, se tornado o principal personagem da referida implantação. Expandindo a nova técnica, pelos diversos departamentos da *Texas Instruments*, Peter A. Pyhrr conseguiu aplicá-la em todos os órgãos ao preparar o orçamento dessa empresa para 1971.

O orçamento de base zero (OBZ) questiona as bases. O OBZ desenvolve orçamentos sem usar as indicações dos números do ano anterior. Toda a atividade é constituída do zero (base zero). Isso ajuda os gestores a pensar criativamente sobre suas atividades e, assim, reduzir as folgas dentro da empresa.

3.4.1 Definição de Orçamento Base Zero

O Orçamento Base Zero em sua essência consiste em exigir que todos os setores de uma empresa, ao solicitarem as verbas que necessitam para o próximo exercício financeiro, o façam de modo claro, após terem identificado e analisado minuciosamente cada um de seus programas e atividades em andamento ou em perspectiva e seus respectivos custos, a partir de zero.

Assim, os setores ao solicitarem as verbas que pretendem obter, devem justificar a razão de sua própria existência. Isto implica não só na reavaliação dos programas em funcionamento como também na avaliação dos novos programas, afim de tornar possível a verificação se eles, realmente se justificam; se devem ser continuados, expandidos, reduzidos ou mesmo eliminados. Dita avaliação não tem em vista somente a eficiência tão procurada no chamado orçamento funcional ou de realizações, mas também a eficácia, isto é, se os resultados procurados têm sido alcançados, sob a forma de lucros, caso se trate de empresa privada ou de benefícios à sociedade, no caso de atividade governamental.

Conforme Baretta (2001, p.28):

O Orçamento Base Zero é uma técnica de elaboração orçamentária e de gerência administrativa que atua de baixo para cima. Assim dos níveis hierárquicos inferiores da estrutura organizacional sobem constantemente

dados e sugestões concernentes que habilitam as chefias, nos vários níveis, a avaliar as necessidades operacionais de seus respectivos setores, a tomar decisões menores e a fazer recomendações sobre linhas alternativas de ação e de alocação de recursos.

O Orçamento de Base Zero na concepção de Pyhrr (1981) refere-se a um instrumento da administração geral que as empresas podem utilizar para melhorar o planejamento, a orçamentação e a tomada de decisão operacional. Dentro desse contexto, os gerentes ou supervisores podem reavaliar suas operações desde baixo e justificar cada unidade monetária despendida em termos de metas correntes da empresa. Em vez de deter-se dentro da mesma estrutura orçamentária, ano após ano, podem pela nova técnica fazer maiores realocações de recursos de um ano para o seguinte.

Em síntese Orçamento Base Zero é uma metodologia gerencial que permite fazer planejamento e controle orçamentário de uma empresa. O objetivo é a redução de custos da empresa, sendo que este produto pode ser aplicado em todas as empresas públicas ou privadas e de qualquer porte.

3.4.2 Metodologia do Orçamento Base Zero

A metodologia do Orçamento Base Zero é simples e consiste em organizar os dados contábeis relacionados às despesas, para poder encontrar as oportunidades de redução de custos. Faz-se uma análise detalhada de custo por custo, em toda a empresa, em todo o departamento. Todos têm metas claras de redução de custos, compatíveis com a natureza de suas atividades, metas estas estabelecidas em cima de dados contábeis confiáveis. Isso gera grande comprometimento entre as pessoas no que se refere aos objetivos orçamentários e os padrões de gastos.

O Orçamento Base Zero possui sua base no exame detalhado das despesas. Esse exame permite que sejam identificadas as áreas com maior potencial de redução de gastos, com isso o orçamento passa a ser justo, quem pode mais vai contribuir com mais. Além disso, o grande segredo é acompanhar os gastos mês a mês. Compara-se o orçado com o realizado, considerando-se dois enfoques:

- a) do ponto de vista de quem gasta;
- b) do tipo de gasto realizado em toda a empresa: e é esta a grande novidade, uma vez que, um mesmo gasto é acompanhado por duas pessoas de áreas diferentes. E isso garante uma forma da empresa reduzir seus custos.gastos.

O orçamento antes de ser um instrumento financeiro, é uma questão de comportamento da empresa. É preciso uma ampla participação das pessoas no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento de gastos fixos da empresa. Em toda a organização são indicados gestores de pacotes de gastos. Essas pessoas vão controlar os gastos na diretoria, nas gerências e nos departamentos. Em tese todos podem ser gestores. A participação dos funcionários altamente motivados garante o sucesso do desafio.

3.4.3 Aspectos Positivos do Orçamento Base Zero

Os principais aspectos positivos do Orçamento Base Zero estão relacionadas a seguir:

- a) propicia apreciável economia no orçamento;
- b) proporciona informações adequadas em quantidade e qualidade, à gerência administrativa em todos os níveis;
- c) melhora a qualidade da decisão administrativa e política;
- d) amplia o número de interessados no processo orçamentário;
- e) favorece maior comunicação entre as unidades administrativas;
- f) identifica programas e atividades significativas e seus custos;

- g) propicia a comparação entre programas competitivos. Os programas novos ficam em condições de competir com os existentes no que concerne à obtenção de recursos;
- h) identifica e elimina programas inativos ou obsoletos;
- i) elimina ou reduz atividades paralelas ou redundantes. Assim, pessoal com pouco serviço tende a ser redistribuído ou dispensado; a prática das repartições esconderem facetas negativas tende a ser corrigida.

3.4.4 Limitações do Orçamento Base Zero

Entre as limitações do Orçamento Base Zero tem-se as seguintes:

- a) exigência de muito mais esforço e tempo para a elaboração orçamentária;
- b) várias informações a serem consideradas num período curto de tempo;
- c) exigência de recursos humanos e matérias significativas;
- d) dificuldade de compreensão dos conceitos básicos;
- e) resistência das repartições;
- f) dificuldade de todo ano começar do zero.

O OBZ, como qualquer outro processo de gerência administrativa, não é estanque que resolva todos os casos que se apresentam. Muitos dos aspectos acima mencionados podem ser prevenidos. É indispensável que os responsáveis pela organização onde o sistema esteja sendo implantado tenham persistência e habilidade gerencial de adaptação constante às situações resultantes.

A aversão a tudo quanto é novo ou a resistência das pessoas às inovações é um fenômeno que se observa em toda à parte. É fato conhecido que a burocracia tende a se perpetuar. Ela por vezes, encobre privilégios e situações que colidem

com a sua própria finalidade, no caso o interesse geral. Para que se efetive a mudança é necessário preparar o pessoal para aceitá-la, por meio de incentivos, treinamento e muita discussão, onde todos possam expressar a sua opinião, sem receio; isto requer tempo. Qualquer mudança imposta abruptamente tende a ocasionar resistência passiva, e o conseqüente fracasso da inovação.

