

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**HUMBERTO MACEDO SILVA**

**O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO**  
**À GESTÃO EMPRESARIAL**

**Florianópolis, 2004**

**HUMBERTO MACEDO SILVA**

**O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO  
À GESTÃO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Jôisse Antônio Lorandi.

**Florianópolis, 2004.**

**HUMBERTO MACEDO SILVA**

**O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO  
À GESTÃO EMPRESARIAL**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de \_\_\_\_\_, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

**5 de julho de 2004**

---

Professor Luiz Felipe Ferreira  
Coordenador de monografias do Departamento de Ciências Contábeis.

Professores que compuseram a banca:

Prof. Jôisse Antônio Lorandi (orientador)  
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina.  
Nota atribuída:

Prof. Ricardo Rodrigo Stark Bernard  
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina.  
Nota atribuída:

Prof.<sup>a</sup> Bernadete Pasold  
Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina.  
Nota atribuída:

**Florianópolis, 2004.**

## **DEDICATÓRIA**

*Este trabalho é dedicado à memória do professor Dauro Rodrigues Redaelli, que sempre foi exemplo de disciplina e determinação. Professor de dedicação exclusiva deste curso, que sempre fez por merecer todos os elogios pertinentes a uma pessoa que viveu para pesquisar e ensinar contabilidade.*

*Tenho certeza que todos: alunos, professores e instituição de ensino, sabem a falta que fazem seus ensinamentos para o curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina.*

## AGRADECIMENTOS

*Primeiramente, à minha esposa Noeli, que é presença viva de estímulo e ânimo para continuar a caminhada e que esteve sempre ao meu lado ao longo de todo o curso.*

*Com a mesma importância, agradeço aos meus pais, pelo incentivo e a certeza de que eu faria o certo; e que esse tempo todo viveram para que eu chegasse até aqui.*

*Ainda, com o mesmo valor, agradeço a minha irmã, Luciana, que sempre me ajudou nos estudos, tanto dando incentivo, quanto me ajudando para que eu pudesse fazer um bom nível médio, sempre visando o nível superior.*

*Ao meu orientador Prof. Jôisse Antônio Lorandi e demais professores do curso, com os quais sempre nutri boas relações de amizade, e por acreditarem sempre no meu trabalho, pela atenção dispensada e pelas lições aprendidas.*

*Agradeço, também, a todos os colegas que passaram na minha vida nestes anos de caminhada, porque, de alguma forma, contribuíram para o meu sucesso. Em especial aos sorrisos gratuitos recebidos, ânimo e coragem ofertados. Espero pelo menos ter demonstrado reconhecimento da importância de cada um destes gestos. Em especial ao amigo Adolfo Calinston Anastácio, que desde o primeiro semestre caminhou ao meu lado, tenho certeza, sabendo de sua importância e facilitando esta jornada.*

*Por fim, agradeço a todos os meus amigos e demais pessoas que, de uma forma ou de outra contribuíram para eu chegar aonde cheguei.*

## RESUMO

SILVA, Humberto Macedo. **O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO EMPRESARIAL**, 2004, 60 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O planejamento é uma função administrativa que, antecipadamente, determina quais os objetivos da empresa e o que deve ser feito para alcançá-los. Contudo, as empresas enfrentam dificuldades para implementá-lo; desta forma, para facilitar, usa-se segregá-lo em planejamento estratégico, tático e operacional, no intuito de facilitar a sua comunicação dentro dos diversos setores das organizações. Uma vez planejadas as metas da empresa, outra atitude a ser tomada é o controle da execução do planejamento. Caso não haja *feedback* em relação ao que foi planejado, não há, praticamente, justificativas para a execução do planejamento. Este controle pode possibilitar à empresa a adoção de ações corretivas, melhorando os processos, fazendo com que ela alcance, mais facilmente, o que foi planejado. Neste contexto, se inclui o orçamento, como sendo uma alternativa de instrumento ou ferramenta, capaz de assistir a gestão na tarefa de implementar o planejamento e auxiliar no seu posterior controle. Ponto pacífico na implementação do orçamento, assim como de qualquer outra ferramenta gerencial, é o fato de seu sucesso no auxílio à gestão depender de seu entendimento, fazendo-se necessária uma abertura na comunicação dentro das empresas, para que até mesmo os colaboradores de níveis hierárquicos inferiores, tomem conhecimento e entendam o que a administração se propôs a transmitir. Na implementação do orçamento os responsáveis ainda terão de verificar que atividades ou contas contábeis da empresa deverão ser orçadas, ou seja, que peças orçamentárias deverão ser utilizadas para maximizar as funções do orçamento. O responsável por implementar o orçamento poderá escolher entre os métodos orçamentários, aquele que melhor se adaptar a seu modelo de gestão, podendo ser utilizados métodos como: orçamento por atividades, orçamento base zero, orçamento contínuo, entre outros. Por fim, independente das decisões de qual método ou de quais peças orçamentárias utilizar é importante a utilização do orçamento, para auxiliar o gestor na tomada de decisão.

**Palavras-chaves:** Orçamento, Planejamento e Controle.

## ABSTRACT

SILVA, Humberto Macedo. **O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO À GESTÃO EMPRESARIAL**, 2004, 60 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Planning is an administrative function that determines beforehand the company's goals and which steps it has to follow in order to reach them. However, most companies have difficulty to implement it. To make this task easier, they divide planning it into three streams: strategic, tactic and operational; thus facilitating the communication among the various departments of the company. Once the goals have been set, it is necessary to control the plan execution. If there is no feedback on what was planned, there are almost no reasons to implement the plan. This control can facilitate the use of corrective actions, thus improving processes and making it easier for the company to achieve its goals. In this perspective, budget comes as an alternative instrument, capable of helping the plan execution and, further, assisting its control. Once granted, the implementation of the budget, as any other administrative tool, only can help the company's management when it is well understood; which demands an open communication in the company, so that even the employees on the staff level know what the managers want to transmit. When implementing the budget, the managers will also have to verify which activities or countable accounts of the company must be calculated - in other words which budgetary components must be utilized to maximize the functions of the budget. The person responsible for implementing the budget may choose the budgetary method which is best adjusted to his or her management style. The different methods are: budget based on activities, zero-base budget, continual budget, etc. In short, no matter which decisions and which budgetary components will be utilized, it is important that the budget is used to assist the manager on the decision making task.

**Key-words:** budget, planning, control

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: As quatro fases do controle.....	22
Figura 2: Processo Orçamentário.....	23
Figura 3: Planejamento e controle e o papel dos orçamentos.....	26
Figura 4: Fatores Internos e Externos.....	31
Figura 5: Planejamento de Operações de Produção.....	33
Figura 6: Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo.....	39
Figura 7: Ciclos do orçamento contínuo.....	41
Figura 8: Diagrama de Ishikawa ou diagrama de causa-efeito.....	51



## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>5</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE FIGURAS.....</b>	<b>7</b>
<b>SUMÁRIO.....</b>	<b>8</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 APRESENTAÇÃO DO ASSUNTO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.2 TEMA .....</b>	<b>9</b>
<b>1.3 PROBLEMA .....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 OBJETIVOS .....</b>	<b>10</b>
1.4.1 Objetivo Geral .....	10
1.4.2 Objetivos Específicos .....	10
<b>1.5 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....</b>	<b>11</b>
<b>1.6 METODOLOGIA.....</b>	<b>12</b>
<b>1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....</b>	<b>13</b>
<b>1.8 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 PLANEJAMENTO.....</b>	<b>15</b>
2.1.1 Planejamento Estratégico .....	16
2.1.2 Planejamento Tático .....	17
2.1.3 Planejamento Operacional.....	17
<b>2.2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO .....</b>	<b>18</b>
<b>2.3 CONTROLE .....</b>	<b>19</b>
2.3.1 Observação do desempenho .....	20
2.3.2 Estabelecimento de padrões .....	20
2.3.3 Comparação do desempenho com os padrões estabelecidos.....	20
2.3.4 Ação corretiva .....	21
<b>2.4 CONTROLE E ORÇAMENTO.....</b>	<b>21</b>
<b>2.5 ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....</b>	<b>23</b>
<b>2.5.1 PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS.....</b>	<b>28</b>
2.5.1.1 Orçamento de Vendas.....	28
2.5.1.2 Orçamento de Produção ou Operações.....	31
2.5.1.3 Orçamento de Investimentos ou de Capital.....	33
2.5.1.4 Orçamento de Caixa .....	34
2.5.1.5 Orçamento de Outras Atividades da Empresa.....	36
<b>2.5.2 MÉTODOS ORÇAMENTÁRIOS .....</b>	<b>37</b>
2.5.2.1 Orçamento Periódico .....	39
2.5.2.2 Orçamento Contínuo .....	39
2.5.2.3 Orçamento Base Zero (OBZ) .....	42
2.5.2.4 Orçamento Flexível .....	44
2.5.2.4 Orçamento por Atividade .....	46
2.5.2.6 Orçamento Perpétuo .....	49
<b>3 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>55</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>57</b>

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 APRESENTAÇÃO DO ASSUNTO**

Muitos empresários, administradores e até contadores enxergavam o orçamento empresarial como uma ferramenta que, principalmente, auxiliava a planejar o fluxo de caixa das empresas. Todavia atualmente têm-se ampliado os horizontes do orçamento empresarial. Muitos contadores e administradores começaram a vê-lo como uma importante ferramenta que tem suas virtudes em ajudar as empresas a planejar e controlar suas atividades, de modo a facilitar a tomada de decisão.

O grande objetivo desta pesquisa é divulgar o orçamento empresarial, já que esta ferramenta contábil pode ser empregada, a fim de auxiliar a tomada de decisão, em qualquer empresa, inclusive em micro e pequenas empresas.

Neste intuito, serão feitas algumas considerações acerca de planejamento, controle e, principalmente, sobre orçamento empresarial, demonstrando, entre outras coisas, os diversos modelos, que podem ser empregados nas mais diversas situações.

## **1.2 TEMA**

O orçamento como ferramenta de auxílio à gestão empresarial.

## **1.3 PROBLEMA**

De que forma pode-se utilizar o orçamento, nas empresas, para auxiliar à gestão? Neste caso, entende-se por “forma”, todo o processo que vai desde os cuidados ou

particularidades na sua implementação, passando por sua função junto ao planejamento e controle, chegando até a escolha das peças orçamentárias e dos métodos de orçamentários.

## **1.4 OBJETIVOS**

A monografia tem por objetivo apresentar o orçamento, como sendo uma alternativa à gestão empresarial, que auxilia no processo de planejamento e controle. Desta forma tornando-se uma ferramenta útil na tomada de decisão.

### **1.4.1 Objetivo Geral**

Apresentar e estudar qualitativamente o orçamento, de modo a verificar como esta ferramenta contábil, pode auxiliar os gestores a planejar, controlar e tomar suas decisões.

