

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORÇAMENTO EMPRESARIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM
INDÚSTRIAS DO ESTADO DO PARANÁ

RITA MARA LEITE

CURITIBA

2008

Livros Grátis

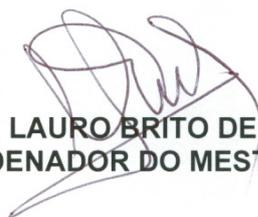
<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

TERMO DE APROVAÇÃO

“ORÇAMENTO EMPRESARIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM INDÚSTRIAS DO ESTADO DO PARANÁ”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

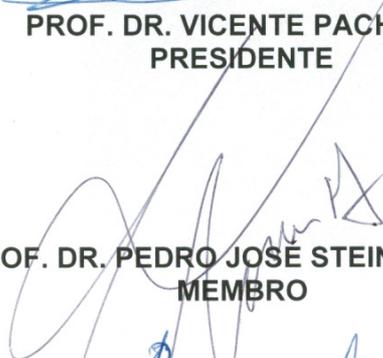


**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



**PROF. DR. VICENTE PACHECO
PRESIDENTE**



**PROF. DR. PEDRO JOSÉ STEINER NETO
MEMBRO**



**PROF. DR. LUIZ ANTONIO BRANDALISE
MEMBRO**

RITA MARA LEITE

**ORÇAMENTO EMPRESARIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM
INDÚSTRIAS DO ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado
em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2008

DEDICATÓRIA

**À Luiz Carlos, meu esposo,
aos meus filhos Matheus e Luiz Felipe.
Por todo o amor, por quem sou e
por tudo o que alcancei.**

AGRADECIMENTOS

À Deus, criador da vida e de todas as coisas, por todas as vezes que me segurastes em teus braços, me dando força e coragem para seguir em frente.

Ao meu esposo, Luiz Carlos, amigo e companheiro inseparável de todas as horas, meu maior incentivador, pelo seu constante amor e paciência.

Aos meus amados filhos, Matheus e Luiz Felipe, por entenderem os momentos que precisei “abandoná-los”.

Ao meu pai João e à minha querida mãe Isabel, que com sua simplicidade me criaram em meio a valores tão preciosos: sinceridade, honestidade e trabalho.

Ao querido sogro José Leite, (*in memoriam*), pelo seu amor incondicional e pelo exemplo, em vida, de amor ao próximo.

Ao professor Dr. Vicente Pacheco, meu orientador, pela acolhida e confiança, pelo otimismo e por suas sábias contribuições.

Ao Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, coordenador do mestrado, pelo empenho em instituir um curso de excelência, pelos esforços não medidos na condução do mesmo, pelas contínuas cobranças quanto ao desempenho e por seu incentivo e apoio nas dificuldades.

Ao professor Dr. Luiz Antonio Brandalise, amigo de longa data, pelo apoio, confiança, ensinamentos e pelo empenho em prol do curso de mestrado.

Um agradecimento especial a Fátima, Regis, Marcos, Riva e Ademilson pelos alegres momentos que passamos juntos nesse período, e cuja convivência, além de auxiliar a suportar os difíceis momentos, me tornaram uma pessoa melhor.

Ao professores Dr. Milton Xavier Brollo, diretor do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UEPG, Joani Alves e Everaldo Silva, (ex e atual, respectivamente) chefe do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG) pelo apoio e confiança a mim prestados.

Aos professores Luiz Carlos Domingues, Osvaldo Malta Callegari, José Carlos Madalozzo pela amizade, incentivo e contribuições.

A todos os professores, familiares e amigos que direta ou indiretamente, acompanharam e contribuíram para a conclusão deste percurso.

EPÍGRAFE

**“O ser humano descobre-se a si mesmo quando se defronta com os obstáculos.”
(Saint-Exupéry)**

RESUMO

Esta pesquisa descritiva e qualitativa descreve as práticas de orçamento empresarial em indústrias localizadas no Estado do Paraná. A fundamentação teórica aborda o planejamento na gestão empresarial, discute a função informativa da contabilidade gerencial, e além dos conceitos e da evolução histórica do orçamento, são revistos os aspectos estruturais e metodológicos do processo orçamentário. Incluem-se na revisão da literatura os resultados da pesquisa sobre a produção científica sobre orçamento empresarial no período de 1995 a 2006. A investigação empírica é conduzida pela pesquisa de levantamento ou *survey*, coletando-se os dados por meio de questionários enviados para os gestores responsáveis pelo processo orçamentário de 56 (cinquenta e seis) indústrias selecionadas, sendo devolvidos por 21 (vinte e uma) indústrias. As perguntas do questionário estão organizadas em blocos relacionados aos objetivos específicos e investigando as características das indústrias quanto ao segmento de atuação, porte e tipo de sociedade; as características dos gestores do processo orçamentário; a existência de planejamento e orçamento; as finalidades do orçamento; os aspectos da estrutura para elaboração do orçamento empresarial, as metodologias adotadas e aspectos gerais do controle orçamentários. A maioria das indústrias são sociedades anônimas de capital aberto (5) e de capital fechado (13), destacando-se entre os resultados, que o processo de planejamento percorre as etapas dos planejamentos estratégico e operacional, embora algumas indústrias elaborem o planejamento estratégico apenas para áreas específicas como: produtos e mercados, finanças, produção e administração. O orçamento é utilizado por 90% das indústrias pesquisadas, sendo apontada como finalidade mais importante a estimativa dos lucros, do retorno do investimento e da situação financeira. A coordenação de orçamentos composta pelas diretorias e controladoria conduz o processo orçamentário no estilo *top-down participativo*, sendo a responsabilidade pela aprovação dividida entre o conselho de administração e as diretorias. O orçamento empresarial é elaborado anualmente com detalhamento mensal para 84% das indústrias, sendo pelo orçamento operacional, de caixa e de investimentos. O orçamento periódico é adotado por 58% e o orçamento contínuo por 42%. Na projeção de vendas 61% das indústrias utilizam o método discricionário, combinando os dados das vendas passadas e as perspectivas dos cenários econômicos. No que tange ao controle orçamentário 90% das indústrias acompanham mensalmente a execução do orçamento e quanto às análises das variações da receita a pesquisa indica que nem todas as empresas consideram variações de volume e preços. De modo geral, a prática do orçamento segue as orientações da literatura pertinente, percebendo-se uma pequena deficiência na etapa de acompanhamento da execução orçamentária.

Palavras-chave: Planejamento. Orçamento Empresarial. Processo orçamentário.