Na prática a maior desvantagem apontada ao OBZ tem sido a de o seu processo exigir - para a elaboração orçamentária - maior esforço e tempo do que os processos existentes anteriormente.

As repetidas análises, o aumento de informações, a tão falada torrente de papéis a ser examinada, dentro de um prazo exíguo, tende a acarretar descontentamento do pessoal envolvido no processo. Entretanto, a experiência tem demonstrado que, depois da fase inicial de implantação, este aspecto é atenuado, logo a partir do segundo ano de operação do sistema.

3.4.5 Finalidade do Orçamento Base Zero

Na maioria dos casos, os planos orçamentários são elaborados, tomando-se o nível atual de operações e de custos e adicionando ajustes automáticos ao nível atual, como aumento de salários, e depois pedindo autorização para os programas e despesas adicionais. O orçamento tradicional não exige que sejam examinados detalhadamente as operações e os níveis de despesas atuais, tem levado a planos orçamentários cada vez maiores e transfere o ônus da prova para exame pela direção para alterar as solicitações orçamentárias.

O Orçamento Base Zero adota o conceito que exige que cada administrador justifique todo o seu pedido de verba detalhadamente, o que transfere o ônus da prova para cada um, que terá de justificar por que deve gastar esse dinheiro. Esse acesso exige que todas as atividades e operações sejam identificadas em pacotes de decisão¹, que serão avaliados e priorizados pela ordem de importância, por meio de uma análise sistemática.

¹ “Um pacote de decisão é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que a administração possa (1) avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos limitados e (2) decidir aprová-la ou rejeitá-la. Portanto, as informações prestadas em cada pacote têm que representar, para a administração, todas as informações necessárias para essa avaliação” (PYHRR, 1981, p. 6).

E segundo Pyhrr (1981) existem duas etapas básicas para a elaboração do Orçamento Base Zero:

- a) a identificação de pacotes de decisão: envolve a análise e a decisão de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão;
- b) priorização dos pacotes de decisão: envolve a avaliação e o escalonamento destes pacotes por ordem de importância, por meio de uma análise de custo/benefício ou de avaliação subjetiva.

O processo de priorização serve para os gestores como uma técnica de alocação de seus recursos limitados, fazendo com que ele se concentre nas seguintes perguntas: Quando deve gastar? Onde deve gastar?

3.4.6 Exigências do Orçamento Base Zero aos Gestores

Basicamente os administradores (diretores, gerentes e supervisores) devem executar as seguintes tarefas:

- a) identificação de 100% de cada atividade e de cada operação (chamada base zero), levando em consideração a necessidade de cada função e diferentes níveis de esforço e maneiras alternativas de execução;
- b) na execução dessa primeira etapa terá a oportunidade de avaliar alternativas e de comunicar sua análise e suas recomendações à instância superior para exame e consideração, para o estabelecimento das verbas orçamentárias;
- c) uma vez identificados os pacotes de decisão de acordo com sua prioridade, as mudanças dos níveis de despesa necessários para os orçamentos de sua área não exigem a reciclagem dos insumos do orçamento, mas o pacote de decisão identifica as atividades ou operações a serem acrescentadas ou eliminadas.

A lista de pacotes de decisão priorizada pode ser usada durante o ano operacional para identificar atividades a serem reduzidas ou expandidas se os níveis de despesas forem alterados ou se os custos reais se desviarem dos orçados. Esses pacotes também podem servir de base e orientação para aplicação em áreas de outros administradores.

Os procedimentos, formulários e instruções do Orçamento Base Zero dependem de cada empresa. Geralmente são simples e há apenas dois formulários, destinados a ajudar todo administrador a planejar e fazer o orçamento de suas atividades (e não um formulário a ser preenchido depois de terminado o processo de planejamento e orçamento).

Com essa técnica, o OBZ permite eliminar ou, pelo menos, reduzir de forma expressiva a imprecisão e a superficialidade que contaminam a projeção dos gastos indiretos no sistema tradicional de orçamento empresarial.

No método tradicional de projeção, o orçamento dos gastos indiretos baseia-se nos níveis passados desses gastos. Assim, dá-se por certo que aquilo que ocorreu anteriormente há de se repetir no futuro - hipótese visivelmente pouco provável.

No Orçamento Base Zero, a filosofia é fundamentalmente distinta. Não se faz conta do desempenho anterior. É como se não houvesse experiência passada, no que respeita a gastos indiretos. É como se tudo fosse começar a partir do período que se quer orçar. Parte-se do zero daí a denominação dessa técnica.

Sob esse ponto de vista, o OBZ é reconhecido como um procedimento de estímulo a acuracidade da elaboração do orçamento empresarial, eliminando ou reduzindo o seu calcanhar de Aquiles: o método simplista de projeção de gastos indiretos.

Na realidade, entretanto, o OBZ é muito mais do que uma técnica de aperfeiçoamento do processo de elaboração de um orçamento tradicional. Ele é (também e principalmente) uma ferramenta orientadora de decisões gerenciais, na medida em que, por meio dos pacotes de decisão nos quais se baseia e na priorização desses pacotes, ele oferece à gerência das empresas a oportunidade de decidir quanto a melhor alocação de seus recursos limitados, ajudando-a a obter respostas adequadas às questões básicas de quanto e onde gastar.

Mesmo tendo a sua aplicação restrita às áreas de empresa geradoras de despesas indiretas, o OBZ representa uma ferramenta inestimável de planejamento e controle.

Na verdade, no que respeita aos gastos empresariais, a área dos gastos indiretos é aquela que mais preocupações trás à administração. Os custos indiretos podem ser comprovados por estudos de engenharia e encontram-se, geralmente, limitados pelos volumes de produção ou níveis de operação da empresa.

Adequadamente utilizado, o OBZ pode trazer importante contribuição ao controle desses gastos, chegando a reverter resultados negativos.

3.4.7 Comparativo entre Orçamento Tradicional e Orçamento Base Zero

Nos dias atuais, a alocação e gerenciamento dos recursos (mão-de-obra, dinheiro, equipamentos, e outros), bem como a busca de menores custos e maior produtividade, são desafios cada vez maiores às empresas.

Como forma de gerenciar recursos limitados, as empresas usam o orçamento. O processo orçamentário deve responder às seguintes questões: Onde e como pode ser alocado o dinheiro de forma eficaz? Quanto gastar para isso?

Algumas empresas elaboram seus orçamentos baseados nos níveis históricos de operações e gastos, analisando apenas os acréscimos ou reduções em relação ao ano anterior. Porém, dessa maneira, algumas questões não são analisadas, entre elas: As atividades atuais são realizadas de forma eficiente e eficaz? Deve ser feita alguma alteração na forma de realizar as atividades? Alguma atividade pode deixar de ser feita?