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

- Estudar e conceituar alguns aspectos que permeiam o tema, como: planejamento, controle e a comunicação dentro de uma organização; suas relações com o orçamento empresarial, seu processo de implementação, acompanhamento e cobrança; com o intuito de contextualizar e introduzir o assunto.
- Demonstrar de que forma e em quais departamentos ou atividades, pode-se utilizar o orçamento dentro de uma organização, através de algumas peças orçamentárias.
- Conhecer alguns dos diversos Métodos de orçamento, demonstrando algumas características, vantagens e desvantagens de cada método.

## 1.5 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

As organizações, principalmente as médias e grandes, não trabalham por meio de improvisação. Quase tudo é planejado antecipadamente. Assim, as empresas necessitam estabelecer um modelo teórico, ou seja, um planejamento orçamentário; a fim de “nortear” suas atividades e que posteriormente deverá ser implementado.

As perspectivas quanto à ocorrência de determinados “cenários”, no contexto econômico, político e ambiental, é que determinam o planejamento pelas organizações quanto às suas políticas de caixa, compra, produção, distribuição, entre outras, prevendo as exigências a serem estabelecidas pelos consumidores para seus produtos e serviços.

Atualmente, de maneira geral, todos os setores da economia estão buscando e direcionando seus esforços, cada vez mais, em busca da qualidade e da redução de custos, pois não se admite, num mercado competitivo, a presença de imperfeições em produtos e serviços, como outrora. Neste contexto a contabilidade está sendo afetada pelas mudanças, sejam elas na economia, ou sejam no perfil dos empresários e administradores, que estão exigindo dela não somente dados, mas principalmente informações tempestivas.

Nas atuais circunstâncias, muitas empresas, principalmente as micro e pequenas, têm sentido dificuldades em se manter num mercado de competição tão acirrada. As médias e grandes empresas, geralmente, têm a quem recorrer, contam com a ajuda de contadores e administradores comprometidos e preparados para enfrentar as mais diversas situações. Já nas micro e pequenas, muitas vezes os empresários não têm noção ou meios de planejar e controlar suas atividades.

Neste cenário, apresenta-se o orçamento empresarial, como uma ferramenta da contabilidade, disponível tanto para micros e pequenas, como para médias e grandes empresas, a ser utilizada com intuito de auxiliar, tanto o pequeno empresário como as grandes corporações, no planejamento, controle e tomada de decisão.

## 1.6 METODOLOGIA

Como trabalho de conclusão, do curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, apresenta-se esta monografia, com o intuito de contribuir para a ampliação do conhecimento científico. Para Beuren et al (2003, p.40), “Monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”.

Para que esta pesquisa possa contribuir de modo científico, será necessária a aplicação de uma metodologia; ou seja, trabalhar-se-á os conceitos de forma sistemática, controlada e com critérios de objetividade. Para Cervo e Bervian (1983, apud BEUREN et al 2003, p. 30), entende-se por método científico, “o conjunto de procedimentos empregados na investigação e demonstração da verdade”.

Para atender os critérios científicos, a pesquisa deve ser feita de forma imparcial, de modo que no resultado não figure nenhum tipo de parcialidade do cientista, ou seja, suas aspirações, criatividade, cultura, entre outros, devem ser suprimidos, no resultado da pesquisa. Assim, uma pesquisa feita por vários cientistas diferentes, terá necessariamente o mesmo resultado, sempre considerando uma pequena margem de viés, natural em qualquer pessoa.

Diante do problema e dos objetivos propostos nesta monografia, realizar-se-á uma pesquisa de ordem qualitativa, exploratória e bibliográfica. Para Gil (1999, p. 45), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Conforme Beuren et al (2003, p. 135), “As pesquisas bibliográficas fundamentam-se em contribuições já publicadas”. Neste trabalho utilizar-se-á como principais fontes bibliográficas livros e artigos de revistas.

Por fim, quando se conclui que esta pesquisa é qualitativa, é porque neste trabalho não são usados instrumentos estatísticos ou qualquer outra forma relacionada a numéricos, que se

encontram nos orçamentos empresariais, como base de pesquisa; assim esta pesquisa adota, então, uma abordagem qualitativa. Para Beuren et al (2003, p. 92), “apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

Em outras palavras, a autora quis mostrar que, nas pesquisas contábeis, a abordagem qualitativa, é tão justificável quanto a quantitativa, ou seja, para ela a abordagem qualitativa também deve ser utilizada nas pesquisas contábeis; e não somente as abordagens quantitativas.

## **1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA**

A pesquisa limita-se aos aspectos qualitativos, ou seja, não trata de questões práticas que envolvam numerários. Desta forma, não se faz necessária a utilização de exemplos de orçamentos empresariais, contendo números, pois não é objetivo desta pesquisa ensinar a utilizar o orçamento e sim, apresentar o Orçamento, como sendo uma ferramenta contábil que gerencialmente pode ser de grande valia ao administrador.

Já que esta pesquisa visa o estudo do Orçamento em seu aspecto gerencial, serão, estudados apenas os aspectos pertinentes à iniciativa privada, suprimindo-se qualquer menção ao orçamento público, que na maioria das vezes é amarrado por força de Lei, prejudicando o seu gerenciamento.

Por fim, cabe ressaltar que esta pesquisa não tem a intenção de esgotar o assunto; assim, ao se mencionar, por exemplo, formas de utilização do orçamento, peças orçamentárias ou métodos de orçamentos, serão apresentados apenas alguns dos mais tradicionais.

## 1.8 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Neste trabalho monográfico, o estudo está organizado da seguinte forma: primeiramente o leitor encontra os elementos pré-textuais, que iniciam com a capa da monografia; passando, a seguir, pela folha de rosto, folha de aprovação, dedicatórias, agradecimentos, resumo, *abstract*, lista de figuras e findando com o sumário.

Na seqüência o leitor encontra os elementos textuais, compostos por: introdução, desenvolvimento e conclusão da pesquisa.

Na introdução o leitor pode conhecer o tema da pesquisa, o problema, os objetivos, a justificativa do estudo, a metodologia empregada na pesquisa e suas limitações.

No desenvolvimento, é apresentado o conteúdo da pesquisa. Primeiramente são demonstrados alguns itens que têm relacionamento direto com o orçamento empresarial, a fim de conceituá-los e estudar suas relações com o próprio orçamento. Num segundo momento apresenta-se os locais da empresa em que se pode utilizar o orçamento, como por exemplo, no Setor de Vendas: Orçamento de Vendas; no Setor de Compras: Orçamento de Compras; no Setor Financeiro: Orçamento de Caixa; entre outros, ou seja, as peças orçamentárias. Num terceiro momento, serão demonstrados alguns métodos de orçamentos empresariais, bem como suas características, vantagens e desvantagens. Entre eles pode-se citar como exemplo: Orçamento de Base Zero, Orçamento flexível, Orçamento por Atividades, entre outros.

Na conclusão é finalizado o assunto, de modo a verificar se o problema da pesquisa foi respondido.

Por último, o leitor encontra os elementos pós-textuais, onde constam as referências bibliográficas, entre outros.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 PLANEJAMENTO

O Planejamento é uma função administrativa que, antecipadamente, determina quais os objetivos da empresa e o que deve ser feito para alcançá-los. Assim, o estabelecimento dos objetivos é o primeiro passo do planejamento.

Para Chiavenato (2000, p. 126), “Planejar é definir os objetivos e escolher antecipadamente o melhor curso de ação para alcançá-los”.

O processo de planejamento considera a interação da empresa com o seu ambiente externo, identifica e focaliza as ameaças e oportunidades, assim como os seus impactos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos e definindo as diretrizes estratégicas, táticas e operacionais que determinarão a sua continuidade e aceitação pela empresa.

Para Mosimann (1993, p. 41),

O planejamento, num sentido mais restrito, é o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, a partir das informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social, que configuram a situação atual.

Devido à dificuldade de se cumprir um planejamento, uma das preocupações que as empresas devem ter é com a informação do que foi planejado. Muitas vezes esta informação não chega como deveria aos diversos setores da organização, ou seja, no planejamento geral são definidas as metas da empresa, no entanto, se não houver uma definição de ações para que as metas sejam atingidas, provavelmente o planejamento, feito pela administração, não será cumprido. Desta forma, faz-se necessária uma divisão do planejamento em diferentes níveis,



com o intuito de fazer com que o planejamento geral da empresa seja entendido pelos diferentes departamentos da organização, possibilitando, assim, maior êxito no seu cumprimento.

Conforme Welsch (1996, p. 33),

Para aumentar sua eficiência administrativa e operacional, todas as empresas, exceto talvez as de menor porte, devem ser estruturalmente desagregadas em subunidades organizacionais, a cujos administradores estão atribuídas as autoridades e a responsabilidade específicas pelas atividades operacionais correspondentes.

Com o intuito de facilitar a comunicação dentro das organizações, objetivando eficiência e eficácia na implementação do planejamento, este, costuma ser hierarquizado em: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional.

### **2.1.1 Planejamento Estratégico**

É o mais amplo da organização, abrangendo-a em sua totalidade; seu conteúdo é genérico, sintético e vislumbra o longo prazo.

Segundo Oliveira (1993, p. 38)

O planejamento estratégico é, normalmente, de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para sua consecução, levando em conta as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada. Também considera as premissas básicas que a empresa, como um todo, deve respeitar para que o processo estratégico tenha coerência e sustentação decisória.

O planejamento estratégico, muitas vezes, não visa apenas às expectativas da empresa, como ele, geralmente, é realizado pela alta cúpula das empresas, ou seja: proprietários, acionistas, diretorias e outros assemelhados; ele acaba também por atender as expectativas de seus realizadores. Em empresas pequenas, onde existe a figura do proprietário, pode-se dizer que há uma tendência do planejamento atender as expectativas do proprietário.

### **2.1.2 Planejamento Tático**

É menos genérico, mais detalhado e abrange cada departamento ou unidade da organização; é concebido para o médio prazo, geralmente para o exercício anual.

Para Oliveira (1993, p. 38),

[...] é desenvolvido a níveis organizacionais inferiores, tendo como principal finalidade a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia predeterminada bem como as políticas orientadas para o processo decisório da empresa.

Este planejamento atende sempre as expectativas da empresa, ou seja, do planejamento estratégico; na verdade, entende-se que ele é uma forma de levar o planejamento estratégico aos diversos departamentos da organização. É ele quem vai definir que táticas os departamentos utilizarão para ir ao encontro do planejamento estratégico.

### **2.1.3 Planejamento Operacional**

Seu conteúdo é detalhado, específico e analítico; é projetado para o curto prazo e aborda cada tarefa, operação, produto ou serviço.

Conforme Oliveira (1993, p. 38),

[...] pode ser considerado como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas. Portanto, nesta situação tem-se, basicamente, os planos de ação ou planos operacionais.

Este planejamento, assim como o planejamento tático, também visa atender o planejamento estratégico, no entanto, de forma hierarquizada, ele atende primeiro o planejamento tático.