ABSTRACT

This descriptive and qualitative research describes the practices of entrepreneurial budget in companies located in the state of Paraná. The theoretical foundation deals with the planning on entrepreneurial management, discusses the informative role of management accounting, in addition to the concepts and the historical evolution of the budget, the structural and methodological aspects of the budgetary process are reviewed. It includes in the literature review the results of the research about the scientific production on entrepreneurial budget on the period of 1995 to 2006. The empirical research characterizes as survey and the data were collected with questionnaires sent to the managers responsible for the budgetary process of 56 (fifty six) selected companies which was returned by 21 (twenty-one) companies. The questions in the questionnaire are organized in blocks related to the specific objectives of the research and investigating the characteristics of the companies on the segment they performance, size, and type of company, the characteristics of the managers of the budgetary process, the existence of planning and budget; the purposes of the budget; aspects of the structure for drawing up the entrepreneurial budget, the methodologies adopted, and general aspects of budgetary control. Most companies are limited liability corporation, listed capital companies (5), not-listed capital companies (13), highlight among the results that the process of planning follow through the stages of strategic and operational planning, although some companies prepare the strategic planning only for specific areas such as products and markets, finance, production and administration. The budget is used by 90% of the companies surveyed, being singled out as the most important objective the estimate of profits, the return on investment and the financial situation. The coordination of budgets composed by the boards of directors and controller's department address the budgetary process in the participatory top-down style being the responsibility for approving divided between the supervisory board and the boards of directors. The entrepreneurial budget comprises cash and investments operational budget. The periodic budget is adopted by 58% and the continuous budget by 42% of the companies surveyed. In the sales projection 61% of the companies use the discretionary method, combining the data of past sales and the prospects of economic scenarios. Regarding to budgetary control, it was perceived that 90% of the companies follow monthly the execution of the budget and, the research also indicates that not all the companies consider the variations of volume and prices, regarding to the analyzes of the variations of the revenues. As a conclusion, in general way the practical one of the budget follows the directions of pertinent literature, perceiving a small deficiency in the stage of accompaniment of the budgetary execution.

Key words: Planning. Entrepreneurial budget. Budgetary process.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – AMBIENTE DE UM SISTEMA EMPRESA.....	26
FIGURA 2 – ESTRATÉGIAS DE CRESCIMENTO: MATRIZ PRODUTO/MERCADO	35
FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO.....	42
FIGURA 4 – PLANEJAMENTO INTEGRADO.....	44
FIGURA 5 – UMA VISÃO ANALÍTICA DO PROCESSO DE GESTÃO.....	53
FIGURA 6 – INTER-RELACIONAMENTO DOS PLANEJAMENTOS.....	56
FIGURA 7 – RELACIONAMENTO ENTRE OS ELEMENTOS NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO.....	57
FIGURA 8 – PRINCIPAIS APLICAÇÕES DE SISTEMAS NAS ORGANIZAÇÕES...	79
FIGURA 9 – TIPOS DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO.....	80
FIGURA 10 – HORIZONTE DO PLANEJAMENTO.....	139
FIGURA 11 – FLUXOGRAMA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	147

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – DIFERENÇAS ENTRE OS PROCESSOS DE FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS E DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	48
QUADRO 2 – ETAPAS DAS METODOLOGIAS PARA O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	51
QUADRO 3 – CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL.....	58
QUADRO 4 – EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	66
QUADRO 5 – FUNÇÕES DA INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL	69
QUADRO 6 – ETAPAS DO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO	76
QUADRO 7 – CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTOS.....	82
QUADRO 8 – DISSERTAÇÕES SOBRE ORÇAMENTO NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL.....	102
QUADRO 9 – DISSERTAÇÕES E TESE SOBRE ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	103
QUADRO 10 – CARACTERÍSTICAS DAS ABORDAGENS DO ORÇAMENTO	123
QUADRO 11 – JUSTIFICATIVAS DE EMPRESAS NÃO PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	171
QUADRO 12 – RESULTADO DA REVISÃO DE DADOS DAS RESPOSTAS DOS QUESTIONÁRIOS.....	172
QUADRO 13 – TEMPO DE ATUAÇÃO E SEGMENTOS INDUSTRIAIS	173
QUADRO 14 – PERFIL DOS RESPONDENTES.....	176
QUADRO 15 – TEMPO E DENOMINAÇÃO DO CARGO	177
QUADRO 16 – DISTRIBUIÇÃO DAS ATIVIDADES E PRAZOS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	190
QUADRO 17 – PROCESSO DE APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO (continua).....	193
QUADRO 19 – AÇÕES ADOTADAS EM RESULTADOS ORÇAMENTÁRIOS INSATISFATÓRIOS	209
QUADRO 20 – SUGESTÃO PARA MELHORIAS NO PROCESSO DE ORÇAMENTO	211

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – SEGMENTOS INDUSTRIAIS.....	174
GRÁFICO 2 – TIPOS DE SOCIEDADES DAS INDÚSTRIAS	174
GRÁFICO 3 – COMPOSIÇÃO DO CAPITAL SOCIAL	175
GRÁFICO 4 – FINALIDADES DO ORÇAMENTO	184
GRÁFICO 5 – ORÇAMENTOS UTILIZADOS QUANTO AO PERÍODO DE TEMPO	199
GRÁFICO 6 – UNIDADE MONETÁRIA ADOTADA PARA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	199
GRÁFICO 7 – ORÇAMENTOS UTILIZADOS EM RELAÇÃO À PROJEÇÃO DOS VALORES.....	200
GRÁFICO 8 – ORÇAMENTO COMO SISTEMA DE AUTORIZAÇÃO	203
GRÁFICO 9 – ACOMPANHAMENTO EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	203
GRÁFICO 10 – FREQUÊNCIA DAS REVISÕES ORÇAMENTÁRIAS.....	204
GRÁFICO 11 – MEIOS DE ACESSO AS INFORMAÇÕES DO ORÇAMENTO.....	205
GRÁFICO 12 – SISTEMA DE ORÇAMENTO	205
GRÁFICO 13 – ANÁLISE DAS VARIAÇÕES DO ORÇAMENTO DE PRODUÇÃO.....	207
GRÁFICO 14 – UTILIZAÇÃO DE PERCENTUAIS E VALORES PARA ANÁLISE DAS VARIAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	208
GRÁFICO 15 – INCENTIVOS CONCEDIDOS AOS GESTORES.....	208

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ABORDAGENS DO ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL	104
TABELA 2 – ABORDAGENS DO ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	105
TABELA 3 – EMPRESAS POR SETORES DE ATIVIDADES ECONÔMICAS	166
TABELA 4 – POPULAÇÃO PESQUISADA	168
TABELA 5 – RETORNO DOS QUESTIONÁRIOS	171
TABELA 6 – PORTE DAS INDÚSTRIAS	175
TABELA 7 – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	178
TABELA 8 – ÁREAS CONTEMPLADAS NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ..	178
TABELA 9 – HORIZONTE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	180
TABELA 10 – OBJETIVOS DEFINIDOS NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ..	180
TABELA 11 – ÁREAS CONTEMPLADAS NO PLANEJAMENTO OPERACIONAL	181
TABELA 12 – HORIZONTE DO PLANEJAMENTO OPERACIONAL.....	181
TABELA 13 – UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO	183
TABELA 15 – COORDENAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	186
TABELA 16 – PARÂMETROS NECESSÁRIOS À ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	187
TABELA 17 – ESTRUTURA CONTÁBIL E HIERÁRQUICA PARA O ORÇAMENTO	189
TABELA 18 – CONDUÇÃO DA ELABORAÇÃO DOS ORÇAMENTOS	191
TABELA 19 – PERÍODO DE TEMPO CONTEMPLADO NO ORÇAMENTO	192
TABELA 20 – APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO	195
TABELA 21 – RESPONSÁVEIS PELA APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO	195
TABELA 22 – PLANOS DO ORÇAMENTO OPERACIONAL.....	196
TABELA 23 – CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO FINANCEIRO	197
TABELA 24 – COMPOSIÇÃO DO ORÇAMENTO DE CAPITAL.....	198
TABELA 25 – METODOLOGIAS DE ORÇAMENTO UTILIZADAS	198
TABELA 26 – MÉTODOS DE PROJEÇÃO DE VENDAS	201
TABELA 27 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PROJETADAS	202
TABELA 28 – CRITÉRIOS UTILIZADO PARA ANÁLISE DAS VARIAÇÕES DA RECEITA.....	207
TABELA 29 – AÇÕES ADOTADAS EM RESULTADOS ORÇAMENTÁRIOS INSATISFATÓRIOS	210