Pode-se relacionar alguns problemas comuns no desenvolvimento dos processos orçamentários tradicionais: estabelecer o orçamento antes e depois de determinar os objetivos e metas a serem atingidas; não tomar decisões importantes que afetem a operação da empresa (exemplos: terceirização ou execução própria); não determinar os responsáveis por atividades antes da elaboração do orçamento, por isso, errar no planejamento e, conseqüentemente, nos custos das atividades.

Por outro lado o Orçamento Base-Zero (OBZ) é uma abordagem orçamentária desenvolvida nos Estados Unidos da América, pela *Texas Instruments Inc*, durante o ano de 1969. As suas principais características são, a análise, a revisão e a avaliação de todas as despesas propostas e não apenas das solicitações que

ultrapassam o nível de gasto já existente; todos os programas devem ser justificados cada vez que se inicia um novo ciclo orçamentário.

Conforme Crepaldi (2002) o orçamento de base zero questiona as bases, e não utiliza as indicações dos números do ano anterior. E toda a atividade é constituída do zero (base zero), isso possibilita aos gestores pensar de forma criativa sobre suas atividades e, assim, reduzir os fatores obsoletos da empresa.

O Quadro 1 apresenta as diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento base zero.

Orçamento Tradicional	Orçamento Base Zero
Preocupa-se com os meios, pessoal, material, equipamentos	Preocupa-se com os resultados efetivos
Dá pouca atenção aos programas e atividades existentes	Exige avaliação e justificação dos programas existentes e dos novos em igualdade de condições
Estima os custos das atividades correntes	Avalia atividades correntes alternativas
Exige menos informações	Exige mais informações
Decisão baseada em elementos de despesa (insumos)	Decisão baseada em resultados (produtos finais)
Menos envolvimento no processo orçamentário dos chefes dos níveis inferiores da hierarquia organizacional	Exige mais envolvimento no processo orçamentário das chefias em todos os níveis
Planejamento financeiro paralelo à elaboração orçamentária	Exige planejamento antes da elaboração orçamentária

Quadro 1: Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento Base Zero

Fonte: Baretta (2001, p.30)

Verifica-se no Quadro 1, que ambos os processos orçamentários partem, de certa maneira do planejamento. Sendo que um preocupa-se com os meios para atingir seus objetivos, e o outro se preocupa com os resultados que esta metodologia poderá apresentar.

Segundo os procedimentos tradicionais, a administração primeiro faz a estimativa dos custos das atividades correntes, essa estimativa serve como base para o orçamento para o ano seguinte e o valor das atividades correntes da instituição não são, normalmente, avaliadas em profundidade. As novas atividades são consideradas e os administradores de operação identificam esses novos programas para os quais se deve obter recursos. São estabelecidos então

orçamentos detalhados para cada operação, e os custos de atividades correntes e novas, são combinados num único orçamento. Esses orçamentos detalhados são apresentados à administração para revisão e avaliação.

Outra importante diferença apontada entre os dois sistemas orçamentários é quanto às informações prestadas, enquanto o orçamento tradicional não exige informações detalhadas, o Orçamento Base Zero utiliza informações precisas das atividades realizadas dentro da empresa, além de exigir um maior comprometimento das chefias em todos os níveis, visto que cabe a essas pessoas responder pelos gastos do setor, e conseqüentemente dar informações que possibilite a elaboração do Orçamento Base Zero em seus respectivos setores.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será apresentada a empresa à qual foi efetuada o estudo de caso, destacando sua estrutura organizacional, suas ferramentas de planejamento e controle; as crenças e valores dos gestores em relação à Gestão Orçamentária, bem como as necessidades dos gestores, no intuito de verificar qual a melhor forma de implementação da Gestão Orçamentária na empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa Metalcorte Metalurgia Ltda. iniciou suas atividades em maio de 1992, no mercado de serviços de corte longitudinal e transversal de aços planos laminados ferrosos e não ferrosos, com o propósito de oferecer matérias-primas principalmente para a indústria metal-mecânica.

Objetivando um aproveitamento melhor das sobras de sucatas de aço, em maio de 2003 a empresa adquiriu uma fundição de ferro cinzento e nodular já em funcionamento.

E em outubro de 2004, a empresa adquiriu uma fábrica de motores elétricos já em funcionamento, pois já fabricava na sua unidade de Aços Planos e na unidade Fundição boa parte dos componentes utilizados para a confecção de motores.

Tendo assim a empresa três unidades fabris no ramo metalúrgico. Ainda possui uma fazenda de *pinnus* e eucalipto para atender ao consumo de embalagem das unidades fabris que não será tratada neste trabalho.

4.1.1 Estrutura Organizacional

Como descrito acima, a empresa possui três unidades fabris denominadas Aços Planos, Fundição e Motores Elétricos, tendo aproximadamente 1.750 colaboradores.

A empresa estima para 2005 um faturamento anual de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de Reais).

Conforme exposto no Organograma Operacional (Anexo B), cada unidade tem um diretor responsável pelas operações industriais e comerciais, com exceção da unidade Motores que contempla além disso, um diretor comercial, e hierarquicamente abaixo dos diretores tem-se os gerentes e após os coordenadores de área.

Ainda possui um setor de controladoria que atende às três unidades, e é responsável pelo desenvolvimento do orçamento na empresa, que tem um diretor como responsável pela área, e abaixo um gerente de controladoria, dois gerentes administrativos e um gerente de recursos humanos. Os gerentes administrativos são extensões da controladoria em cada unidade, sendo que na unidade Aços Planos fica sob a responsabilidade do gerente de controladoria.

A empresa trabalha com um sistema de informática integrado (LOGIX ERP II) que aparentemente atende às necessidades atuais da empresa. Este sistema contempla contabilidade, fiscal, financeiro, manufatura, MRP, recursos humanos, suprimentos, custos, entre outros. Todo o sistema é parametrizado por centro de custos, sendo possível identificar os gastos ou despesas em cada centro de custo.

4.1.2 Ferramentas de Análise e Planejamento

A empresa não desenvolve o Planejamento Estratégico, nem possui uma Gestão Orçamentária definida, mas se preocupa com um planejamento financeiro, por isso mensalmente, em reunião com os gestores, é analisado o resultado operacional de cada unidade e elaborado um orçamento de resultados (receitas e despesas) dos próximos meses. Quando da análise, os desvios, entre o orçado e o previsto, são avaliados analiticamente e submetido ao questionamento entre os gestores de cada unidade. Nesta mesma reunião são traçadas as metas e objetivos dos meses subseqüentes.

Os gerentes de área desenvolvem alguns indicadores, que são:

- a) indicadores de balanço: índices de liquidez; índices de endividamento e índices de rentabilidade;

- b) indicadores de pessoal: *turn-over*; absenteísmo; quantidade de horas extras e quantidade de acidentes de trabalho;
- c) indicadores de produção: quantidade produzida; produção por colaborador e perda de processo;
- d) indicadores de Resultado: *EBTIDA*; lucro operacional; lucro líquido;
- e) indicadores de qualidade: nível de devoluções de vendas;
- f) indicadores de vendas: faturamento; faturamento por colaborador.