Da mesma forma que o planejamento, o orçamento atuará sobre os planos estratégico, tático e operacional, atuando como ferramenta de gestão, projetando e

controlando o que foi orçado ou planejado, para o curto, médio e longo prazos. É importante esclarecer a dificuldade de se mensurar o que seria curto, médio e longo prazo, pois cada empresa possui um ciclo operacional diferente, acompanhado de outras particularidades que inviabilizam um julgamento a respeito, de forma genérica.

## **2.2 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO**

O orçamento coloca o planejamento em primeiro plano na mente dos administradores, já que os administradores ou gestores, ao atingirem as metas orçamentárias estão automaticamente cumprindo o planejado, tendo em vista que o orçamento é uma forma de implementar o planejamento.

Quando bem implementado e executado, o orçamento pode possibilitar aos gestores verificar, oportunamente, as estratégias necessárias para a produção e colocação de seus produtos e serviços no respectivo ambiente de demanda e com as exigências estabelecidas pelos consumidores. Isto porque o orçamento, quando bem acompanhado, pode identificar vieses em relação ao planejado, de forma clara e matemática, possibilitando uma ação rápida da gestão empresarial.

Segundo Horngren (1981, p. 117),

Um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização – vendas, produção, distribuição e finanças. Quantifica metas para vendas, produção, lucro líquido e posição de caixa e para qualquer outro objetivo especificado pela administração.

Uma das principais vantagens do orçamento é obrigar os administradores a pensar sempre à frente do estado atual de sua gestão, prevendo as condições do ambiente em transformação, e preparando-se para enfrentá-las. O orçamento quantifica o volume de

recursos necessários para alcançar os objetivos e metas estabelecidos no planejamento, bem como, os resultados a serem alcançados, tanto em termos de lucro líquido como em termos de outros benefícios, até mesmo, benefícios sociais para a comunidade onde a empresa está inserida.

A interação entre o planejamento e o orçamento é fundamental para o sucesso das diretrizes e políticas que mantêm a empresa no mercado. O planejamento se constitui em instrumento da administração, que determina as metas e objetivos a serem alcançados; e o orçamento representa a estimativa dos recursos físicos, humanos e financeiros necessários ao alcance das metas e objetivos, ou seja, é uma forma de implementar as políticas e diretrizes planejadas.

Para Welsch (1996, p. 54), esta interação deve se dar através da estrutura organizacional e do conjunto correspondente de níveis de autoridade e responsabilidade. Para isso os colaboradores participantes do processo devem se adaptar à utilização do orçamento, a fim de que as operações estejam apoiadas em bases suficientemente sólidas, ou confiáveis, para a aplicação eficaz do planejamento.

Uma vez aprovados o planejamento e o orçamento, para uma boa gestão, é essencial o controle de suas execuções, sem o qual não justificariam suas existências.

## **2.3 CONTROLE**

A atividade do controle na organização serve para identificar se os objetivos e os planos delineados para alcançá-los estão sendo observados, ou atingidos, em todos os níveis hierárquicos da organização.

A finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente

estabelecidos. O controle deve permitir à organização verificar se os resultados alcançados estão de acordo com o planejado e de que forma foram atingidos.

Para Martins (2001, p. 323),

Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção.

Para Chiavenato (2000, p. 134), o controle é um processo cíclico composto de quatro fases:

### **2.3.1 Observação do desempenho**

Nesta fase o gestor fará esta observação através de comparações com períodos anteriores e também com ferramentas de gestão como: análise das demonstrações contábeis, orçamentos entre outros.

### **2.3.2 Estabelecimento de padrões**

Os padrões seriam na realidade o desempenho esperado, não só em termos financeiros, mas também em termos de qualidade, quantidade, custos e comportamento humano.

### **2.3.3 Comparação do desempenho com os padrões estabelecidos**

Aqui serão identificadas as variações negativas e positivas através de mecanismos de “*feedback*”, que, mais tarde, serão corrigidas ou incorporadas aos padrões da organização, conforme o caso.

### 2.3.4 Ação corretiva

As variações negativas que forem expressivas, deverão ser corrigidas, dando sentido a este ciclo de quatro fases, onde novamente dever-se-á observar o novo desempenho e assim por diante.

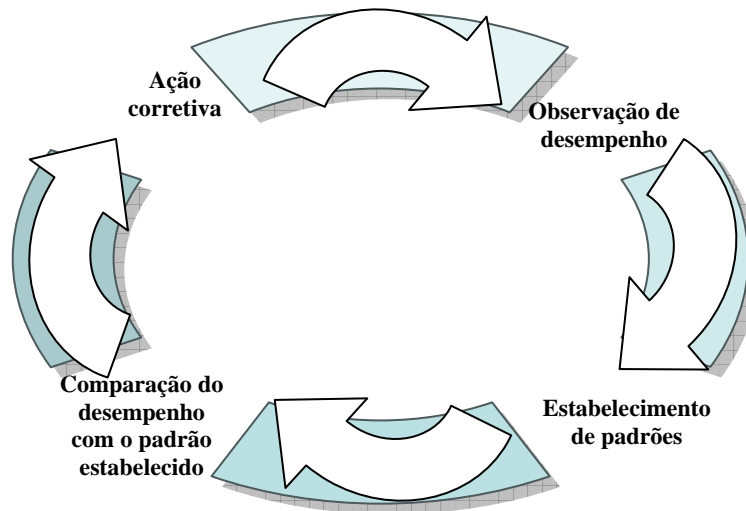


Figura 1: As quatro fases do controle.  
Fonte: Adaptado de Chiavenato (2000).

Neste contexto, observa-se o orçamento empresarial como sendo uma importante ferramenta a auxiliar no processo de controle, dentro de uma organização. A partir do planejamento, poderia ser justamente através do orçamento que o gestor faria o controle do que foi planejado, utilizando o orçamento empresarial nas quatro fases do controle.

## 2.4 CONTROLE E ORÇAMENTO

A realização do controle orçamentário possibilita quantificar a variação dos recursos estimados para determinado período e, principalmente, identificar os motivos que levaram à sua ocorrência. A inexistência do controle orçamentário é uma evidência da falta de conhecimento da importância do orçamento como ferramenta de gestão. Para Sanvicente e Santos (1995, p. 207-219), o controle possui algumas finalidades importantes, tais como:

- Identificar problemas e erros que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência;
- Fazer com que os resultados obtidos com a realização das operações se aproximem o máximo possível dos resultados esperados, possibilitando alcançar as metas e objetivos traçados;
- Verificar se as estratégias e políticas estão proporcionando os resultados esperados, dentro das situações existentes e previstas;
- Proporcionar informações gerenciais periódicas, possibilitando rápida intervenção no desempenho do processo.

Para Sanvicente e Santos (1995, p. 207),

[...] o controle orçamentário pode ser efetuado numa empresa, na sua missão específica de permitir, mediante a comparação entre o desempenho efetivamente atingido e o que tiver sido planejado, a verificação da maneira pela qual os objetivos e as metas da empresa e de suas unidades estão sendo alcançados ou deixando de ser cumpridos. Na medida do possível, esse controle deverá [...] fornecer indicações oportunas e rápidas para a tomada das medidas corretivas cabíveis, e aponte os indivíduos e setores responsáveis pelo desempenho alcançado, seja ele bom ou mau.

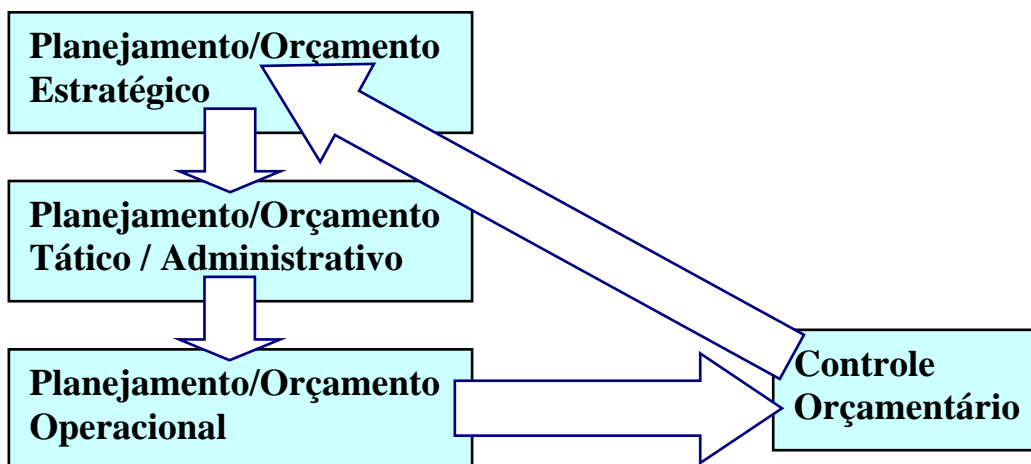


Figura 2: Processo Orçamentário.

Fonte: O autor

A realimentação do sistema corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento. Em outras palavras, o controle, conforme Sanvicente e Santos (1995, p. 207), é um mecanismo de *feedback*, que realimenta o sistema orçamentário, proporcionando a correção das atividades realizadas e a avaliação do desempenho dos gerentes e administradores em geral.

## 2.5 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento, como é conhecido na atualidade, surgiu na administração pública. Desta forma, a administração pública podia planejar suas despesas, controlando assim, sua situação financeira. (Lunkes, 2002)

Conforme Zdanowicz (1983, apud LUNKES 2003, p. 37), “Em empresas privadas, o orçamento foi utilizado, primeiramente, por Brown, gerente financeiro da *Du pont de Memours*, nos Estados Unidos, em 1919.”

Ainda conforme o mesmo autor, a partir da década de quarenta, o orçamento passou a ser foco de estudos no Brasil. Todavia passou a ser realmente utilizado com certa frequência somente na década de setenta.

Mais tarde, com o surgimento da visão gerencial dos negócios, as empresas precisavam de um método para juntar ao plano de negócios – missão, visão, crenças, resultados, estratégias, objetivos e táticas – com suas atividades atuais. Este seria o papel do orçamento empresarial.

Para Horngren et al (2000, p. 125),

Um orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não-financeiros desses planos e funciona como um projeto para a companhia seguir no período vindouro.



O orçamento empresarial fornece o mecanismo para assegurar a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa. Ao mesmo tempo, ele expressa, em termos financeiros, as estratégias e táticas da empresa, isto é, ao se visualizar um orçamento, não só com os numerários, mas também com seus respectivos fins, entende-se aonde e quanto a empresa está aplicando em suas atividades, isto fica mais evidenciado quando se analisa orçamentos sucessivos.

Segundo Horngren (1981, p. 117),

Um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização – vendas, produção, distribuição e finanças. Quantifica metas para vendas, produção, lucro líquido e posição de caixa e para qualquer outro objetivo especificado pela administração.

A realização do controle orçamentário, isto é, o confronto entre o realizado e o projetado, possibilita quantificar a variação dos recursos estimados para determinado período, e principalmente identificar os motivos que levaram à sua ocorrência, cobrando-se responsabilidades.

O controle orçamentário e também sua avaliação possuem algumas finalidades importantes.