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA – American Accounting Association
BP – Balanço Patrimonial
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEBRAE – Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CIF – Custos indiretos de fabricação
CNAE – Código Nacional De Atividade Econômica
CNI – Confederação Nacional das Indústrias
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DRE – Demonstração do resultado do exercício
ERP – Enterprise Resources Planning
EUA – Estados Unidos da América
FGV – Fundação Getúlio Vargas
FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GMC – Grupo Mercado Comum
IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
IFAC – International Federation of Accountants
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC – Ministério da Educação e Cultura
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul
MOD – Mão-de-obra direta
MP – Matéria-prima
OBZ – Orçamento Base-zero
PE – Planejamento estratégico
PIB – Produto Interno Bruto
PO – Planejamento Operacional
SIC – Sistema de Informação Contábil
SIGE – Sistema Integrado de Gestão Empresarial
UEN – Unidade estratégica de negócio

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA.....	16
1.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA	19
1.4 OBJETIVOS	20
1.4.1 Objetivos específicos	21
1.4.2 Objetivos indiretos.....	21
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	21
2 CAMINHOS DO PLANEJAMENTO NA GESTÃO EMPRESARIAL	23
2.1 MODELO E PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL.....	29
2.2 ESTRATÉGIA NA GESTÃO EMPRESARIAL.....	32
2.3 EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES	39
2.3.1 Planejamento a longo prazo.....	40
2.3.2 Planejamento estratégico.....	46
2.4 O PROCESSO DE PLANEJAMENTO.....	52
3 FUNÇÃO INFORMATIVA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	62
3.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E USUÁRIOS INTERNOS.....	65
3.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES	71
4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL	83
4.1 ORIGENS DO ORÇAMENTO.....	83
4.1.1 Aplicação empresarial na América do Norte	85
4.1.2 Aplicação empresarial no Brasil	93
4.1.3 Orçamento: o estado da arte.....	99
4.1.3.1 Dissertações e teses	100
4.1.3.2 Temáticas das pesquisas sobre orçamento	102
4.1.3.3 Considerações da pesquisa	105
4.2 ORÇAMENTO: INSTRUMENTO DO PLANEJAMENTO E CONTROLE EMPRESARIAL.....	107
4.2.1 Conceitos	107
4.2.2 Vantagens e limitações do orçamento	110
4.2.3 Princípios do orçamento.....	114
4.2.4 Influências comportamentais no orçamento.....	118
4.3 METODOLOGIAS DO ORÇAMENTO.....	122
4.3.1 Quanto à estrutura e finalidade	124
4.3.1.1 Orçamento operacional	125
4.3.1.2 Orçamento de caixa	126
4.3.1.3 Orçamento de capital	129
4.3.2 Quanto ao nível de atividade.....	134
4.3.2.1 Orçamento estático ou tradicional	134
4.3.2.2 Orçamento flexível	136
4.3.3 Quanto ao período de tempo	138
4.3.3.1 Orçamento periódico	139
4.3.3.2 Orçamento contínuo.....	140
4.3.4 Quanto à projeção dos valores	141
4.3.4.1 Orçamento incremental	141
4.3.4.2 Orçamento base zero.....	143

4.3.4.3 Orçamento por atividades	143
4.4 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	144
4.4.1 Orçamento de vendas	148
4.4.1.1 Técnicas de previsão de vendas	151
4.4.1.2 Uso da estatística na previsão de vendas	155
4.4.2 Orçamento de produção	156
4.4.3 Orçamento de despesas com vendas	158
4.4.4 Orçamento de despesas administrativas	159
4.4.5 Projeção dos relatórios contábeis	159
4.4.5.1 Demonstração do resultado	159
4.4.5.2 Balanço patrimonial	160
5 PRÁTICAS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL EM INDÚSTRIAS DO PARANÁ	161
.....	
5.1 TRAJETÓRIA DA PESQUISA	161
5.1.1 Método científico	162
5.1.2 Tipologias da pesquisa	163
5.2 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	165
5.2.1 População	165
5.2.2 Instrumento de coleta de dados	168
5.3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	171
5.3.1 Perfil das empresas e dos respondentes	173
5.3.2 Características gerais do processo de planejamento das indústrias	177
5.3.3 Estrutura do processo orçamentário	182
5.3.4 Elaboração dos planos orçamentários	196
5.3.5 Características do controle orçamentário	202
6 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES	212
6.1 CONCLUSÕES	212
6.2 LIMITAÇÕES	216
6.3 SUGESTÕES DE FUTURAS PESQUISAS	216
6.4 RECOMENDAÇÕES	217
REFERÊNCIAS	219
APÊNDICES	228

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as empresas inserem-se em um ambiente competitivo, haja vista a expansão de novos produtos, os quais têm, por vezes, melhor qualidade e menor preço. A globalização, termo difundido a partir da década de 80, que expressa o processo de internacionalização das empresas, possibilita o rompimento das fronteiras econômicas entre os países e traz inovação tecnológica, financeira e comercial, promovendo uma integração funcional de atividades geograficamente dispersas das empresas multinacionais. Segundo Queiroz e Carvalho (2005, p. 56), o resultado desse fenômeno é que o todo é maior do que a soma das partes, isto é, as empresas globalmente integradas obtêm vantagens competitivas em relação àquelas que operam com filiais relativamente independentes e autônomas.

Todos esses fatores compelem as empresas a se estruturarem e se modernizarem, de modo a manter-se no mercado e aumentar a sua competitividade, pois a internacionalização das empresas permite ao consumidor ter acesso a produtos fabricados ao redor do mundo, por vezes a partir de inovações tecnológicas que imprimem alta produtividade. Assim, torna-se imperativa a elaboração de estratégias, planejamentos e controles que permitam incremento de produtividade à fabricação dos produtos locais.

Nessa dinâmica ambiental, o planejamento para os lucros ou planejamento financeiro, mundialmente aceito a partir da década de 20, deixou de atender as empresas em suas necessidades de lucratividade e de sobrevivência. Dessa forma, a gestão empresarial passa a se preocupar com elementos relevantes, como as estratégias, a missão, os valores, as metas e os objetivos, utilizando o planejamento estratégico como meio de estabelecer estratégias e metas empresariais e assim, acompanhar a execução das atividades e obter o controle do seu desempenho. No que tange aos aspectos financeiros e econômicos, espera-se a elaboração e execução de orçamentos que auxiliem o planejamento empresarial.

A ciência contábil participa da gestão empresarial desde os primórdios da humanidade, tanto que em função das peculiaridades das atividades fins das organizações surgiram ramificações desta ciência, como a contabilidade financeira, voltada às informações para usuários externos; a contabilidade de custos,

direcionada ao cálculo, interpretação e controle de bens fabricados e/ou comercializados e dos serviços prestados; e a contabilidade gerencial, voltada à gestão do negócio, cuja função é gerar informações sobre as variações do patrimônio e subsidiar a tomada de decisão dos gestores.