4.1.3 Crenças e Valores dos Gestores em Relação à Gestão Orçamentária

Baseado no questionário (Anexo A), pontuou-se a nível de importância algumas afirmativas, que somadas à coleta de informações de forma informal, puderam identificar algumas crenças e valores com relação à Gestão Orçamentária por parte dos gestores. As afirmativas foram pontuadas de 0 a 5 à nível de importância, o quadro 2 apresenta a média obtida nas perguntas:

Perguntas	Média
Planejamento Estratégico	3,80
Gestão Orçamentária	4,20
O Planejamento tem que ser feito à curto prazo, pois a longo prazo está sujeito a muitas distorções	2,00
O Orçamento tem que partir de um Planejamento Estratégico	2,80
Os colaboradores da empresa têm que conhecer a missão, objetivos e metas da empresa	4,00
O pessoal de base (coordenadores) têm que ser envolvidos na Previsão Orçamentária	4,60
Os Desvios Orçamentárias têm que ser rigorosamente analisados e cobrados dos responsáveis	4,40
Acuracidade nos números contábeis	4,80
Na Previsão Orçamentária é importante o levantamento do Balanço Patrimonial	3,40
A Previsão de Vendas é a mais importante previsão orçamentária	4,40
A Previsão Orçamentária sobre a folha de pagamento tem que ser elaborado pelo setor de Recursos Humanos e não pelas áreas de responsabilidade	1,60
O custo de implantação de uma Gestão Orçamentária	1,20
Orçamento por área de responsabilidade	4,40
O Orçamento tem que partir do zero, não baseado em dados históricos	0,60
O Sistema orçamentário tem que obrigatoriamente reduzir custos.	3,60

Quadro 2: Média das Respostas do Questionário

Os gestores que responderam o questionário foram o Diretor-Presidente, o Diretor de Controladoria, e os Diretores de cada unidade, totalizando cinco gestores.

Na visão dos gestores é muito importante o desenvolvimento da Gestão Orçamentária, bem como o Planejamento Estratégico, mas não necessariamente o orçamento tem que partir de um Planejamento Estratégico.

A elaboração de um planejamento ou orçamento deve ser feito a curto prazo, pois acreditam que à longo prazo haveria grandes distorções.

Ainda na visão dos gestores, o orçamento tem que ser por área de responsabilidade e os responsáveis de cada área têm que ser envolvidos na previsão orçamentária e responsabilizados por quaisquer desvios orçamentários. Além disso, entendem que os colaboradores têm que conhecer a missão, os objetivos e as metas da empresa.

Os gestores acreditam que a previsão orçamentária deve partir de dados históricos e não partir de uma base zero.

Os gestores demonstraram conhecimento das premissas e objetivos orçamentários, demonstrando saber que a previsão orçamentária inicia-se pela previsão de vendas, que tem que haver acuracidade dos números contábeis e que o orçamento reduza custos. E que os custos da implementação de uma Gestão Orçamentária não é importante nessa hora, pois o retorno é maior.

4.1.4 Necessidades dos Gestores

Aparentemente os gestores não apontaram nenhuma necessidade eminente com relação à Gestão Orçamentária, acreditam que o Orçamento de Resultados (receitas e despesas) que já é desenvolvido supra as necessidades da empresa.

5 PROPOSTA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Neste capítulo serão analisadas as informações coletadas na empresa e baseado nos conceitos teóricos descritos no capítulo 3 deste trabalho, bem como das necessidades dos gestores, suas crenças e valores em relação à Gestão Orçamentária, as quais darão sustentação para uma proposta alternativa de implementação da Gestão Orçamentária na empresa em estudo.

5.1 ANÁLISE DOS DADOS

Pelas necessidades dos gestores da forma que é feito o Orçamento, está satisfatório, mas pelas crenças e valores expostos, há de se melhorar o que existe atualmente na empresa, principalmente em relação ao envolvimento das áreas de responsabilidade, as quais devem participar ativamente quando da previsão orçamentária, bem como no seu efetivo controle.

Pelos gestores, a previsão orçamentária tem que ser baseada em dados históricos.

Apesar dos gestores não acreditarem ser necessário que o Orçamento saia de um Planejamento Estratégico, fica difícil o desenvolvimento de uma orçamentação sem se traçar as metas e os objetivos da empresa, principalmente quando se quer elaborar o orçamento por área de responsabilidade. Como orçar sem saber o que a empresa planeja para o futuro? Até porque se precisa planejar para depois controlar, o Planejamento e o Orçamento.

Conforme Pereira (1993), a controladoria está intimamente ligada ao processo de gestão da empresa, promovendo a coordenação dos esforços dos responsáveis de cada área para alcançar a sinergia global e gerir, além da orçamentação, o sistema de informações da empresa. Conforme ilustrado na Figura 2.