Atkinson et al (2000, p. 464-468), afirmam que:

Os orçamentos também provêm meios para comunicar as metas a curto prazo da empresa a seus membros[...] o orçamento é uma ferramenta que força a coordenação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação[...] Considerando as inter-relações entre assuntos operacionais, o orçamento pode prover indicação de problemas potenciais e pode servir como ferramenta para ajudar a encontrar soluções para eles[...] Os orçamentos são preparados para períodos específicos, o que permite aos gerentes comparar os resultados efetivos para o período com os resultados planejados.

Assim, pode-se inferir que o orçamento é capaz de identificar problemas, que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência.

Outra virtude do orçamento é fazer com que os resultados obtidos na realização das operações se aproximem o máximo possível dos resultados esperados, já que ele serve como guia para o planejamento, ou seja, através do orçamento, principalmente o flexível, o planejamento pode ser alterado tempestivamente, evitando surpresas desagradáveis. possibilitando alcançar as metas e os objetivos traçados, originalmente ou adaptados a um novo cenário. Neste caso, pode-se verificar se as estratégias e políticas estão proporcionando os resultados esperados, dentro das situações existentes e previstas. Por fim, o orçamento pode proporcionar um maior número de informações gerenciais, possibilitando rápida intervenção no processo.

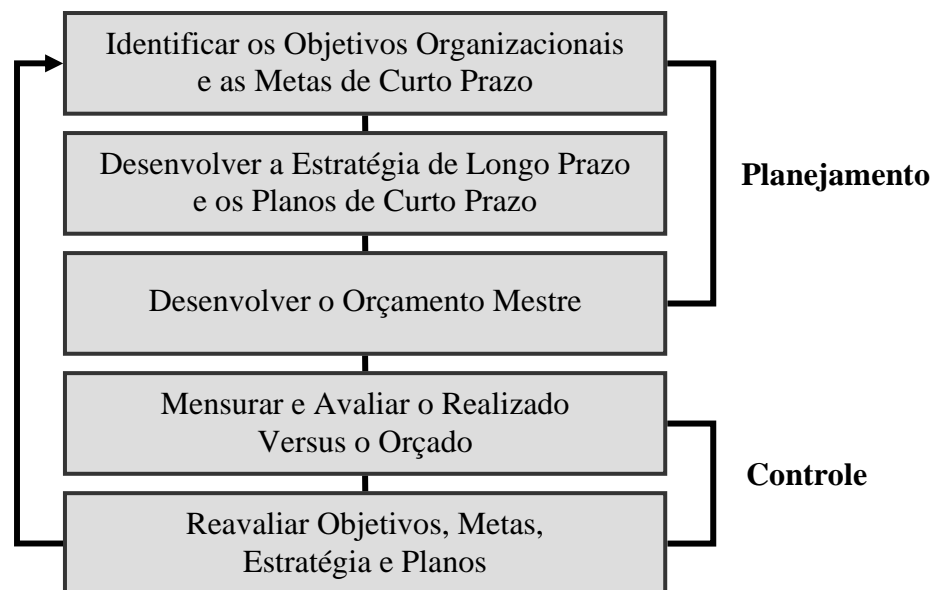


Figura 3: Planejamento e controle e o papel dos orçamentos.  
 Fonte: Atkinson et al. (2000, p.466).

Para que o orçamento funcione, como ferramenta de auxílio no planejamento e controle, nas organizações, ele deve ter clareza em seus objetivos, pois só assim será corretamente compreendido. Um planejamento ou orçamento sem clareza, com ambigüidade nas premissas dos planejadores, estará invariavelmente errado e pouco ajudará no processo

decisório. Aliás, provavelmente terá um reflexo negativo, fazendo, muitas vezes, com que o gestor dê um “passo” errado, trazendo prejuízos, ao menos de oportunidade, para a organização. Em outras palavras, ao se planejar ou orçar, deve-se ter cautela nas projeções, para que estas não sejam equivocadas e, principalmente, deve-se cuidar para que o que foi planejado seja transmitido de forma clara e objetiva. Desta forma as metas da empresa poderão, mais facilmente, ser atingidas.

O ideal, para que o orçamento empresarial tenha êxito nas suas finalidades, é que ele seja implementado naturalmente, ou seja, horizontalmente, com a participação de todos os departamentos e, principalmente, com a participação do maior número possível de colaboradores, inclusive aqueles de cargos hierarquicamente inferiores; e não verticalmente, de cima para baixo.

Para Sanvicente e Santos (2000, p. 29), o orçamento deve indicar o que deve ser feito, como e quando, para que sejam alcançados os objetivos da empresa. Também deve indicar indivíduos responsáveis, para que possam ser responsabilizados posteriormente.

Outro fato importante é que seja um processo bem coordenado com uma boa comunicação entre o topo da empresa e sua base operacional para que esta esteja sintonizada com os objetivos da empresa, como um todo. Ou seja, o responsável por implementar o orçamento e coordená-lo, deve comunicar este orçamento com uma linguagem acessível a todos na empresa, pois do contrário, corre-se o risco do orçamento não ser utilizado como o planejado.

A condição básica da comunicação é de que os símbolos, no caso as informações relacionadas em demonstrativos contábeis, tenham o mesmo significado para os dois indivíduos envolvidos no processo: o emissor e o receptor.

De acordo com Penteadó (1982, p.2), “A comunicação humana é o intercâmbio compreensivo de significações, através dos símbolos”.

Porém, nenhuma comunicação está isenta da possibilidade de erros e, essa possibilidade aumenta quando há ruídos interferindo no processo. Para que isso seja amenizado, deverão ser utilizados demonstrativos contábeis padronizados, ou de maneira direcionada ao usuário final. No caso do orçamento implementado em diferentes níveis ou departamentos, o mais indicado seria a utilização de um orçamento, apresentado de forma direcionada, onde cada usuário, seja ele um gerente ou um funcionário de chão de fábrica, receberia as informações de forma diferenciada e compreensível, com o intuito de fazer com que o objetivo final fosse alcançado.

Segundo Frezatti (1999, p. 66),

A confiabilidade das informações geradas pelos relatórios gerenciais é de grande importância e existem evidências empíricas de que, quanto mais proliferadas as informações gerenciais, maior a chance de questionamento e de diminuição de erros por classificação e alocação contábil, por exemplo. Finalmente, entender a inter-relação de eventos é de essencial importância ao gerenciamento de qualquer atividade.

O orçamento empresarial, como ferramenta de auxílio à gestão, somente atingirá todos os colaboradores de uma organização, se estes puderem entender o que a administração se propôs a transmitir e somente desta forma, poderão contribuir com o orçamento, para alcançar as metas estabelecidas no planejamento.

Em empresas de médio e grande porte, muitas vezes, pode-se notar “imprudências” da alta administração, no que se refere aos seus objetivos; muitas vezes por envolverem assuntos sigilosos, são tratados sem a participação das pessoas que terão de alcançá-los, e também não comunicam tais objetivos de forma clara e prática.

Para Padoveze (1994, p. 333),

[...] o objetivo do plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Ponto básico, entendido como fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros.

Enfatizando a citação do Padoveze, salienta-se que para o orçamento empresarial ser uma boa ferramenta de planejamento e controle é necessário que todos os envolvidos em uma organização trabalhem juntos, ou seja, sempre focando o objetivo final, ou ainda, como se todos fossem, cada um, uma engrenagem de um motor, que só funcionaria se todas trabalhassem ao mesmo tempo. O orçamento tem o papel de canalizar as energias da organização em prol de um objetivo comum; faz isso quando implementa as estratégias, ligando o Planejamento Estratégico ao Operacional. Todavia, para isso, depende diretamente do processo de implementação e de sua coerente utilização no dia-a-dia da organização.

Aprofundando o estudo sobre o Orçamento Empresarial, vê-se que ele tem o papel de comunicar as metas e os meios para atingi-las: no plano das metas ou objetivos, há, por exemplo, o orçamento de vendas, de produção e de investimento, que definem a curto, médio e longo, prazos, o que será a política da empresa. Fala-se em plano de metas, porque nestes orçamentos, poderão estar traçadas as metas da empresa para o período orçamentário. Já no plano dos meios, poderá haver o orçamento de custos de produção, de estoques, de tesouraria ou caixa, de pessoal, entre outros; ou seja, nestas peças orçamentárias poderão constar os meios necessários para o cumprimento eficaz das metas da empresa.

Assim vê-se que dentro de uma entidade, o orçamento pode ou deve ser aplicado em diversas atividades ou setores, fazendo com que todas estas atividades ou setores, trabalhem com um único fim, previamente estabelecido no planejamento estratégico. Para um melhor entendimento, ver-se-á algumas peças orçamentárias a título de exemplificação.

## **2.5.1 PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS**

### **2.5.1.1 Orçamento de Vendas**

As empresas, sejam comerciais, industriais ou prestadoras de serviços, devem, na maioria dos casos, primeiramente planejar o seu nível de vendas, ou seja, o número de

transações efetuadas com seus clientes. Somente a partir desta decisão os gestores podem inferir sobre outros itens a serem planejados. Uma vez planejadas as vendas, esta decisão poderá ser alocada no orçamento de vendas, tanto em termos de quantidade vendida, como em termos de faturamento.

Segundo Viena e Huetz (1961, p. 26),

[...] o Orçamento de vendas, no qual projetara as vendas para o exercício que esta sendo orçado, em termos de grupos de produtos, quantidades, valores unitários e globais.

Para Campiglia (1995, p. 293),

A dosagem da venda periódica determina a dosagem e o comportamento das demais metas orçamentárias; entretanto, é indispensável ter em conta a interdependência entre os diversos objetivos. A empresa, ainda que queira ou lhe seja vantajoso, não poderia operar um volume de vendas que exceda sua capacidade financeira.

O gerenciamento das vendas gera um problema complexo, a ser orçado, tendo em vista a presença de fatores externos como: nível de preços do mercado, demanda, clima, entre outros; dependendo do ramo de atividade da empresa. É imperativo, inicialmente, definir a previsão de vendas para o período, analisando as possibilidades e exigências da empresa, principalmente quanto a restrições de produção, pessoal, etc e mensurando tais possibilidades e exigências.

Para Sanvicente e Santos (2000, p. 44),

A dificuldade que se encontra nessa análise é decorrente, muitas vezes, da carência de informações necessárias e da impossibilidade de quantificação de algumas dessas variáveis.

A previsão das vendas conduz ao estudo de uma série de técnicas econômicas e estatísticas, que facilitarão o alcance de uma melhor programação de vendas. A partir da programação será possível elaborar o orçamento de vendas para o período em questão, ou seja, definir as tarefas a cumprir, medidas a tomar, produtos e quantidades a vender etc.

Para Sanvicente e Santos (2000, p. 46),

[...] é preciso, que uma vez identificadas as restrições internas e externas, se fixem objetivos de marketing que se coadunem com os objetivos gerais da empresa e sejam suficientemente explícitos e convenientemente transmitidos a todos os escalões hierárquicos da área de marketing.