A literatura contábil enfatiza que a continuidade e o sucesso das empresas estão estreitamente relacionados à existência do planejamento e do controle das atividades operacionais, os quais se iniciam pela definição da missão e das estratégias e posteriormente formalizam-se pelo processo orçamentário. No âmbito da Contabilidade Gerencial, observa-se que vários autores abordam a questão do planejamento, dedicando ao assunto capítulos especiais que enfatizam sua relevância no processo de gestão. Nesse sentido, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 229-230) observam que o “planejamento é a chave para uma boa gestão, seja para pequenas empresas familiares, grandes corporações, agências governamentais e organizações sem fins lucrativos, ou simplesmente para a vida pessoal dos indivíduos”. Portanto, espera-se que todos os gestores tenham algum tipo de planejamento, muito embora nas pequenas organizações os planos não sejam muitas vezes formalizados.

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

Segundo o processo de planejamento (STEINER, 1979; CHIAVENATO, 1999; MOSSIMANN; FISCH, 1999; HANSEN; MOWEN, 2003 e FREZATTI, 2006, entre outros), primeiramente as empresas devem elaborar o planejamento estratégico, estabelecendo, em linhas gerais, estratégias, metas e objetivos de longo e curto prazo, além de, na fase do planejamento operacional, detalhar metas e objetivos em função do curto prazo. Posteriormente, no processo orçamentário, o qual percorre várias etapas, metas e objetivos serão, na medida do possível, quantificados física e monetariamente. Cumpridas estas tarefas, na seqüência do planejamento ocorrem as fases de execução, acompanhamento e controle.

Dessa forma, entende-se que o orçamento empresarial é o instrumento que formaliza as metas e os objetivos estabelecidos no planejamento, servindo para comunicar de onde e para onde a empresa está caminhando, além de focalizar a

atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem a atenção dos gestores, contribuindo, portanto, para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e ao cumprimento dos objetivos empresariais.

Embora a literatura gerencial trate com relevância a utilização do orçamento no processo de gestão empresarial, não se pode afirmar que todas as empresas têm como prática a elaboração e a execução do orçamento, uma vez que existem empresas que o utilizam, empresas que não aplicam as técnicas orçamentárias de acordo com a forma proposta pela teoria, assim como empresas que o utilizam parcialmente e ainda, empresas que utilizam outros instrumentos para formalizar o planejamento.

Diante destas considerações, coloca-se a necessidade de saber de que forma as empresas entendem e conduzem as atividades de elaboração e de execução do orçamento, o que permite formular a seguinte questão de pesquisa:

Quais são as práticas de elaboração do orçamento empresarial adotadas pelas empresas?

1.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O orçamento, aceito como relevante no processo de planejamento, deveria então ser utilizado por todas as empresas. Mas será que essa prática realmente ocorre nas empresas brasileiras? Poder-se-ia encontrar a resposta para essa pergunta se fosse realizado um amplo processo de pesquisa, que contasse com a participação de todas as empresas industriais, comerciais e de serviços. Porém, fatores como tempo (morosidade), recursos materiais e aspectos relacionados ao retorno de pesquisas poderiam comprometer a realização de uma pesquisa nesse nível, considerando o contingente de estabelecimentos empresariais no Brasil.

Portanto, delimita-se como campo de pesquisa o conjunto das empresas do setor industrial estabelecidas no Paraná, as quais integram o *ranking* das “As 600 Maiores Empresas do Sul - 2006”, da revista Anuário Expressão. Por que as indústrias e não as demais modalidades de empresas? Geralmente, as empresas classificadas como indústrias adquirem matérias-primas e outros insumos, aplicam

mão-de-obra e geram produtos ou matéria-prima que são usadas por outras indústrias. O processo industrial requer a aplicação de recursos que necessariamente deveriam passar por planejamento e orçamento. Embora as empresas comerciais e de serviços também devam planejar e orçar seus recursos, suas atividades são menos complexas do que as atividades da indústria, ou seja, nas empresas comerciais não existe a preocupação com os elementos da produção (Matéria-prima (MP), Mão-de-obra direta (MOD) e Custos indiretos de fabricação (CIF)), ao passo que na maioria das empresas prestadoras de serviço ocorre apenas aplicação de mão-de-obra. Por isso o processo orçamentário nessas empresas não contempla a etapa do orçamento de produção.

A escolha do estado do Paraná justifica-se pela importância que a indústria paranaense passou a ter no processo de desconcentração industrial brasileira, segundo análises e considerações de Diniz (1995) e Sabóia (2001).

Ao analisar o processo de desconcentração da indústria brasileira de São Paulo para a Região Sul, Diniz (1995, p. 10) observa que o estado do Paraná, cujas indústrias eram tradicionalmente ligadas ao complexo da madeira (inclusive de papel), teve grande expansão das agroindústrias processadoras de insumos agrícolas em função da excepcional qualidade de suas terras e da expansão da produção agrícola. Mais recentemente o autor destaca que:

Vem ocorrendo um processo de diversificação industrial no estado, especialmente na região de Curitiba, que recebeu a localização de vários projetos estrangeiros, como a indústria automobilística (Volvo) e de componentes eletrônicos, atraídos pelos incentivos fiscais locais, pela amenidade e suporte urbano de Curitiba e ainda pela sua relativa proximidade com a área metropolitana de São Paulo.

Para Sabóia (2001, p. 35-36), a indústria brasileira passou por um intenso processo de modernização e desconcentração espacial nos últimos anos. A guerra fiscal entre as várias unidades da federação, os salários mais baixos nas regiões menos desenvolvidas, a proximidade de fontes de matérias-primas e o desenvolvimento do MERCOSUL têm provocado o deslocamento da indústria em direção a diferentes regiões.

Enquanto o emprego se reduz na maior parte do país, estados como o Paraná na região Sul, o Ceará no Nordeste e os vários estados da região Centro - Oeste mostram um grande dinamismo, recebendo novas empresas industriais e apresentando forte crescimento do emprego.

Para o autor, o fato de a região Sul ser a segunda mais desenvolvida do país – possui salários inferiores aos da região Sudeste, participa intensamente da guerra fiscal, além de estar próxima aos países do MERCOSUL –, fizeram com que esta região se tornasse o destino de inúmeras empresas industriais, especialmente o Paraná. Diferentemente das demais regiões, entretanto, a região Sul atraiu empresas de setores que têm os mais distintos níveis de desenvolvimento, inclusive os mais modernos da indústria.

Delimitado o campo de estudo, a questão de pesquisa é reformulada da seguinte forma:

Quais são as práticas de elaboração do orçamento empresarial adotadas pelas indústrias no Paraná?