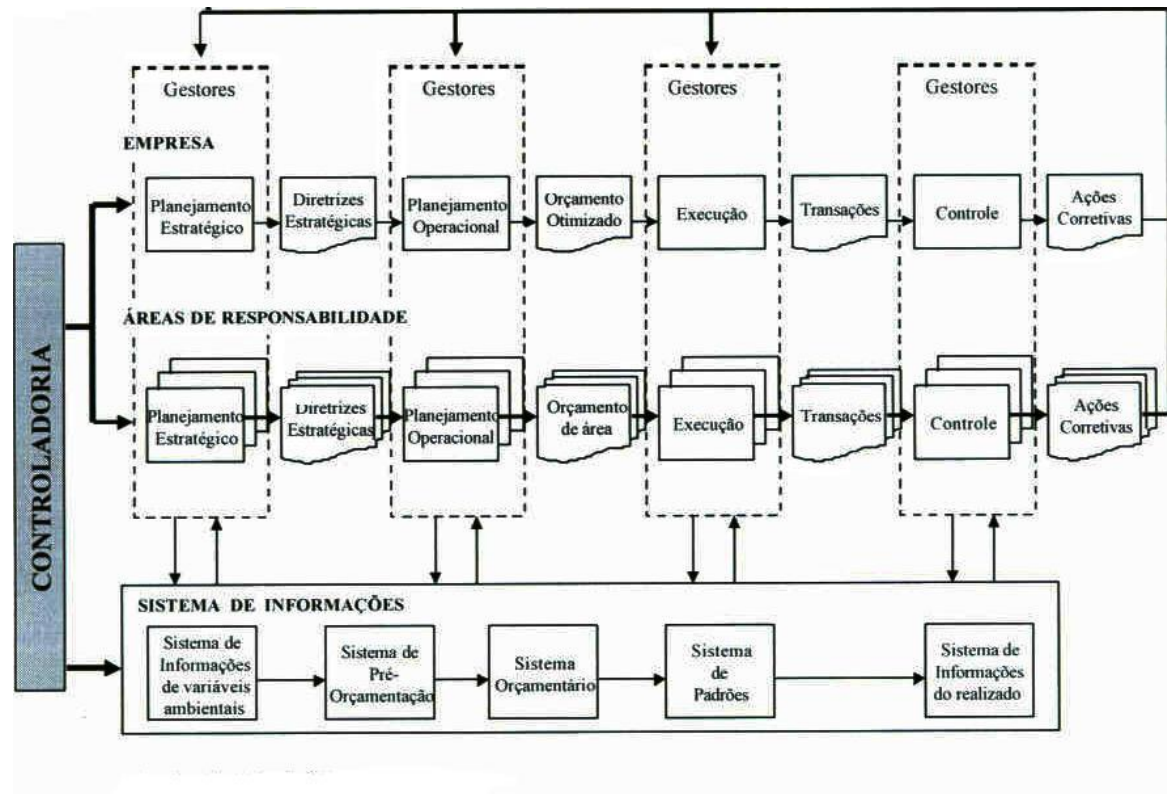


Figura 2: O Papel da Controladoria no Processo de Gestão.

Fonte: Pereira (1993, p. 94)

Como mostrado no Fluxo (Figura 2), o Orçamento vem após o Planejamento, fazendo-se necessário para a implementação da Gestão Orçamentária e cabe ao setor de controladoria a responsabilidade pela Gestão Orçamentária.

O Orçamento de Resultados (receitas e despesas), bem como o Fluxo de Caixa não são integrados, e nem realizados no sistema Logix, estes são desenvolvidos em planilhas no Microsoft Excel.

Conforme descrito no capítulo 3.2, para um bom funcionamento do Sistema Orçamentário, é necessário que a empresa tenha uma estrutura organizacional definida, contabilidade aberta, informática e fixação dos objetivos da empresa.

a) Estrutura organizacional definida

A estrutura organizacional está bem definida, conforme foi descrita no capítulo 4.1.1, bem como o organograma em anexo (Anexo B), que deixa claro os níveis hierárquicos e linhas de comunicação, e está separado por unidade fabril e por sua vez por setores. Cada unidade fabril conta, no setor de controladoria, com um

gerente com condições de coordenar a Gestão Orçamentária descentralizada, possibilitando um melhor desenvolvimento do trabalho orçamentário.

b) Contabilidade aberta

A contabilidade, como descrito no capítulo 4.1.1, está estruturada por centro de custos, que pelo conhecimento do autor tem uma excelente acurácia nos números apresentados, representando bem a realidade da empresa.

c) Informática

A empresa possui um sistema de informática integrado (LOGIX ERP II), conforme mencionado no capítulo 4.1.1, existem três módulos que fazem parte da Gestão Orçamentária: Orçamento Operacional (ORC), Gestão Aprovação Orçamentos (GAO) e Planejamento Econômico Financeiro (PEF).

O módulo Orçamento Operacional (ORC) serve basicamente para orçar alguns custos e despesas, principalmente de recursos humanos, e não realiza um comparativo orçado x previsto.

O módulo Gestão Aprovação Orçamentos (GAO) serve para bloquear quando uma despesa ultrapassa o valor orçado.

E o módulo Planejamento Econômico Financeiro (PEF) que contempla o Orçamento Empresarial que ainda está em desenvolvimento, está assim estruturado:

- a) **Orçamento de Vendas:** consiste na elaboração de um plano de vendas que determina o nível de atividades futuras da empresa para um determinado período. Apresentado em unidades físicas e monetárias, onde o produto será comercializado, preço de venda, cliente e país;
- b) **Orçamento de Produção/Estoques:** consiste na elaboração de um plano de produção visando atender o orçamento de vendas, minimizar os custos de produção e investimentos em estoques, e ainda orçamento de novos investimentos;

- c) **Orçamento de Mão-de-Obra:** estima a quantidade de mão-de-obra direta necessária para o cumprimento do plano de produção, projetando a taxa horária que será utilizada no cálculo do custo de mão-de-obra. Permite detalhar as quantidades e os valores de mão-de-obra por centro de custo;
- d) **Orçamento de Despesas Operacionais:** dividido em: Despesas Administrativas: elaborado com base nos dados históricos das despesas departamentais registradas na contabilidade. Despesas Comerciais: elaborado com base nos dados históricos das despesas comerciais, considerando as alterações no volume de vendas, o plano de vendas e os objetivos estabelecidos;
- e) **Orçamento de Investimentos:** considera as despesas envolvidas com aquisição de máquinas ou veículos, construções, modificações e transformações com caráter de melhoria, reposição da capacidade produtiva ou prestação de serviços;
- f) **Orçamento de Despesas Financeiras:** projeção dos futuros desembolsos em função das despesas tributárias, captação de recursos destinados à manutenção do capital de giro e fixo, ampliação, modernização e racionalização da empresa no período projetado;
- g) **Quadros de Saída:** Fluxo de Caixa: projeção da disponibilidade necessária de recursos financeiros para a execução do plano geral de operações e estabelecimento do nível desejado de caixa. Demonstrativo de Resultado e Balanço: projeção do demonstrativo de resultados e do balanço para avaliação de todo o planejamento realizado.

Aparentemente o módulo do Planejamento Econômico Financeiro (PEF) do sistema Logix utilizado, atenderia parte das necessidades da empresa, mas ainda está em desenvolvimento, por isso está descartada a hipótese de implementar no sistema Logix a Gestão Orçamentária.

d) Fixação dos objetivos da empresa

Os objetivos e metas não são formalizados num Planejamento Estratégico, mas é discutido entre os gestores quando da avaliação dos resultados, mencionado no capítulo 4.1.2.

Conforme a análise dos dados, a empresa atende os requisitos mínimos para uma Gestão Orçamentária, mas existem inúmeros dificultadores e o principal é que o sistema de gestão informatizado que a empresa utiliza não atende às necessidades orçamentárias, por isso vai dificultar bastante a proposta para a implementação da Gestão Orçamentária.

5.2 PROPOSTA DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Este capítulo irá propor um método de implantação da Gestão Orçamentária a partir da análise dos dados levantados.

Como transcrito na análise, os gestores acreditam não ser possível a realização de uma previsão orçamentária sem ser baseada em dados históricos. Realmente, ainda é prematuro esse método, analisando que ainda nem se tem a cultura orçamentária difundida além dos gestores, ficando assim excluída a possibilidade de implantação do método de Orçamento Base zero (OBZ) detalhado no capítulo 3.4.

A proposta então se inicia num Orçamento Tradicional, já que a empresa atende aos requisitos mínimos para uma implementação da Gestão Orçamentária.