Devido à presença de fatores limitantes e restritivos, o orçamento de vendas, assim como os demais, não pode ser planejado com indiferença à organização e sua rede de relacionamentos. Para Lunkes (2003, p. 54), os fatores restritivos se dividem em: internos e externos, conforme são ilustrados na figura:

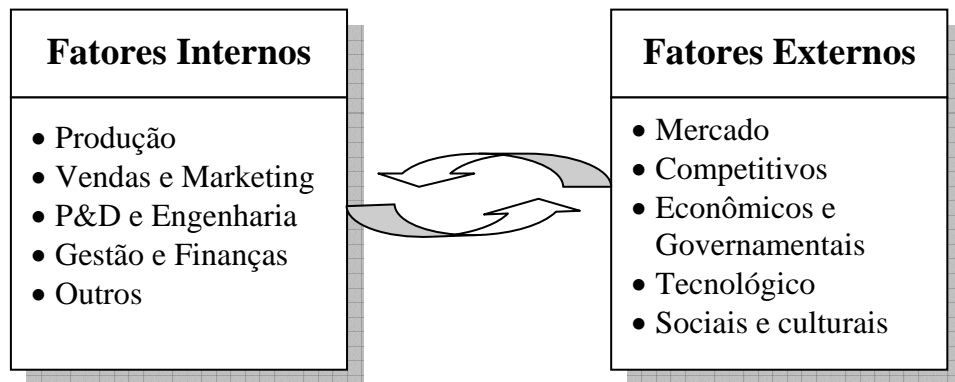


Figura 4: Fatores Internos e Externos.  
Fonte: Lunkes. (2003, p.54).

Uma vez orçadas as vendas, o gestor poderá utilizar-se do orçamento como ferramenta de comunicação do que foi planejado e, posteriormente, como ferramenta de controle, comparando as realizações com o que foi orçado.

Outro item importante, é que no planejamento estratégico, que visa o longo prazo, serão orçadas as vendas no longo prazo, ou seja, constarão as metas de venda, provavelmente de forma não pontual, para o longo prazo. Já nos planejamentos tático e operacional, serão orçadas as vendas de médio e curto prazo, respectivamente.

### 2.5.1.2 Orçamento de Produção ou Operações

Uma vez realizado o orçamento de vendas, a empresa necessitará de produtos ou mercadorias para atender a demanda esperada. Desta forma, o próximo passo, para empresas industriais, seria o planejamento da produção, representado através do orçamento da produção.

Para Wood e Sangster (1996 apud LUNKES, 2003, p. 58), as estimativas de fabricação, ou seja, o orçamento de produção, deve levar em consideração fatores como espaço de armazenamento, disponibilidade de mão-de-obra, prazo de entrega de materiais, capacidade dos equipamentos, entre outros.

Conforme Padoveze (1994, p. 363), o orçamento de produção é decorrente de dois outros orçamentos, e não apenas do de vendas. Para o autor, antes de se orçar a produção deve-se fazer um orçamento de estoques de produtos acabados e em processo. Neste caso, constata-se um maior detalhamento na orçamentação empresarial, o que pode ser bom ou não dependendo da organização onde o sistema orçamentário está sendo implementado. Contudo, os outros autores não desconsideram essa preocupação de Padoveze, apenas não vêem a necessidade de um orçamento específico para este fim.

Segundo Sanvicente e Santos (1995, p. 59)

A responsabilidade pela elaboração do orçamento de produção cabe ao responsável máximo pela área de produção, não só porque dispõe de mais informações que lhe permitam fazê-lo, como também porque a ele caberá a responsabilidade por sua execução.

Ainda segundo Sanvicente e Santos (1995, p. 59), a elaboração do orçamento de produção tende a minimizar o conflito entre as áreas de produção e de vendas, pois cria a possibilidade de um maior diálogo entre essas áreas, ou seja, permite que as argumentações dos dois lados sejam avaliadas quantitativamente de forma objetiva.



O orçamento de produção atende ao orçamento de vendas, todavia, há outros orçamentos a serem elaborados, de modo, a garantir a realização do orçamento de produção. Ou seja, uma vez planejada a produção, na seqüência, devem-se realizar os orçamentos de matérias-primas, mão-de-obra direta e o de custos indiretos, a fim de garantir êxito no planejamento de produção.

Welsch (1996, p. 129), ratifica o exposto:

O orçamento de produção é o primeiro passo do planejamento de operações de fabricação. Além do orçamento de produção, há três outros orçamentos importantes relacionados ao processo de fabricação: (1) o orçamento de matérias-primas, que envolve as estimativas das existências de matérias-primas; (2) o orçamento de mão-de-obra, que identifica a quantidade e o custo da mão-de-obra direta; e (3) o orçamento de custos indiretos de produção, que inclui as estimativas de todos os custos de produção além da matéria-prima direta e da mão-de-obra direta.



Figura 5: Planejamento de Operações de Produção.

Fonte: Adaptado de Welsch (1996, p.128).

Um sistema orçamentário, planejado em cima de bases sólidas, ou seja, em cima de dados idôneos e de estimativas confiáveis, tende a fazer com que a empresa trabalhe “enxuta”, principalmente quando além da orçamentação, é feito o seu controle, para que o ciclo se

complete; fazendo com que o gestor através do *feedback* da situação possa melhorar o sistema orçamentário, chegando há um orçamento ajustado à organização em questão.

Este ajuste do sistema orçamentário é muito importante, principalmente quando um orçamento (mão-de-obra direta, matérias-primas e custos indiretos de produção), interfere no bom desempenho de outros (orçamento de produção e de vendas), como se visualizou na figura 5.

### **2.5.1.3 Orçamento de Investimentos ou de Capital**

Seguindo uma linha de raciocínio, vê-se que o orçamento de investimentos faz-se necessário para que a companhia possa executar os planos de vendas e produção, principalmente deste último.

Neste orçamento considerar-se-á os investimentos que a companhia fará, de modo a tornar possível, e da forma mais eficiente, as operações da empresa. Para isso, além de investimentos em outras companhias as empresas precisarão, em sua maioria, investir em imobilizados, que garantirão a produção, venda ou prestação de serviço, a fim de atender a demanda existente.

Sanvicente e Santos (2000, p. 125), afirmam:

Neste orçamento se consideram aquelas despesas incorridas com aquisições de máquinas ou veículos, construções, modificações e transformações que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviços.

O orçamento de investimentos, certamente é importante para o curto e médio prazos, contudo verifica-se sua principal importância no longo prazo, já que estes investimentos possuem uma certa resistência a mudanças. Como exemplo, pode-se citar a alteração do maquinário na linha de produção de uma indústria, que envolve grandes numerários e

principalmente treinamento de pessoal na nova linha de produção; o que estaria refletindo em algo ainda mais delicado, que é a cultura organizacional.

Para Lunkes (2003, p. 71)

Há três aspectos cruciais a serem considerados na implementação e sucesso dos projetos de investimentos: compromisso, treinamento e remuneração de gestores e empregados valorizando as atitudes a ações que agregam valor a empresa. Caso a empresa não considere aspectos como motivação e capacidade de gestores e empregados, pode estar alimentando tomada de decisões de investimentos equivocadas e desastrosas.

Para um adequado orçamento de investimento, o planejador deverá utilizar métodos de avaliação do risco e também do retorno dos investimentos.

Segundo Padoveze (1997, p. 374),

É condição intrínseca do orçamento de investimentos a aplicação das técnicas de análise das alternativas de investimentos e rentabilidade dos projetos. Cada investimento a ser feito será objeto de um estudo específico de sua rentabilidade e das alternativas possíveis.

Dentre os métodos mais utilizados, pode-se citar, conforme Lunkes (2003, p. 68), o método do *payback*; o da taxa média de retorno; o do valor presente; e o método da taxa interna de retorno.

Depois de feitas todas as análises, para execução do orçamento de investimento é necessária uma adequação à capacidade financeira da organização em questão.

#### **2.5.1.4 Orçamento de Caixa**

Provavelmente este é o orçamento mais famoso dentre todos os existentes, talvez, por dois motivos: primeiro, porque ele está diretamente ligado a todos os outros orçamentos; em segundo lugar, popularmente quando se menciona o orçamento, a mídia e a população,

geralmente, o associam a numerário financeiro; o que não é correto, pois como se viu, existem outros orçamentos que trabalham com quantidades, qualidades, estratégias, entre outros.

Um mau planejamento orçamentário de caixa poderá inviabilizar todos os outros orçamentos e atividades da empresa.

Devido ao fato deste orçamento ter ligação com todas as outras peças orçamentárias ele pode ser considerado um dos mais importantes, já que um erro neste orçamento poderá custar o fracasso de todos os outros e como consequência o da própria empresa.

Para Campiglia (1995, p. 297),

O equilíbrio financeiro é-lhe tão necessário quanto o lucro que remunera o capital e os esforços empregados. A estreita interdependência entre o financeiro e o econômico pode ser facilmente apreciada através do fato de que muitas empresas altamente lucrativas são levadas à bancarrota pelo desequilíbrio de suas finanças.

O orçamento de caixa preocupa-se, assim como a Demonstração do Fluxo de Caixa em considerar as entradas e provisionar as saídas. Através deste orçamento o gestor poderá verificar a necessidade de buscar dinheiro no mercado financeiro ou a possibilidade de reinvestir o capital de giro presente na empresa.

Segundo Welsch (1996, p. 255), o orçamento de caixa tem como principais finalidades as seguintes:

1. Indicar a posição financeira provável em resultado das operações planejadas.
2. Indicar o excesso ou a insuficiência de disponibilidades.
3. Indicar a necessidade de empréstimos ou a disponibilidade de fundos para investimento temporário.
4. Permitir a coordenação dos recursos financeiros em relação a (1) capital de giro total, (2) vendas, (3) investimentos e (4) capital de terceiros.
5. Estabelecer bases sólidas para a política de crédito.
6. Estabelecer bases sólidas para o controle corrente da posição financeira.

O orçamento de caixa, assim como os demais orçamentos, está sujeito a erros ou incertezas, assim, faz-se necessário um alto envolvimento do planejador financeiro com as demais áreas da empresa, a fim de minimizar a possibilidade de uma falha orçamentária.

Ainda segundo Welsch (1996, p. 255),

A preparação do orçamento de disponibilidades deve ser uma tarefa do tesoureiro ou outro executivo encarregado da administração dos fundos da empresa. Como esse orçamento se baseia em numerosos planos e orçamentos provenientes dos mais diversos setores da empresa, o tesoureiro deve trabalhar em contato íntimo com os vários outros executivos.

O orçamento de caixa também é conhecido por outros nomes, Welsch, como se viu chama de orçamento de disponibilidades. Outros autores como Vaena e Huetz (1961, p. 30), chamam de orçamento financeiro. Na realidade, são apenas outras denominações que, no entanto atendem ao mesmo propósito.

Um item importante a mencionar-se é que no orçamento de caixa o gestor que o planejou deverá, para não ser surpreendido negativamente, sempre observar a questão das taxas de juros, inflação, política monetária e situação cambial, entre outros.

Mais à frente ver-se-á que o orçamento, na atual conjuntura, tem que ser dinâmico, podendo ser alterado no meio do período para uma melhor adequação, neste caso, à situação de taxa de juros, câmbio etc.