É oportuno esclarecer que o termo ‘prática’ aqui utilizado incorpora um significado abrangente pelo fato de se referir aos tipos de orçamentos e metodologias utilizados para sua elaboração, assim como ao tratamento das variações e às empresas que dispensam o seu uso por terem outro instrumento de planejamento e controle. A ‘prática’ também diz respeito às formas de orçamento de marketing, de custos e despesas, à existência ou não de etapas seqüenciais na execução do processo orçamentário, à responsabilidade dos gestores, assim como à forma de condução do processo pelas empresas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Ao tratar do tema orçamento, a literatura contábil, por meio de autores estrangeiros como Welsch (1978 e 1983), Atkinson *et al.* (2000), Maher (2001), Jiambalvo (2002), Hansen e Mowen (2003), Horngren Sundem e Stratton (2004), entre outros, afirma que é importante a adoção de planejamento e de orçamentos e destaca os benefícios de sua utilização pelas situações evidenciadas em estudos e pesquisas realizadas nas empresas estabelecidas em seus países.

Por outro lado, segundo Walter (1980), Tung (1983), Schubert (1985), Moreira (1989), Sobanski (1994), Lunkes (2003), Fernandes (2005), Sá e Moraes, (2005) e Frezatti (2006), a literatura brasileira sobre orçamento empresarial é escassa, uma vez que a maioria dos materiais utilizados nos cursos – desde o início da década de

1960 e ainda hoje – para o ensino do processo orçamentário é composta de textos estrangeiros ou que decorrem destes, distanciando-se, portanto, da realidade brasileira, pelo fato de as condições socioeconômicas do Brasil serem muito diferentes das dos países norte-americanos e europeus. Por exemplo, o Brasil viveu um período de elevadas taxas de inflação de 1980 até 1994 que, de certa forma, inibiu os investimentos no país e provavelmente pode ter dificultado a elaboração de orçamentos confiáveis.

Outra característica que diferencia os orçamentos elaborados no Brasil daqueles elaborados no resto do mundo é o fato de não haver tradição de investimentos pessoais, familiares e dos fundos de investimento no mercado de capitais. Dessa forma, as empresas mantêm seu capital fechado e, portanto, não se expõem a exames e verificações por parte do investidor no mercado aberto, exigência de transparência nas decisões financeiras.

Entretanto, após a implantação do Plano Real, em 1994, entre outros benefícios econômicos, destacam-se o fim das elevadas taxas de inflação, a diminuição lenta e gradual das taxas de juros e o cenário econômico mais estabilizado que melhora as condições de planejamento para as empresas. Nesse sentido, o orçamento empresarial teoricamente deveria ter maior aplicação como instrumento de formalização dos planos empresariais. Assim, o interesse em desenvolver esta pesquisa decorre da carência na literatura brasileira de maiores informações sobre as práticas de orçamentos empresariais e da necessidade de conhecer qual a utilização do orçamento no processo de gestão empresarial.

1.4 OBJETIVOS

O objetivo geral desta pesquisa é descrever as práticas de elaboração do orçamento empresarial adotadas pelas indústrias do Estado do Paraná.

1.4.1 Objetivos específicos

- a) Identificar as características das indústrias quanto ao segmento industrial, porte da empresa, tipo de sociedade jurídica e tempo de atuação no mercado; assim como as características dos gestores responsáveis pelo processo de orçamento.
- b) Identificar:
 - b.1) a existência de planejamento estratégico e operacional;
 - b.2) as finalidades do orçamento sob o ponto de vista das indústrias;
 - b.3) aspectos da estrutura e da coordenação do processo orçamentário e dos orçamentos operacional, financeiro e de investimento que compõe o orçamento empresarial;
 - b.4) as metodologias de elaboração dos orçamentos;
 - b.5) aspectos gerais relacionados ao controle da execução orçamentária.

1.4.2 Objetivos indiretos

- a) Preencher a lacuna existente nos trabalhos acadêmicos sobre as práticas de orçamento empresarial em organizações industriais no Brasil.
- b) Contribuir para a melhoria do ensino e da aplicabilidade da Contabilidade Gerencial.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O estudo está estruturado em seis capítulos, incluindo este da introdução. Os capítulos dois e três apresentam respectivamente o referencial teórico dos temas planejamento, gestão empresarial e contabilidade gerencial. O capítulo quatro aborda a fundamentação teórica sobre orçamento empresarial. No capítulo cinco são apresentados os aspectos metodológicos, os resultados obtidos e respectivas

análises da pesquisa. As considerações e limitações da pesquisa são reportadas no capítulo seis.

Neste primeiro Capítulo, foi feita uma contextualização do ambiente globalizado e competitivo nos quais as organizações estão inseridas onde se considera fundamental a existência do planejamento formalizado pelo orçamento, chegando-se à questão de pesquisa: quais as práticas de orçamento empresarial? Também foram expostos o objetivo principal e os objetivos específicos da pesquisa, assim como a relevância do estudo e suas delimitações.

O Capítulo dois inicia o referencial teórico abordando os temas modelo e processo de gestão, a inserção da estratégia na gestão empresarial, buscando situar os estágios do planejamento ao longo da evolução das organizações. O Capítulo três discorre sobre a função informativa da contabilidade gerencial, tendo como foco os usuários internos e a geração de informações por meio de um sistema de informações. O Capítulo quatro encerra o quadro do referencial teórico, apresentando o exame da literatura sobre o orçamento, tema central desta pesquisa. Procura-se rever os conceitos, as classificações, as metodologias, a estrutura necessária à elaboração dos orçamentos e as etapas do processo orçamentário.

O Capítulo cinco é a pesquisa em si, iniciando pela descrição da trajetória da pesquisa envolvendo a metodologia, o tipo de investigação, a seleção dos sujeitos pesquisados, a coleta e o tratamento dos dados. Os resultados da pesquisa e respectivas análises são apresentados buscando-se responder as perguntas levantadas para alcançar o objetivo principal da dissertação.

Por fim, são apresentadas as conclusões da dissertação quanto às práticas de orçamento em indústrias paranaenses, as limitações do estudo e sugestões para novas pesquisas.

2 CAMINHOS DO PLANEJAMENTO NA GESTÃO EMPRESARIAL

Segundo Drucker (1975, p. 9 e 25-26), atribui-se a origem da administração empresarial ao aparecimento de empresas “de grandes proporções”, como as estradas de ferro, na América do Norte e do “Banco Universal”, na Europa, o que se deu por volta de 1870. Com essas empresas, surgiram dificuldades administrativas que passaram a exigir “administração”, pois as demais instituições, na sociedade daquela época, eram poucas e de pequeno porte, nas quais a família era o agente e a entidade responsável pela maioria dos compromissos sociais. Posteriormente, as contribuições de Taylor (1880-90) e de Fayol (1910), entre outros, possibilitaram que se estruturassem as principais abordagens da moderna administração.

Ao discorrer sobre gestão empresarial, Mosimann e Fisch (1999, p. 28) se reportam à origem da palavra ‘gestão’, do latim *gestione*, que significa ‘ato de gerir, gerência, administração’. Portanto, segundo esses autores, os termos ‘gestão’ e ‘administração’ são sinônimos. Por outro lado, Nakagawa (1993, p. 39) busca o sentido do termo ‘gestão’ na língua inglesa e portuguesa e conclui que o vocábulo *manage* possui uma conotação dinâmica – ‘ato de conduzir uma empresa à obtenção do resultado desejado por ela, apesar das dificuldades’.