Como o sistema de gestão que a empresa possui não atende às necessidades para uma implementação da Gestão Orçamentária, descarta-se aqui tal sistema provisoriamente, há de se tentar junto à empresa detentora do *software* de gestão que finalize o módulo Planejamento Econômico Financeiro (PEF) onde deverá suprir parte das necessidades orçamentárias.

Outro *software* para gerir a Gestão Orçamentária não está descartado, mas é praticamente inviável, devido ao volume de informações que a empresa possui, operacionalmente é impossível carregar as informações manualmente neste novo *software*, e até que se desenvolva um *software* compatível para ler as informações do sistema já existente na empresa, é preferível investir no próprio sistema de gestão.

Baseado nisso a proposta fica um pouco prejudicada, já que é muita informação para ser feita de forma manual, mas segue abaixo um roteiro de implementação da Gestão Orçamentária na empresa

Num primeiro momento a empresa deve optar por realizar somente o Orçamento de Resultados (receitas e despesas).

- 1º) formalizar o Planejamento Estratégico, ou pelo menos determinar os objetivos e metas, possibilitando orientar todas as áreas para a elaboração do processo orçamentário. Tem que ser determinado pelos diretores da empresa e após transmitidos aos gerentes e coordenadores que serão envolvidos no processo orçamentário;
- 2º) definir quais as áreas de responsabilidade que irão ser envolvidas no processo orçamentário, definindo um responsável por área, cabendo ao setor de controladoria orientar e fornecer as informações necessárias para a previsão orçamentária por área de responsabilidade;
- 3º) o setor de controladoria terá que consolidar as informações e realizar uma reunião com os diretores para avaliação e correções das previsões orçamentárias;
- 4º) após aprovada pelos diretores, realizar projeção orçamentária. Neste primeiro momento realizar somente o Orçamento de Resultado (receitas e despesas);
- 5º) desenvolver um sistema de controle e análise que permita verificações eficazes mediante confrontos entre os valores reais e os orçados;
- 6º) ao final de cada mês, após o encerramento do resultado, o setor de controladoria elabora uma demonstração do Orçamento de Resultado por unidade fabril demonstrando o Previsto x Orçado.

- 7º) junto com os diretores, e em cada unidade fabril, o setor de controladoria apresenta para os responsáveis de cada área que efetuou a previsão orçamentária o Orçamento de Resultados, discutindo os desvios orçamentários, ficando à cargo dos diretores as ações corretivas;
- 8º) nesta mesma reunião ajustar possíveis distorções na previsão orçamentária do próximo mês, desde que discutida e aprovada pelos diretores.
- 9º) o setor de controladoria consolida as novas previsões orçamentárias e encaminha aos diretores e responsáveis de cada área para acompanhamento.

O Quadro 2 apresenta um comparativo entre o Sistema Atual e o Sistema Proposto:

Sistema Atual	Sistema Proposto
Inexistência de Planejamento Estratégico	Formaliza o Planejamento Estratégico: objetivos e metas
Não existe definição formal das áreas de responsabilidade no processo orçamentário.	Define áreas de responsabilidades envolvidas no processo orçamentário, com um responsável por área, cabendo ao setor de controladoria orientar e fornecer as informações necessárias para a previsão orçamentária.
Não são consolidadas as informações e não é realizada reunião com os diretores para avaliação e correções das previsões orçamentárias.	Consolida as informações e realizar reunião com os diretores para avaliar e corrigir as previsões orçamentárias.
A empresa não possui um sistema específico de controle e análise para confrontar os valores obtidos e os orçados.	Desenvolve um sistema de controle e análise que permita verificações eficazes mediante confrontos entre os valores reais e os orçados.
A empresa não possui Orçamento de Resultado por unidade fabril demonstrando o Previsto x Orçado.	Elabora ao final de cada mês, após o encerramento do resultado, demonstração do Orçamento de Resultado por unidade fabril demonstrando o Previsto x Orçado.

Quadro 3: Comparativo do Sistema Atual e Sistema Proposto

O excessivo volume de informações e sem um sistema de gestão compatível, fica inviável uma Gestão Orçamentária, que parta de uma previsão de vendas e projete custos e despesas, e ainda projete o Balanço Patrimonial. Desta forma, neste primeiro momento o ideal é partir de uma previsão orçamentária baseada em dados históricos.

É importante iniciar esse Orçamento de Resultados envolvendo as áreas de responsabilidade para que se crie a cultura orçamentária. Para uma Gestão Orçamentária ideal e completa, seria necessário um *software* que gerencie essa gestão. A melhor solução, em termos de eficiência, seria a de implementá-la no sistema já existente.

Resumindo, inicia-se um Orçamento de Resultados (receitas e despesas) por área de responsabilidade até a implementação no sistema informatizado e integrado.

A Figura 3 ilustra uma implementação do Processo Orçamentário na empresa.