#### **2.5.1.5 Orçamento de Outras Atividades da Empresa**

O orçamento dentro de uma empresa deve ser implementado levando em consideração o tamanho, a quantidade de departamentos e atividades e suas complexidades. Comentou-se de forma mais detalhada, a fim de exemplificar onde, dentro das empresas, pode ser aplicado o orçamento empresarial, apenas os orçamentos de vendas, produção, investimentos e caixa. Contudo, existem outros orçamentos ou outras atividades da empresa que devem, ou poderiam ser orçadas; como é o caso do orçamento de custos, de estoques, de pessoal, de despesas operacionais, de serviços, entre outros.

A quantidade de atividades da empresa que será orçada separadamente através de uma peça orçamentária, dependerá do grau de detalhamento que a empresa em questão necessita. Pode-se ir de um extremo ao outro, havendo empresas que implementam apenas o orçamento de caixa e outras que implementam um orçamento para, praticamente cada conta da Demonstração do Resultado do Exercício.

Difícilmente se poderá garantir que um determinado grupo de orçamentos poderia ser bem empregado em qualquer tamanho de empresa e em qualquer ramo de atividade.

Para Lunkes (2003, p. 53),

O nível de detalhes do orçamento empresarial pode variar de empresa a empresa. A elaboração em determinadas empresas pode encher muitas páginas, com um nível de detalhes e complexidade acentuada.

Além das atividades, as serem orçadas, variarem de empresa para empresa, há outra variação importante a ser observada, que é o método de orçamento a ser empregado.

## **2.5.2 MÉTODOS ORÇAMENTÁRIOS**

Até este ponto da pesquisa pôde-se conhecer, entre outras coisas, onde o orçamento poderia ser utilizado dentro das empresas, ou seja, quais departamentos, atividades, ou contas da contabilidade, poderiam ou deveriam ser orçadas, para que o orçamento transcendesse o caixa e fosse utilizado a fim de auxiliar o gestor a tomar suas decisões.

Todavia, há outro passo importante na implementação de um sistema orçamentário. O responsável por implementar o orçamento, além de decidir o que será orçado, deverá optar pelo método orçamentário, que mais se adapte a sua atividade ou modelo de gestão.

Para Boisvert (1999, apud LUNKES 2003, p. 50),

[...] o orçamento é uma ferramenta a serviço do gestor, que deve saber adaptá-la as suas próprias necessidades, bem como ao contexto particular da empresa (orçamento público ou privado). O orçamento pode tomar formas diferentes.

Entre os diversos métodos existentes serão apresentados alguns, os mais tradicionais, a fim de verificar suas principais aplicações e vantagens. Serão apresentados os seguintes métodos: o orçamento periódico ou empresarial, o orçamento contínuo, o orçamento base zero, o orçamento flexível, o orçamento por atividades e o orçamento perpétuo.

Lunkes (2003) abordou os métodos orçamentários numa escala evolutiva, iniciando com o orçamento empresarial surgido em 1919 e ao final de sua escala o orçamento perpétuo, que apareceu a partir do ano 2000.

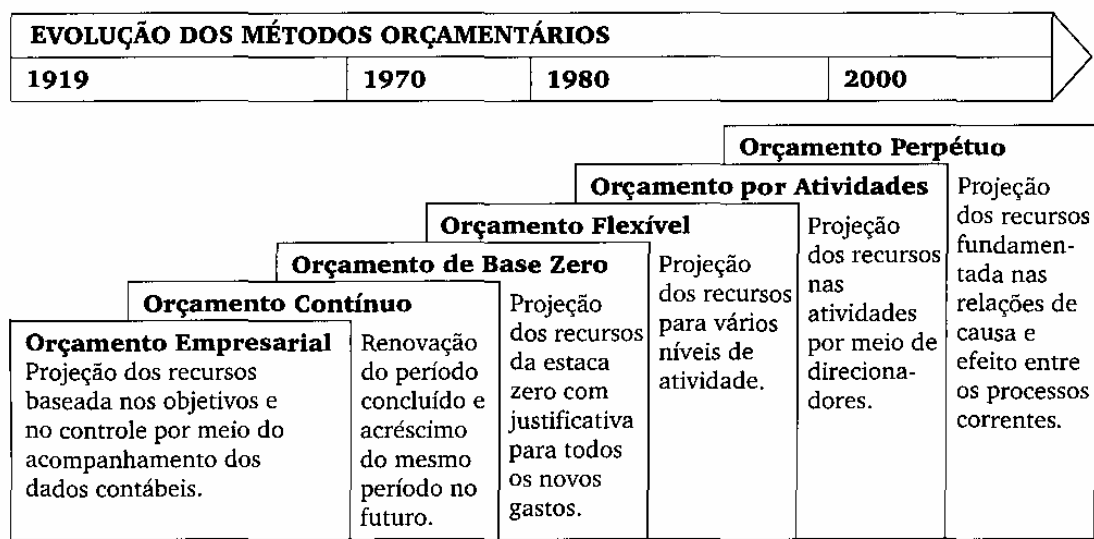


Figura 6: Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo.  
 Fonte: Lunkes (2003, p.38).

Na figura acima, além da evolução orçamentária, pode-se, também, visualizar as principais características de cada método.

### **2.5.2.1 Orçamento Periódico**

O Orçamento Periódico é o mais simples dentre todos. Nesta modalidade, o orçamento é feito uma vez a cada período, juntamente com o planejamento empresarial.

Há autores, que abordam este método apenas com a denominação de orçamento empresarial, como é o caso de Lunkes, já que este método é bem simples e sem diferenciais em relação ao Orçamento Empresarial.

Para Atkinson et al (2000, p. 493),

Embora os planejadores possam atualizar ou revisar os orçamentos durante o período, o orçamento periódico é executado tipicamente uma vez por período orçamentário.

Neste tipo de orçamento, tem-se por período orçamentário normalmente o período de um ano. Sua vantagem está no fato de ser o mais barato e de fácil aplicação em qualquer empresa. Contudo, devido a sua simplicidade de orçar um ano inteiro a cada vez, torna-se um orçamento muito susceptível a erros de planejamento, principalmente na atual conjuntura, onde os aspectos econômicos, de mercado e corporativos mudam dinamicamente.

Neste aspecto existem outros tipos de orçamento que tentam minimizar estes efeitos.

### **2.5.2.2 Orçamento Contínuo**

Este tipo de orçamento tenta minimizar os efeitos das mudanças no ambiente onde a empresa esta inserida. Diferentemente do orçamento periódico, este tipo de orçamento é realizado de forma contínua, durante o ano todo, todavia sempre orçando um período específico, que pode variar de acordo com as pretensões da gestão empresarial.



Para Atkinson et al (2000, p. 493), o Orçamento Contínuo é:

Processo orçamentário que planeja um período específico, normalmente um ano, e é organizado em subintervalos orçados, normalmente de um mês ou de um trimestre.

Existe a tendência de o ciclo orçamentário ser de um ano, todavia verifica-se a defasagem do orçamento empresarial, em relação às freqüentes mudanças a que as empresas estão sujeitas, quando este orçamento é aplicado desta forma.

No Orçamento Contínuo, o ciclo orçamentário pode continuar a ser de um ano; no entanto elegem-se períodos menores de orçamentação, sendo que ao fim de cada mês ou trimestre é orçado o mesmo mês ou trimestre, só que do ano seguinte acrescentando mais um mês ou trimestre ao fim de um período de doze meses. Assim o grande objetivo do Orçamento Contínuo é ser atualizado periodicamente e para pequenos períodos.

Conforme Lunkes (2003, p. 83),

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

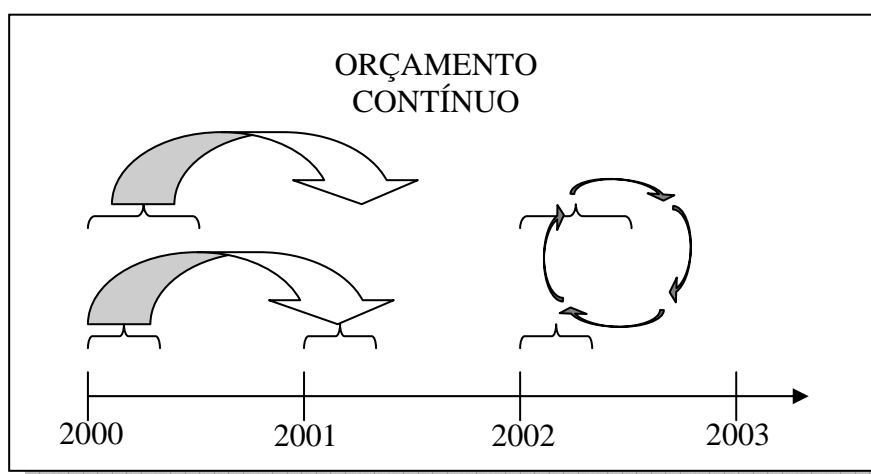


Figura 7: Ciclos do orçamento contínuo.  
Fonte: Lunkes. (2003, p.83).

Para Welsch (1996, p. 82), o Orçamento Contínuo pode ser utilizado quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos períodos e é necessário replanejar e refazer projeções continuamente por força das circunstâncias.

O Orçamento Contínuo, apesar de tornar mais dinâmico o orçamento da empresa, a princípio, continua sendo orçado para grandes períodos. Assim este modelo de orçamento pode ser de grande utilidade para mercados estáveis. Todavia, se este tipo de orçamento for bem implementado, utilizando pequenos períodos, mensal por exemplo, para replanejar o orçamento, ele pode ser considerado ideal para empresas com ciclo operacional curto.

Comparado ao simples orçamento periódico, o contínuo é mais indicado a empresas com maior dinamismo de mercado, já que mensalmente, por exemplo, é revisto. Todavia há de se observar que suas mudanças só serão implementadas ao fim do ciclo orçamentário.

Para Lunkes (2003, p. 90),

O orçamento contínuo é adequado a empresas com produtos com ciclo de vida curto e processos que exigem rapidez nas mudanças. Tal situação exige planejamento constante de novos cenários, e as mudanças no orçamento serão inerentes aos novos objetivos definidos.

Para o mesmo autor, o orçamento contínuo possui três grandes vantagens em relação aos demais métodos orçamentários. Primeiramente pela facilidade de orçar períodos menores e em menor tempo; em segundo lugar, como ele é periodicamente revisto, há a facilidade de incorporação de novas variáveis. Por fim, o resultado deste método é um orçamento mais preciso e detalhado.

Outra vantagem importante é que ele é de fácil planejamento já que a orçamentação é feita, sempre, pensando em pequenos períodos, trimestrais ou mensais; sem contar que ele tem por base informações de um período, de igual tamanho, que findou recentemente.