A menção à função de condução da empresa também é observada no conceito de ‘administração’ de Drucker (1975, p. 19), que afirma que “ela é o órgão de liderança, direção e decisão em nossas instituições sociais, e especialmente na empresa, é uma função genérica que se defronta com as mesmas obrigações básicas em todos os países e fundamentalmente em toda a sociedade”. Assim, a administração tem o dever de proporcionar uma orientação correta à instituição que dirige; pensar na sua finalidade; estabelecer seus objetivos e organizar recursos a fim de atingir os resultados pretendidos por essa instituição.

Contrariando a definição simplista de administração como a “arte de conseguir que as pessoas façam as coisas”¹, Stoner (1985, p. 6) argumenta que esta abarca muitas outras coisas. Por essa razão, entende que:

¹ Definição dada por Mary Parker Follet, (sua contribuição para escolas de administração: teorias de transição: mais voltada para pessoas, 1940) no sentido de que os administradores alcancem os objetivos fazendo com que as outras pessoas executem as tarefas necessárias e não eles mesmos (STONER, 1985, p.30).

Administração é o processo de planejamento, organização, liderança, e controle do trabalho dos membros da organização e do emprego de todos os outros recursos organizacionais para se atingir os objetivos estabelecidos.

Observa-se nos conceitos apresentados a questão da racionalidade da administração, assim como suas funções (FAYOL, 1930), que além do planejar (examinar o futuro e desenhar um plano de ação), incluía o organizar, comandar, coordenar e controlar.

De acordo com a evolução histórica, a partir do século XX a administração passou a ter caráter racional, à medida que propiciava a previsão do futuro, a organização dos processos e métodos na empresa e o controle do trabalho (TERENCE, 2002, p. 11). O Movimento Clássico da Administração e o Movimento das Relações Humanas preocupavam-se com a influência direta dos administradores nas organizações. Já a preocupação com o ambiente externo surgiu com o Movimento Estruturalista/Sistêmico, por meio das abordagens dos sistemas abertos na busca da legitimidade e eficácia das organizações.

Pereira (2001, p. 35), explica que as idéias de sistemas influenciam positivamente a compreensão de vários assuntos no contexto das organizações empresariais, contribuindo inclusive para a própria definição de empresa, uma vez que a Teoria dos Sistemas, proposta por Von Bertalanffy, representa “uma nova visão da realidade que transcende os problemas tecnológicos, exige uma reorientação das ciências, atinge uma ampla gama de ciências, desde a física até as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso”.

A partir desta teoria, as organizações passaram a ser estudadas sob a perspectiva da visão sistêmica, cuja metodologia de estudo possibilita a delimitação, a estruturação, a análise e a compreensão dos diversos e complexos assuntos relacionados à empresa e à gestão empresarial.

Ainda, no que diz respeito à relevância da teoria dos sistemas, Mosimann e Fisch (1999, p.18) apresentam a proposição de Delorenzo Neto (1979) segundo a qual:

A moderna teoria dos sistemas interessa à compreensão das sociedades complexas, configuradas a partir da revolução industrial, e hoje sua análise adquire grandes proporções. Uma organização passa a existir quando os processos explícitos são estabelecidos para coordenar as atividades de um grupo para atingir objetivos determinados.

Nesta proposição, observa-se que processos e objetivos e a existência de partes interagindo para alcançá-los interagem entre si.

Oliveira, D. (2002, p. 35) corrobora a existência dessa interação ao definir 'sistema' como "um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, forma um todo unitário com determinado objetivo e efetua determinada função". O sistema compõe-se de:

- a) objetivos, ou seja, a própria razão de existência do sistema;
- b) entradas do sistema em sintonia com os objetivos;
- c) processo de transformação;
- d) saídas que correspondem ao resultado;
- e) controles e avaliações do sistema;
- f) realimentação do sistema.

Não se trata de considerar que a empresa é uma reunião estática de componentes simples, mas sim um "sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica", uma vez que a empresa "excede a soma de atividades isoladas, tais como vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber". O que se procura é uma síntese entre as diversas funções, divisões, produtos, mercados e também entre ambiente interno e externo (BIO, 1988, p. 17).

O ambiente de um sistema pode tanto referir-se à empresa inteira, como também a um determinado procedimento. Para Oliveira, D. (2002, p. 37), o "ambiente é um conjunto de todos os fatores" que, dentro de um limite específico, se imagina que possam exercer certa influência sobre a operação do sistema. Entretanto, o ambiente de um sistema pode ser entendido como um conjunto de todos os fatores que não pertencem ao sistema, mas que podem alterar o sistema se modificados. A Figura 1 permite visualizar o ambiente de um sistema, representado por uma empresa.

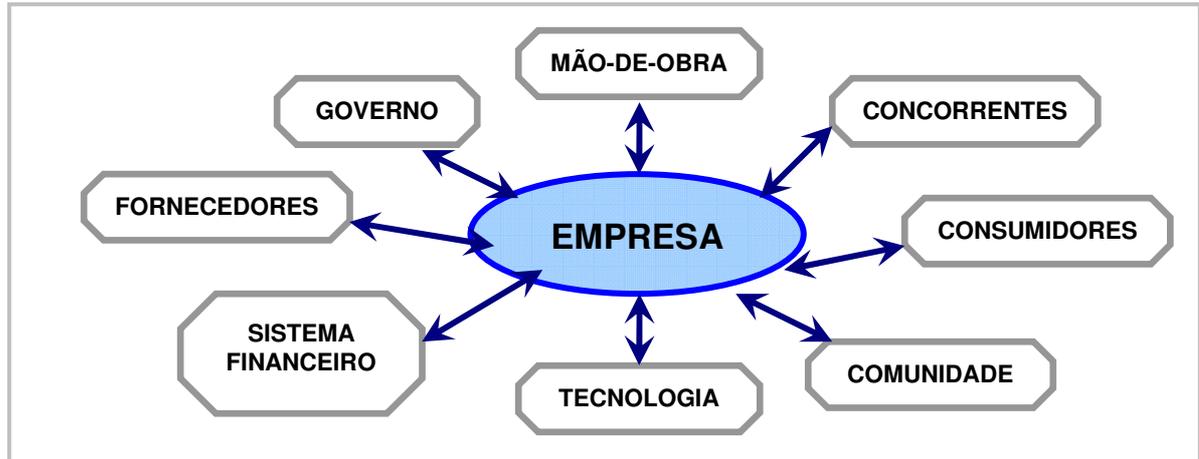


FIGURA 1 – AMBIENTE DE UM SISTEMA EMPRESA
 FONTE: OLIVEIRA, D. (2002, p. 37)

Entendendo a empresa como um sistema aberto, percebe-se que ela está em permanente intercâmbio com seu ambiente. Esse intercâmbio é formado pelos contínuos fluxos de entradas e saídas de matéria, energia e ou informações, que caracterizam o equilíbrio dinâmico. Oliveira, D. (2002, p. 39), destaca que a estrutura de sistemas sociais (empresa) é uma estrutura de eventos e relacionamentos e de ações e interações, diferenciando-se da estrutura dos sistemas biológicos, cujas partes físicas são visivelmente observáveis.

Enquanto sistemas planejados, as empresas mantêm a integridade de sua estrutura interna por meio de padrões formais de comportamento obtidos pela imposição de regras e normas que, por sua vez, justificam-se pelos valores. Desta forma, funções, normas e valores fornecem bases inter-relacionadas para a integração, o que não ocorre com os sistemas físicos.