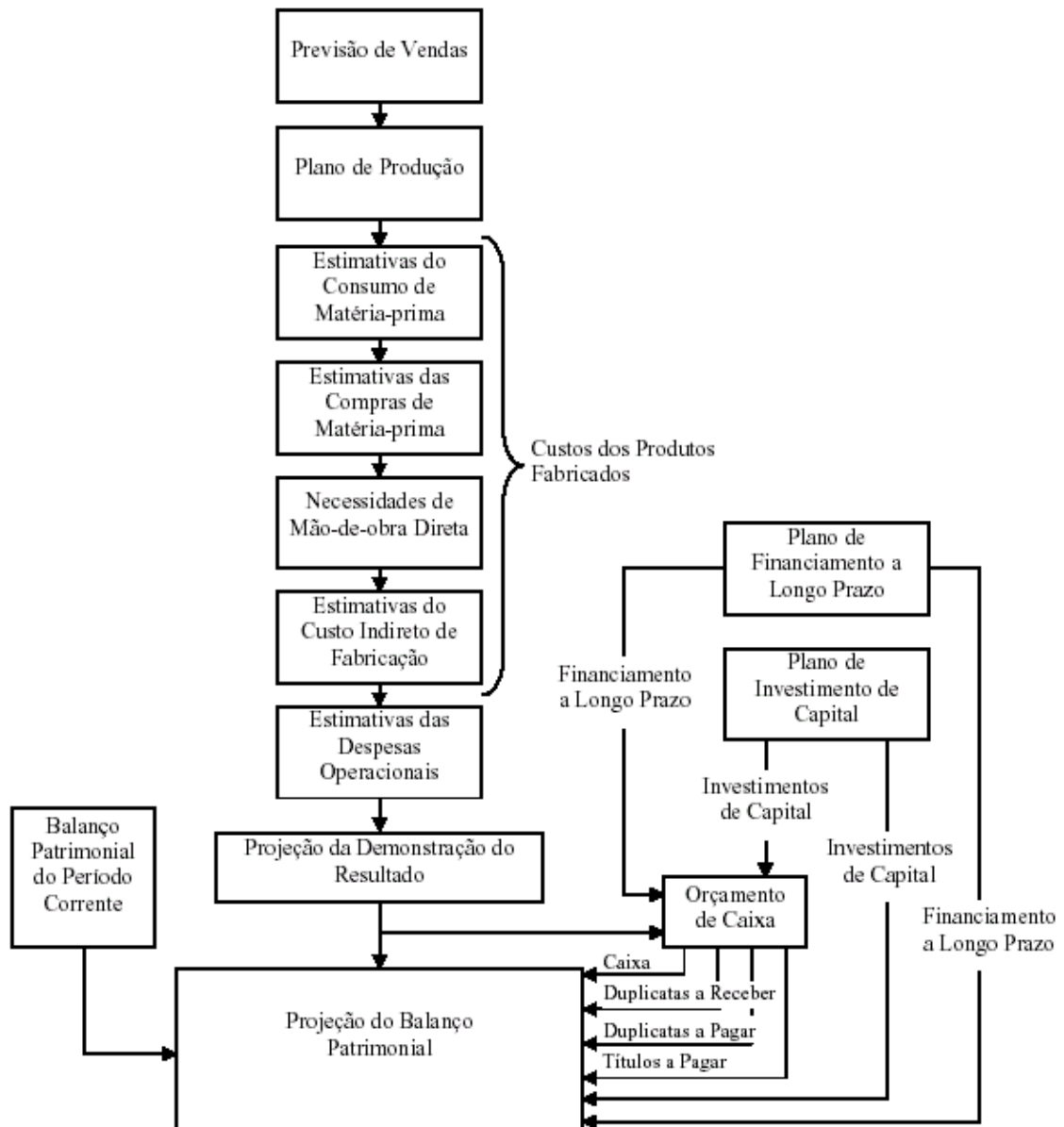


Figura 3: Fluxograma da Implementação do Processo Orçamentário

O cenário no qual o sistema de informações gerenciais irá operar será concebido a partir de uma base de dados da empresa, como mostra a Figura 3, operando numa plataforma comum, interagindo com um conjunto de aplicações, e consolidando todas as operações do negócio em um único sistema gerencial. Este sistema integrado de gestão possuirá uma arquitetura que facilite o fluxo de informações entre todas as funções (departamentos) dentro das unidades fabris da empresa, o que permitirá a adoção de ações corretivas e a conseqüente manutenção da viabilidade do empreendimento em longo prazo.

6 CONCLUSÃO

Como apresentado no estudo, a Gestão Orçamentária é considerada um dos fatores chaves para o processo de gestão e tem a finalidade de controlar e prever eventos econômico-financeiros futuros que estão ao alcance das empresas, inclusive na empresa estudada. O orçamento empresarial também não pode ser estático visto que esta ferramenta baseia-se em conhecimento do passado e previsões para o futuro. Portanto, com o decorrer do período deve ser revista e ajustada, se necessário, para que mantenha o seu valor de utilização.

Em síntese, toda e qualquer operação de uma empresa precisa de um bom orçamento. Toda a transação efetuada na empresa precisa antes orçada e depois comparada com o ocorrido para fins de controle. Ou seja, o objetivo principal é o de planejar e controlar resultados.

Neste trabalho ficou evidente a necessidade de uma Gestão Orçamentária na empresa em estudo, e verificou-se a necessidade de um *software* que gerencie tal gestão. Após análise das informações coletadas, montou-se uma proposta que inicialmente parte de um Orçamento de Resultados (receitas e despesas) por área de responsabilidade, baseados em dados históricos e após buscar no próprio *software* de gestão da empresa o desenvolvimento da ferramenta de forma informatizada e integrada.

Como o objetivo do trabalho é somente a de uma proposta de implementação da Gestão Orçamentária, e não sua realização, não foi efetuado a verificação dos resultados.

Na análise dos resultados da pesquisa, ficou evidente o conhecimento e preocupação dos Gestores na implementação da Gestão Orçamentária na empresa, demonstrando a importância do trabalho.

No presente trabalho foi feita a revisão bibliográfica de dois métodos de orçamentação, Orçamento Tradicional e Orçamento Base Zero. Pela análise e pelas crenças e valores dos gestores, foi escolhido o método de Orçamento Tradicional.

Apesar da proposta ter sido prejudicada por não se dispor de um *software* que gerencie a gestão orçamentária de forma adequada, a proposta apresenta algumas vantagens em comparação com a situação atual:

- a) atende momentaneamente as necessidades dos gestores;
- b) cria a cultura orçamentária;
- c) identifica e corrige os desvios orçamentários por área de responsabilidade;
- d) permite o conhecimento das metas e objetivos da empresa a todos às áreas envolvidas no processo orçamentário;
- e) reduz os custos operacionais.

O assunto tratado neste estudo apresenta-se pouco explorado no campo da pesquisa científica, possibilitando assim o desenvolvimento de vários estudos. A validação da proposta apresentada é talvez a de maior desafio. Para tal, será necessário um maior aprofundamento nas questões referentes ao Planejamento Estratégico, onde ficou evidente que para os gestores não é de grande importância. Outra importante questão é a análise aprofundada do sistema de gestão da empresa.

REFERÊNCIAS

ANTONIETTI FILHO, Celso Piccoli. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle. Caxias do Sul: 1996. Monografia (Conclusão do curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1996.

BARETTA, Janice. **Orçamento Base Zero**: um instrumento gerencial. Caxias do Sul: 2001. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 2001.

BONATTO, Odacir José. **Orçamento empresarial**. Caxias do Sul: 1996. Monografia (Conclusão do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias de Caxias do Sul, 1996

BRESSAN, José Sérgio. **Orçamento empresarial**: um estudo em empresas de médio porte da região de Campinas. São Paulo: 2000. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2000.

CANDIDO, Fabio de. **Orçamento Empresarial**: conceitos e modelos de orçamento. Caxias do Sul: 1996. Monografia (Conclusão do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias de Caxias do Sul, 1996.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica Gecon. São Paulo: Atlas, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

EVANS, Edward C. D.. **Planejamento** periódico e controle **orçamentário**. Rio de Janeiro: Tridente, 1969.

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

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

KAHLER, Adriana. **Orçamento operacional** em empresas industriais. Caxias do Sul: 1996. Monografia (Conclusão do curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1996

LORANDI, Joisse Antonio. **O orçamento empresarial no setor metalúrgico de Caxias do Sul**: estudo de casos. Rio de Janeiro: 1990. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas, 1990.

MEYER, Jean. **Gerência financeira**: controle orçamentário. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1972.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

PEREIRA, C.A. **Estudo de um Modelo Conceitual de Avaliação de Desempenhos para Gestão Econômica**. (Dissertação: Mestrado em Contabilidade), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1993.