Com relação às suas desvantagens, os autores pesquisados não abordam explicitamente, entretanto, mencionam que um ano, dependendo da atividade, pode ser longo demais para o ciclo orçamentário, como é o caso de Warren, Reeve e Fess (2001, apud

LUNKES, p. 84). Neste caso, sua desvantagem é o fato de ele projetar curtos períodos, só que para o fim de um período geralmente longo (um ano), ou seja, ele vai estar orçando um período de apenas, por exemplo, um mês, em cima do mês que acabou de findar; só que para o mesmo mês do próximo ano (um mês para daqui a doze meses).

### 2.5.2.3 Orçamento Base Zero (OBZ)

Até o momento, abordaram-se modelos de orçamento, que tomavam como base o passado. O diferencial do orçamento de base zero é que este orçamento é realizado, integralmente, em cima de um planejamento de ações e de projeções para o futuro. Desta forma com esse tipo de orçamento o gestor não persistirá em erros cometidos e não verificados.

Para Lunkes (2003, p. 92),

No OBZ o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Esse orçamento requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas a quantia de recursos a serem alocados a cada departamento ou atividade. [...] O orçamento base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

Neste método de orçamento há necessidade de uma maior integração entre o sistema orçamentário e o planejamento estratégico, pois como ele baseia-se nos projetos da empresa para um período futuro, ambos precisam trabalhar integrados, tendo em vista que dificilmente uma das peças terá sucesso sem o sucesso da outra.

Carvalho (2001, apud LUNKES 2003, p. 93), estabelece que as principais características do OBZ são:

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

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

Aparentemente o OBZ parece solucionar vários problemas, todavia, assim como os demais modelos; este modelo de orçamento também possui suas vantagens e desvantagens. A principal desvantagem, conforme Lunkes (2003, p. 102), é o excesso de burocratização, para implementá-lo, a empresa necessitará de um grande número de controles, relatórios com projeções, sendo que estas projeções precisarão estar corretas, já que toda a orçamentação estará baseada nestas perspectivas futuras.

Com base nestas desvantagens, pode-se inferir que a implementação, segura, deste orçamento acarretará um grande número de horas de planejamento detalhado.

Talvez por estes motivos é que alguns autores defendem a utilização do OBZ apenas em algumas contas; como é o caso de Atkinson et al (2000, p. 495),

De acordo com o orçamento base zero, os planejadores alocam os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que, segundo eles, atingiram melhor as metas da empresa. Embora aparentemente lógica, a abordagem base zero para planejar as despesas discricionárias é controversa. Essa abordagem foi usada, principalmente, para avaliar a maioria das despesas governamentais, mas, em empresas com fins lucrativos, ela só foi aplicada nas despesas discricionárias, como pesquisa e desenvolvimento, publicidade e treinamento de pessoal.[...] o OBZ poderia ser efetivo quando combinado com abordagens de reengenharia,[...] como um instrumento que forneça uma linha básica de custos para produtos ou processos novos.

Contudo, apesar das dificuldades de implementação, se bem implementado, o OBZ pode trazer inúmeros benefícios e vantagens frente a outros métodos. Baseado em Lunkes (2003, p.103) pode-se arrolar algumas:

- forçar os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria;
- levantamento de informações detalhadas, relativas a recursos necessários;
- concentra-se na real necessidade e não nas variações do ano anterior, que pode ter sido diferente;
- proporciona melhor acompanhamento do realizado em comparação ao planejado;
- cria uma atitude interrogativa, ao invés de assumir práticas decorrentes de culturas passadas.

Outro item importante a ser mencionado, é que o Orçamento Base Zero muda a forma de se chegar aos números, todavia não resolve o problema da constante dinâmica do mercado atual. Ou seja, ele é orçado em cima de projeções, para um período previamente definido, que também pode ser de um ano, facilitando o aparecimento de distorções do orçado versus o realizado.

#### **2.5.2.4 Orçamento Flexível**

Um dos problemas do processo orçamentário, como um todo, é que ao se orçar para um determinado período, tem-se que recorrer, invariavelmente a métodos de estimativas. Como já se comentou, para o sucesso do sistema orçamentário é imprescindível a utilização de bases e métodos sólidos, para se projetar e orçar um período futuro, seja ele de um mês ou, pior ainda, de um ano, como é o caso do orçamento periódico, entre outros.

Para minimizar este problema, o método intitulado Orçamento Flexível, apesar de inicialmente orçar um período, que também pode ser de um ano, é totalmente aberto às mudanças trazidas pela dinâmica do mercado, podendo ser alterado a qualquer momento.

Hornngren, Foster e Datar (2000, apud FELISBINO 2003, p. 33), afirmam que o orçamento flexível:

[...] é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real (ou receitas e direcionadores de custos reais). O orçamento flexível permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento estático.

No orçamento flexível, ao se orçar o volume de recursos necessário para determinado fim, orça-se uma faixa de recursos e não um número pontual.

Padoveze (1997, apud LUNKES 2003, p. 109), descreve que,

[...] no caso de orçamento flexível, em vez de um único número determinado de volume de fabricação ou vendas, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, onde tendencialmente irão situar-se tais volumes de produção ou venda.

Neste sentido, para Hornngren, Foster e Datar (2000, p. 154), o orçamento flexível e as variações dentro da faixa de volume de atividade orçada, ajudam os gestores a visualizarem as razões que levaram os resultados reais a diferenciar-se dos planejados.

Estas variações encontradas, tanto no resultado como nos mais diversos centros de custos, possibilitam ao gestor utilizar, explicitamente, o orçamento como ferramenta de controle, já que o que está estabelecido no orçamento, serve de base de comparação com o realizado.

Para Lunkes (2003, p. 110), a verificação dessas variações, ajuda os gestores a tomar decisões de controle:

- as áreas com as maiores variações receberão maior atenção, a fim de minimizar essas variações nos próximos períodos;

- as variações encontradas podem explicar situações indesejadas, possibilitando suas correções;
- usar as variações para avaliar desempenho; e
- utilizar essas variações como forma de incentivo por eficiência para os gerentes ou supervisores que as minimizarem no futuro.

Na verdade, o orçamento flexível, é flexível em duas frentes distintas. Primeiramente, quando ao longo do período orçamentário, ocorrem mudanças nos diversos cenários a que a empresa está submetida: mercado consumidor, de fornecimento, novas tecnologias etc . Em segundo lugar, ele é flexível, pois independente de mudanças nos cenários, há possibilidade de variações nas projeções; para isso, como se mostrou, ele orça ou projeta uma faixa de atividade e não somente um nível único. Tanto no primeiro, como no segundo caso, as mudanças nos cenários, ou variações de estimativas, só serão absorvidas se estiverem dentro da faixa de variação previamente orçada.

Os autores pesquisados não manifestam nenhuma desvantagem, todavia citam a necessidade de uma elevação no nível de informação, ou seja de subsídios à confecção do orçamento flexível. Neste caso subentende-se que suas desvantagens estão apenas no nível de controles internos e comprometimento dos envolvidos no processo, pois, uma vez vencidas estas dificuldades, este método orçamentário traz resultados tempestivos para uma gestão dinâmica. Todavia há que se lembrar que ele é flexível apenas dentro da faixa estabelecida.

#### **2.5.2.4 Orçamento por Atividade**

O orçamento por atividade é um método orçamentário, que conforme Kaplan (1998, p. 325) é baseado, ou surgiu a partir do método de custeio por atividade, o ABC.

Atualmente, pode ser considerado uma das ferramentas de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da empresa diferenciar-se, tornando seus produtos mais competitivos em relação à concorrência, já que possibilita uma produção ou atividade com menores custos, propiciando menores preços de venda.

O orçamento baseado na atividade possibilita às organizações controlar seus recursos com base nas demandas previstas das atividades realizadas e ainda, melhora o processo produtivo, identificando e eliminando as atividades que não agregam valores aos produtos ou serviços.

Para Kaplan (1998, p.325),

Utilizando o ABC para orçamento, prática que denominamos 'orçamento baseado na atividade' (ABB), os gerentes definem a oferta de recursos às unidades operacionais e aos centros de responsabilidade com base nas demandas de atividades que eles devem realizar. O orçamento baseado na atividade é uma aplicação de extrema importância; é o processo por meio do qual os custos, antes considerados fixos, tornam-se variáveis.

A elaboração do orçamento, com a utilização dos métodos de custeios tradicionais, dificulta a identificação e principalmente a redução dos custos fixos. A utilização do custeio por atividades transforma muitos dos custos fixos em variáveis ao longo do tempo, e possibilita sua gestão e redução juntamente com a eliminação das atividades que não agregam valores aos produtos ou serviços. Na verdade, os custos fixos permanecerão fixos, todavia, ao longo do tempo podem ser considerados variáveis já que ao se eliminar uma atividade, que não agregava valor, pode se estar eliminando um custo que antes era visto como fixo; por isso Kaplan afirma que os custos antes considerados fixos, com a aplicação do orçamento por atividade, tornam-se variáveis.

O processo de elaboração do orçamento baseado na atividade utiliza-se da estrutura do custeio baseado em atividades. Desta forma, para compreender o orçamento por atividade, são necessários conhecimentos sobre os conceitos que envolvem o custeio baseado em atividades.



Segundo Brimson (1996, p. 41),

A contabilidade por atividade muda a forma de as empresas administrarem os custos. Ela vincula os custos da empresa com as atividades. O custo do produto é a somatória do custo de todas as atividades identificáveis baseado no consumo das atividades. O controle de custo é focalizado na origem dos custos, independente da unidade organizacional na qual é incorrido.

Ainda segundo Brimson (1996, p. 29),

A contabilidade por atividade está baseada no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes ou outros objetivos de custos consomem atividades.

Uma das desvantagens deste método orçamentário é que ele pressupõe a utilização do custeio por atividade, tornando sua implementação algo bem mais complexo, para empresas que não utilizam o custeio por atividade. Contudo, uma vez implementado, seus benefícios, provavelmente, superarão suas dificuldades e desvantagens.

Para Horngren, Foster e Datar (1997, apud LUNKES 2003, p. 135),

[...] o orçamento por atividades revelou as seguintes vantagens:

- capacidade de elaborar orçamentos mais realistas;
- melhor identificação dos recursos necessários;
- associação dos custos à produção;
- vinculação mais clara dos custos com as responsabilidades do quadro funcional; e
- identificação das folgas orçamentárias.

Segundo Lunkes (2003, p. 136), este modelo orçamentário, ainda possui outras vantagens como: eliminação de atividades supérfluas, redução do tempo ou dos recursos empenhados em determinadas atividades, seleção das atividades de custo mais baixo e avaliação do desempenho para melhoria contínua.

Os autores pesquisados não fazem menção a restrições quanto ao uso do orçamento por atividades, no mais diversos ramos de atividades existentes. No entanto, Martins (2001, p. 315), ao abordar o custeio por atividade menciona:

Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividade (ABC) aplicam-se também às empresas não-industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é

possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos [...] etc. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive aquelas de fins não lucrativos.

Neste caso, com base no custeio por atividade, pode-se inferir que este modelo de orçamento possa apresentar bons resultados tanto em empresas de prestação de serviço, como nas empresas comerciais e industriais. Todavia, provavelmente, é mais facilmente implementado nas prestadoras de serviço, pois estas trabalham basicamente com atividades, diminuindo assim, a quantidade de rateios a serem realizados.