Enquanto sistemas abertos, as empresas absorvem *inputs* oriundos de suas relações com o meio externo, representados pelos recursos econômicos – como financeiros, humanos, materiais transformados ou naturais, tecnológicos e de informação. Nas interações do ambiente interno da empresa, são transformados, convertidos em *outputs* e colocados no ambiente externo em forma de bens e serviços para consumo ou novas transformações.

O conceito de sistema como ‘conjunto de partes que interagem para alcançar um objetivo comum’ possibilita o entendimento de que os diversos componentes do sistema ‘empresa’ interagem para que esta atinja seus objetivos (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 19). Nesse sentido, quais são então os objetivos de uma empresa?

Por que razão ela existe? Estabelece-se a noção de objetivo nos conceitos de empresa apresentados a seguir.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23) conceituam empresa como “uma instituição econômica criada unicamente para prover a sociedade de produtos e serviços necessários ou desejados, compatíveis com as atitudes sociais das nações e da humanidade”. Se o desejo dos consumidores não for atendido, a tendência da organização é desaparecer. Embora existam objetivos corolários, como a oferta de emprego e de boas condições de trabalho e a geração de recursos para que o governo implemente os programas sociais, estes outros objetivos somente serão alcançados se a empresa gerar lucro, que é o objetivo principal de uma atividade privada em uma economia competitiva.

Para Lauzel (1967) citado por Mossimann e Fisch (1999, p. 18):

Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social.

Os objetivos definidos devem estar relacionados às necessidades da sociedade e não a uma tarefa específica, como, por exemplo, vender ou fabricar determinado bem. Uma vez que se atenda este objetivo, não haveria mais razão de a empresa existir. Por outro lado, a sociedade evolui e com ela alteram-se ou surgem novas necessidades que precisam ser atendidas. Ao atender as necessidades da sociedade, a empresa exerce uma atividade econômica que se caracteriza pelo consumo, troca e produção de recursos, que resultam em bens e serviços e produzem alterações na estrutura patrimonial da empresa. Também o grupamento humano, constituído por proprietários, administradores e empregados, apresenta o aspecto comportamental disperso por todas as áreas da empresa, o qual interfere na consecução dos objetivos.

Embora a maioria dos autores defenda que o objetivo primordial da empresa é a maximização do lucro, Drucker (1975, p. 65) contraria essa posição ao apontar a sobrevivência como o objetivo natural das organizações. Nesse sentido, destaca que:

Lucro e lucratividade são cruciais – mais ainda para a sociedade que para a empresa. E, no entanto a lucratividade não é finalidade e sim uma limitação a empreendimentos e atividades empresariais. O lucro não é a explicação, a

causa, ou o fundamento das decisões e comportamento da empresa, mas sim o teste de sua validade.

Para o autor, o primeiro teste da empresa não é maximizar o lucro, mas sim conseguir lucro suficiente para cobrir todos os riscos da atividade econômica, de modo a evitar os prejuízos e manter-se no mercado.

Mosimann e Fisch (1999, p. 19) entendem que uma empresa pode ter vários objetivos os quais podem ser classificados hierarquicamente em ordem de importância e temporariedade. Porém, o fundamental e permanente é sua missão, que é a verdadeira razão de uma existência. No caso de uma empresa, a missão consiste na linha de atividades que ela pretende seguir, a qual estabelece os limites de atuação da empresa e o campo no qual ela pretende crescer e competir, para satisfazer uma necessidade. A missão da empresa é sempre diferente do objetivo dos proprietários, uma vez que estes podem almejar o lucro, poder ou outra forma de remuneração pelos investimentos aplicados na empresa.

Para Ansoff, (1977, p. 32), um sistema de objetivos deve estar baseado nas seguintes premissas:

- a) a empresa possui “objetivos econômicos”, voltados para a maximização da eficiência de seu processo global de conversão de recursos e “objetivos sociais” ou “não-econômicos”, que resultam na interação dos objetivos de cada um dos participantes em suas atividade;
- b) os objetivos econômicos podem, na maioria das empresas, exercer maior influência sobre o comportamento da empresa e se constituem nas principais metas explícitas utilizadas pela administração na orientação e controle da empresa;
- c) o objetivo fundamental da empresa deve ser maximizar o retorno dos recursos a longo prazo;
- d) os objetivos sociais contribuem para modificar e restringir o comportamento da administração;
- e) além dos objetivos, as responsabilidades e as restrições também exercem influência na administração.

Os objetivos econômicos se traduzem no crescimento da riqueza e é exclusivamente por meio dessa riqueza que a empresa poderá ter continuidade e atender os objetivos sociais e os objetivos de seus proprietários.

O crescimento da riqueza ocorre por meio da otimização do resultado econômico, entendendo-se 'resultado econômico' como a variação da riqueza entre dois períodos de tempo. Já a otimização do resultado depende das ações dos gestores (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 21).

A ação dos gestores decorre do exercício das funções da administração, conforme se afirmou no início desta seção: planejar, organizar, liderar, comandar e controlar. A pessoa que exerce a gerência é quem toma as decisões para conduzir a empresa para alcançar seus objetivos. Geralmente as atividades e as decisões, denominadas 'processo' – o qual decorre de um modelo de gestão – segue uma seqüência sistemática. Estes temas serão abordados na próxima seção, uma vez que estão estreitamente relacionados ao objeto do estudo desse trabalho.

2.1 MODELO E PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

De acordo com o que foi visto anteriormente, percebe-se que nas definições de administração existe a preocupação com o fato de a empresa atingir os objetivos propostos. Por essa razão, foi necessário discutir a finalidade da empresa. Neste tópico, discutir-se-á o processo de gestão como um produto do modelo de gestão, identificando suas principais fases e sua função em relação aos objetivos da empresa.

Segundo Ansoff (1977, p. 13), a gestão empresarial é um processo de tomada de decisões que se caracteriza pelas seguintes etapas:

1. Percepção da necessidade de decisão ou oportunidade;
2. Formulação de alternativas de ação;
3. Avaliação das alternativas em termos de suas respectivas contribuições; e
4. Escolha de uma ou mais alternativas para fins de execução.

Essas quatro etapas se realizam em tempos e de formas diferentes em função das peculiaridades próprias de cada empresa. Isto se confirma quando se observa que há diferentes modos de operação e características de administração em diversas organizações, o que denota também que as preocupações diferem em relação aos elementos e variáveis empresariais.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 30), apontam que a causa desses diferentes posicionamentos fundamenta-se nas crenças, valores, convicções e expectativas dos empreendedores e administradores da empresa. Esses fatores determinam o conjunto de regras que compõe as diretrizes básicas da empresa, ou seja, um modelo de gestão que é definido como:

Um conjunto de princípios e definições que decorrem das crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais: é em síntese um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

O modelo de gestão é também entendido como um “conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”. Representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seus negócios e decorre da missão estabelecida, dos objetivos e propósito a serem alcançados (PEREIRA, 2001, p. 57).

Além das crenças e valores, os quais são fundamentais para a criação do modelo conceitual de gerir a empresa a ser adotado, outros fatores compõem à construção do modelo de gestão tais como: (MOSSIMAN; FISCH, 1999, p. 29).