PEZZI, Maurício Grison. **A repercussão do planejamento orçamentário de vendas no orçamento global das organizações**. Caxias do Sul: 1998. Monografia (Conclusão do Curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1998.

PIONER, Carmem Maria. **Planejamento financeiro e orçamento operacional**. Caxias do Sul: 1997. Monografia de conclusão de curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1997.

PYHRR, Peter A.. **Orçamento base zero**: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas. Rio de Janeiro: Interciência, 1981.

REGALIN, Simone. **Proposta de implantação de um orçamento como um sistema de informação para uma pequena empresa de comércio de autopeças**. Caxias do Sul: 2002. Monografia (conclusão do curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 2002.

SCAPINI, Leandro. **Planejamento** estratégico e operacional: um campo a ser explorado pelo profissional de contabilidade. Caxias do Sul: 1999. Monografia (conclusão do curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1999.

SCHIAVO, Leandro Rogério. **Orçamento Operacional**: fundamentos teóricos e estruturação. Caxias do Sul: 1997. Monografia (Conclusão do Curso de Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, 1997.

SOBANSKI, Jaert J.. **Prática de orçamento empresarial**: um exercício programado. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

TRETIN, H. George. **Orçamento: a chave do controle**. Traduzido por: W. J. Binm. São Paulo, 1978.

TUNG, Nguyen H.. **Orçamento empresarial no Brasil**: para empresas industriais e comerciais. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1975.

_____. **Orçamento empresarial no Brasil**: para empresas industriais e comerciais. 2.ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1976.

VAENA, Maurício. **Orçamento empresarial e seu controle**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1966.

WELSCH, Glenn A.. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle do lucro. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

_____. **Orçamento empresarial**. Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**: Planejamento e Métodos. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**: uma abordagem prática. 3.ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Sagra, 1983.

_____. **Orçamento operacional**: exercícios de fixação. Porto Alegre: Sagra, 1984.

_____. **Planejamento financeiro e orçamento**. 3 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2000.

ANEXO A - QUESTIONÁRIO

Este questionário visa recolher informações necessárias para propor a melhor maneira de implementar uma gestão orçamentária na empresa Metalcorte Metalurgia Ltda., situada em Caxias do Sul, e servirá de base para o desenvolvimento do Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, a ser elaborado por Leandro Rogério Schiavo, orientado pelo professor Denis Borenstein.

As respostas aqui expostas serão consideradas confidenciais e apresentadas de forma que não prejudique a empresa. As respostas precisam realmente demonstrar a realidade da empresa, por isso caso não possua uma resposta, ou que ela não seja de sua área, ela não se fará necessária.

As respostas devem ser por Unidade Operacional (Aços Planos, Fundação ou Motores).

DADOS DO ENTREVISTADO (A):

Nome do Entrevistado (a):

Cargo atual:

Unidade Operacional em que trabalha:

() Aços Planos () Fundação () Motores Elétricos

Defina na sua visão qual o grau de importância tem cada afirmativa abaixo, todas as questões são voltadas à implementação de uma Gestão Orçamentária na empresa.

Onde:

- 0 - Sem importância nenhuma
- 1 - Com muito pouca importância
- 2 - Com um pouco de importância
- 3 - Com uma importância significativa
- 4 - Com muita importância
- 5 - Importantíssimo

- () Planejamento Estratégico;
- () Gestão Orçamentária;
- () O Planejamento tem que ser feito à curto prazo, pois a longo prazo está sujeito a muitas distorções;
- () O Orçamento tem que partir de um Planejamento Estratégico;
- () Os colaboradores da empresa têm que conhecer a missão, objetivos e metas da empresa;
- () O pessoal de base (coordenadores) têm que ser envolvidos na Previsão Orçamentária;
- () Os desvios Orçamentários têm que ser rigorosamente analisados e cobrados dos responsáveis;
- () Acuracidade nos números contábeis;
- () Na Previsão Orçamentária é importante o levantamento do Balanço Patrimonial;
- () A Previsão de Vendas é a mais importante previsão orçamentária;
- () A Previsão Orçamentária sobre a folha de pagamento tem que ser elaborado pelo setor de Recursos Humanos e não pelas áreas de responsabilidade;
- () O custo de implantação de uma Gestão Orçamentária;
- () Orçamento por área de responsabilidade;
- () O Orçamento tem que partir do zero, não baseado em dados históricos;
- () O Sistema orçamentário tem que obrigatoriamente reduzir custos.

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

1. Que tipos de orçamentos são feitos na empresa?

- Orçamentos de resultados (receitas e despesas)
- Orçamentos de investimentos
- Orçamentos de caixa
- Orçamentos de compras
- Orçamentos de capital
- Projeções de balanços

2. Os orçamentos são definidos a nível:

- Geral Divisional
- Departamental Por seção
- De produtos

3. Os desvios são efetivamente analisados?

- Não
- Raramente
- Sim, mas não significativamente

4. Qual o departamento responsável pela análise?

- Departamento de orçamentos
 - Departamento de custos
 - Comissão de orçamentos
 - Gerência ou diretoria financeira
 - Diretorias
 - Próprios departamentos
 - Outros. Cite: _____
-
-

5. Assinale quais os instrumentos de planejamento financeiro, relacionados no Quadro a seguir, a empresa utiliza, bem como sua periodicidade de elaboração e seu controle:

Sistema	Período Coberto	Elaboração (periodicidades)	Controle	Setor Responsável
Previsões de fluxo de caixa				
Orçamento de obtenção e aplicação de fundos				
Previsões de contas a receber				
Previsões de contas a Pagar				
Planejamento de saldos bancários				
Planejamento de Desconto de duplicatas				
Planos de financiamentos				
Outros				

6. A análise financeira de desempenho da empresa é:

- () Sistemática
 () Eventual
 () Rara

7. Nessa análise são utilizados:

- () Balanços e balancetes;
 () Comparações com o setor;
 () Comparações com a conjuntura nacional ou regional;
 () Índices financeiros pré-estabelecidos;
 () Gráficos de evolução dos aspectos financeiros;
 () Simulações financeiras através de computador;
 () Relatórios sintéticos de avaliação de cada aspecto;
 () Outros. Cite: _____
-

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

1. A empresa possui planejamento estratégico formalizado?

() Sim () Não

2. Como a empresa realiza o planejamento de suas estratégias?

3. Qual o objetivo da empresa e como são elaborados?

4. Quais os indicadores utilizados para medir o desempenho da empresa? Na sua opinião satisfaz as necessidades da empresa?

5. Quais são os padrões de controle da administração para o efetivo acompanhamento dos resultados da empresa?

6. São realizadas reuniões de avaliação de desempenho dos resultados obtidos pela empresa?

() Sim () Não

7. São realizadas reuniões com os funcionários para a divulgação dos resultados obtidos pela empresa?

() Sim () Não

ANEXO B - ORGANOGRAMA OPERACIONAL