Sua desvantagem, assim como a do orçamento flexível, está na quantidade de relatórios e níveis de controles internos, todavia, conforme McLemore (1997, apud LUNKES p. 137), atualmente com o avanço da tecnologia de informação, este tipo de problema pode ser minimizado com a utilização de *softwares*, que facilitam a implementação do orçamento por atividades.

#### **2.5.2.6 Orçamento Perpétuo**

O Orçamento Perpétuo pode ser confundido com o Orçamento Flexível, todavia o Orçamento Perpétuo é flexibilizado pelo acompanhamento das relações de causa e efeito; enquanto o Orçamento Flexível, se flexibiliza principalmente por ter sido orçado considerando o nível de atividade dentro de uma faixa.

No Orçamento Perpétuo, orça-se para um período, assim como no Orçamento Periódico, entretanto há um acompanhamento de possíveis causas ou fatos externos, ou até mesmo internos, à empresa, que possam gerar a necessidade de uma reformulação orçamentária. Para isso os gestores precisarão estar preparados para reconhecer os efeitos nas mudanças de comportamento, ou de políticas internas e externas.

Para Lunkes (2003, p. 140),

Sempre que algo ocorre, efeito, fim ou resultado, existe um conjunto de causas ou meios que podem ter influenciado. Por isso, é de extrema importância analisar separadamente as causas dos efeitos, porque, de modo geral, o gestor tem tendência a confundir-los.

Com relação à conceituação, para Brimson (2000, apud LUNKES 2003, p. 142), o orçamento perpétuo é um sistema de planejamento que prevê custos e uso de recursos fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos concorrentes.

Neste método orçamentário, consideram-se as causas como eventos-chave, onde de acordo com seus acontecimentos o gestor iniciará um processo de identificação de possíveis efeitos, para em cima destes, proceder às mudanças necessárias no orçamento em vigor.

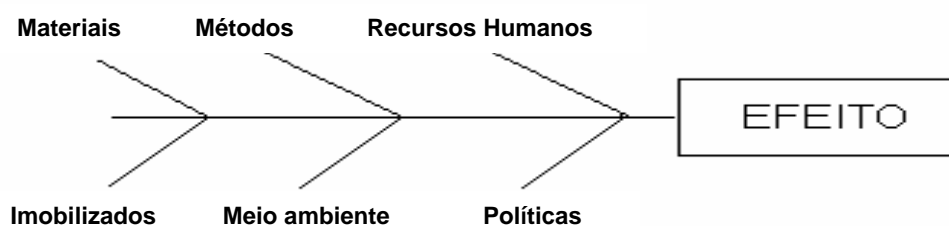


Figura 8: Diagrama de Ishikawa ou diagrama de causa-efeito.  
Fonte: Baseado em Lunkes. (2003, p.145).

Neste sentido Lunkes (2003, p. 143), afirma que:

Qualquer mudança nos eventos-chaves desencadeará alterações nas metas orçamentárias, adaptando-as à nova realidade. Tal premissa proporciona ao sistema orçamentário grande flexibilidade, desencadeando mudanças nas metas a qualquer momento, independentemente do ciclo orçamentário. O orçamento perpétuo permite manter estável e melhorar um conjunto de causas que afetam vários itens da área a ser gerenciada de forma sistêmica e padronizada. A análise dos eventos por parte dos gestores e empregados permite melhor entendimento dos efeitos, e também encontrar a melhor maneira de controlar sua influência positiva ou negativa no resultado.

Apesar do orçamento perpétuo ser orçado em determinado momento, para um determinado período, ele acaba alterando a visão tradicional de ciclo orçamentário, pois as

previsões são alteradas a qualquer momento, bastando apenas existirem causas, ou eventos-chave, que impliquem em mudanças orçamentárias.

Além das vantagens que o Orçamento Perpétuo traz para o sistema orçamentário, a adoção deste método traz vantagens significativas para o sistema de controle de qualidade de produtos e principalmente de processos da empresa; pois uma vez que haja uma equipe ou, até mesmo toda a organização, em busca de causas de possíveis problemas, seus efeitos, provavelmente serão corrigidos precocemente.

Quanto as suas desvantagens, pode-se praticamente repetir as do Orçamento Flexível e do Orçamento por Atividades, ou seja, comparando estes métodos orçamentários com os métodos mais simples, como o Orçamento Periódico e o Contínuo, verifica-se que para empresas com menor nível de controles, sem informatização, com administração amadora, sem contabilidade própria, entre outros; torna-se mais difícil adotar estes métodos mais sofisticados de orçamentação, todavia, com um pouco de comprometimento, há a possibilidade de suas implementações.

### 3 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

As empresas, não importando seu tamanho ou segmento de mercado, precisam cada vez mais de instrumentos que possam apoiar a sua gestão. Na atual conjuntura e dinâmica de mercado, a empresa que não tiver todas as suas atividades, custos, projetos, entre outros; sob controle, provavelmente, terá dificuldades de crescer, ou até mesmo, de manter-se competitiva.

O orçamento, independente do método utilizado, pode ser um destes instrumentos ou ferramentas capazes de viabilizar à gestão, um nível de planejamento e controle de suas atividades. Com certeza, quanto maior o nível desejado, maior terá de ser o comprometimento da empresa e principalmente de seus colaboradores. Como foi observado, os métodos mais sofisticados, de orçamento, trazem os melhores resultados, entretanto, cobram da gestão um nível bem maior de controle e comprometimento.

Não existe um método perfeito. Pode existir um método mais próximo do ideal para cada tipo de empresa. Assim, significa que a empresa deverá desenvolver um sistema de orçamento que melhor atenda às suas necessidades informativas e que acompanhe as evoluções tecnológicas do mercado, pois, a cada dia, os clientes tornam-se mais exigentes, tanto na busca da melhor satisfação de suas necessidades, quanto em busca do menor preço.

Toda e qualquer implementação de sistemas orçamentários, ou qualquer outra inovação, costuma apresentar alguns problemas de reação de pessoal, que, até por uma espécie de mecanismo de autodefesa, tenderá a dificultar e, algumas vezes, até boicotar o trabalho do profissional que visa implementar a novidade. Neste sentido, é que o comprometimento de todos os colaboradores torna-se imprescindível ao sucesso do sistema orçamentário.

Outro ponto importante, no processo de implementação do orçamento, é a necessidade de ter conhecimento do custo x benefício antes de tomar qualquer decisão quanto à adoção de um método ou outro, de orçamento; levando em consideração, se todas as vantagens superam as desvantagens, além de vários outros fatores, particulares, que merecem atenção e análise.

Dentro das organizações, pode-se observar que o orçamento não deve ser considerado uma peça única para planejar e controlar toda a empresa. O orçamento deverá ser segregado em estratégico, que caminha junto ao planejamento estratégico; tático, implementado em nível de supervisão e operacional, onde cada colaborador deve conhecer as pretensões deste orçamento, para então, trabalhar em prol dos projetos da empresa. Além do mais, como se verificou as empresas poderão estar utilizando várias peças orçamentárias, ou seja, fazendo vários orçamentos como: de caixa, de vendas, de compras, de mão-de-obra, etc.

As oportunidades de melhoria são constantes nas organizações, cabendo a cada uma delas aproveitar da melhor maneira o surgimento de novas idéias. Para alcançar a máxima eficiência nas suas atividades, esta pesquisa observou que as empresas têm inúmeras formas de melhorar os seus processos, todavia, a alta administração deverá dar o primeiro passo, buscando formas de oportunizar as melhorias, podendo ser através de um bom sistema orçamentário.

Por fim, pode-se inferir, ainda, que o Orçamento é uma importante ferramenta de auxílio, tanto para grandes como para pequenas empresas.

O tema Orçamento Empresarial, é muito “rico”, possuindo varias frentes de pesquisa. Neste caso, seria interessante contribuir para ampliação do conhecimento científico, através de novas pesquisas nesta área de estudo. Pode-se sugerir um estudo sobre a integração entre *Balanced Scorecard* e o Orçamento; outra sugestão seria a pesquisa individual de cada um dos métodos orçamentários, em especial, o Orçamento por Atividades juntamente com o

sistema de custeio por atividades (ABC); por fim, outro aspecto muito importante, digno de um trabalho monográfico e que foi pouco abordado neste trabalho, está relacionado com as dificuldades de implementação ou implantação do Orçamento e também de muitas outras ferramentas gerenciais. Como se viu, o sucesso destas ferramentas depende, muitas vezes, da forma como foram implementadas nas organizações.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. [et. al]. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRIMSON, J. A.. **Contabilidade por atividade**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de Gestão: controladoria financeiras das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração** - edição compactada. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- FELISBINO, Samuel Carlos. **Orçamento como ferramenta de controle para micro e pequenas empresas**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXXII, nº 141, p. 31-37, maio/jun. 2003.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Ed. P<sup>H</sup><sub>B</sub>, 1981.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Krikant M. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Ed. LTC, 2000.
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, R.. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LONGARAY, André Andrade. [et al]. BEUREN, Ilse Maria (organizadora) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- LUNKES, Rogério João. **Estudo sobre a integração entre *Balanced scorecard* e o orçamento**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXXI, nº 136, p. 49-59, jul./ago. 2002.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.
- LUNKES, Rogério João; VERTUOSO, Olindo Melo. **Orçamento de base zero (OBZ)**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXXII, nº 144, p. 53-66, nov./dez. 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Silvio. **Controladoria – seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC, Fundação ESAG, 1993.



OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceito metodologia e praticas.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1994.

PENTEADO, J. R. Whitaker. **A técnica da comunicação humana.** 8ª ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1982.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** São Paulo: Atlas, 1995.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** São Paulo: Atlas, 2000.

VIENA, Maurício; HUETZ, Leopold W. von. **Orçamento empresarial e seu controle.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1961.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

## BIBLIOGRAFIA

FECOTRIGO, Fundação de Integração, Desenvolvimento e Educação do Noroeste do Estado – Fidene, Universidade de Ijuí. **Sistema orçamentário integrado (S.O.I.)**, gestão participativa em cooperativas. Ijuí: Editora Unijuí, 1992.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra M. A. **Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, nº 93, p. 20-34, 1995.

GOMES, Josir Simeone; MARTINEWSKI, André Luís. **O processo orçamentário em empresas brasileiras: estudo de caso**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXX, nº 132, p. 73-81, nov./dez. 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LUNKES, Rogério João. **Como utilizar o orçamento flexível para melhorar o processo orçamentário**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXX, nº 132, p. 31-37, nov./dez. 2001.

MEYER, Jean. **Gerência financeira: controle orçamentário**. Tradução: Cláudio José Fernandez de Azevedo. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico S.A., 1972.

SLACK, Nigel [et. al]. **Administração da produção**. Edição Compacta. São Paulo: Atlas, 1999.

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

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8ª ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

VATTER, William Joseph. **Introdução ao orçamento empresarial: orçamentos operacionais**; tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974.