- a) Os princípios da organização, representados por regras que definem a estruturação, a divisão do trabalho e as relações de comando e subordinação;
- b) Os princípios de delegação de poder, que definem a atribuição de tarefas e de poder para sua execução, assim como a responsabilidade pelos resultados;
- c) Os princípios de avaliação de desempenho, que estipulam como devem ser avaliados os desempenhos das áreas.

Ainda no que diz respeito à estrutura ideal do modelo de gestão, Crozatti (1998) e Padoveze (2005) afirmam que o modelo deve contemplar os seguintes aspectos:

- Necessidade do processo de gestão ser constituído do planejamento estratégico, do planejamento operacional e do controle, para que a empresa alcance uma situação almejada no futuro.

- A avaliação do desempenho das áreas e dos gestores deve estar embasada no resultado econômico, sendo este resultado entendido como um critério de avaliação que direciona a ação dos gestores de acordo com os planos negociados com as áreas fornecedoras e clientes, garantindo a continuidade da empresa.
- A autoridade e responsabilidade pelos resultados das áreas devem ser compatíveis com a função, sendo, portanto, necessário comunicar claramente quais resultados são esperados de cada gestor.
- O processo decisório, ajustado com o poder fundamentado no conhecimento, deve ser descentralizado nas áreas especialistas, visando motivar nos gestores iniciativas que resultem na melhor utilização de recursos.
- O comportamento dos gestores deve ser participativo, buscando interação com demais gestores e demais áreas. Os gestores devem agir como se fossem os donos do empreendimento, no sentido de fazer com que as coisas aconteçam.

Entretanto, para ser aplicado, o modelo de gestão necessita de um processo, ou seja, de uma forma sistemática por meio da qual este se concretize. Assim, a função do processo de gestão é viabilizar a aplicação do modelo, pois abarca um conjunto de processos decisórios, partindo do planejamento, incorporando etapas da execução e permitindo controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados (PADOVEZE, 2005, p. 27).

Nesse sentido, Bio (1988, p. 39) afirma que o processo de gestão em uma organização compreende as decisões voltadas para as áreas de:

- a) Planejamento: refere-se ao conjunto de objetivos desejados e a forma como estes serão alcançados, ou seja, o que se deseja, como e quando será obtido.
- b) Direção: refere-se à capacidade de obter os resultados por meio de outras pessoas.
- c) Controle: refere-se à implementação dos planos e a avaliações do desempenho em relação ao planejado (*feedback*), no intuito de atingir os objetivos definidos.

Mosimann e Fisch (1999, p. 36) subdividem a gestão de uma empresa em três tipos:

a) gestão operacional, que se dissemina por todas as áreas de atividades da empresa, com ênfase na execução dos trabalhos, preocupando-se com a eficiência e racionalidade do *modus operandi* de cada área da empresa;

b) gestão financeira, que focaliza as questões relacionadas ao fluxo de recursos e à liquidez, centrando-se na programação financeira;

c) gestão econômica, que enfatiza a otimização do resultado de todas as áreas da empresa e não de alguns segmentos isolados.

Considerando essa divisão de gestão empresarial, o processo de gestão pressupõe que todas as áreas têm uma missão a cumprir, buscam e alocam recursos, executam operações e têm objetivos a alcançar. A missão de cada área da empresa é dar suporte à gestão global da empresa e por isso o objetivo de cada área não deve estar dissociado do objetivo da empresa, que é o maior. O processo de gestão de cada área também se fundamenta nas etapas de planejamento estratégico e operacional, execução e controle.

A qualidade da gestão empresarial depende fundamentalmente do seu modelo de gestão e do processo de gestão. Embora a responsabilidade pela construção seja inicialmente atribuída à alta direção, a preocupação de aperfeiçoá-lo deve ser atribuída aos gestores em todos os níveis hierárquicos, pois as mudanças ocorrem por meio das ações das pessoas. Quando o modelo e o processo não são devidamente definidos e explicitados, podem surgir entre os gestores conflitos que levem a tomadas de decisões não congruentes com os objetivos principais da empresa.

2.2 ESTRATÉGIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Até o início da década de vinte, não se percebe que as organizações têm preocupações com questões estratégicas, exceção feita aos relatos de empresas como a Du Pont e a General Motors, que criaram um nível administrativo que era responsável apenas por formular políticas e estratégias, planejamento e avaliação de resultados. Entretanto, como “a preocupação com o administrativo e operacional tende a tomar o lugar do estratégico”, a análise da estratégia de produtos e mercados não foi avaliada, uma vez que a estratégia não dependia somente de

uma estrutura administrativa, mas da orientação dos administradores (ANSOFF, 1977, p. 104).

Após o fim Segunda Guerra, o ambiente empresarial passou por mudanças significativas, com o surgimento de novas tecnologias, o dinamismo das mudanças internacionais em relação à estrutura de mercados, a saturação da procura em muitas indústrias norte-americanas e o ritmo acelerado de fusões e incorporações. Esses elementos ambientais levaram as empresas a buscarem alternativas de sobrevivência. Dessa forma, as organizações estão sempre – e cada vez mais – competindo, quer pela obtenção de recursos, quer pela preferência dos consumidores; e para obter vantagem na competição, precisam conceber e implementar estratégias.

No contexto empresarial, a noção de estratégia tem origem no seguinte fundamento:

Estratégia, de acordo com raiz grega, quer dizer “Arte do General”. Como termo técnico, a estratégia surgiu no início do século XVIII, na literatura militar européia. Clausewitz, em seu clássico trabalho *Vom Kriege*, definia estratégia como “a arte do uso de batalhas como meio de vencer a guerra”. [...] Na área da empresa, a estratégia foi introduzida por Von Neumann e Morgenstern (1953), em *Theory of Games and Economic Behavior*, onde se definiu estratégia pura como medida ou série de medidas tomadas pela empresa, como por exemplo, programa de desenvolvimentos de produto, no qual sucessivos produtos e mercados são claramente definidos. (LOPES, 1978, p. 71).

Segundo Andrews (1971) *apud* Lopes (1978, p. 72), a estratégia empresarial é o “conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir estes objetivos, postulados de forma a definir em que atividade se encontra a companhia, que tipo de empresa ela é ou deseja ser”. A estratégia tem quatro componentes primários:

- a) Oportunidade de mercado;
- b) Capacidade, competência e recursos da empresa;
- c) Valores e aspirações pessoais dos dirigentes; e
- d) Reconhecimento de obrigações para com outros segmentos da sociedade além dos acionistas.

A oportunidade de mercado é o passo inicial do processo de estratégia, uma vez que se destina ao estudo permanente do ambiente em que opera a empresa, em termos do mercado em que a empresa atua e seus concorrentes. Influências tecnológicas, econômicas, sociais e políticas condicionam e limitam as

oportunidades e por isso há necessidade de um trabalho prévio, racional e analítico que permita aferir os limites dessas influências no ambiente.

Além disso, a empresa deve ter sensibilidade para captar os sinais indicadores da oportunidade de mercado, pois ela não é um produto obrigatório dos estudos e análises de mercado. A oportunidade pode advir sob três formas: quando é levada diretamente à empresa; quando decorre de uma alteração brusca e não prevista de fatores exógenos de influência; e quando formada ou criada pela evolução normal do meio ambiente.

Segundo Andrews, estudadas as influências ambientais, analisado o setor e aferidas as oportunidades, a empresa necessita completar o processo de estratégia mediante exame cuidadoso da responsabilidade social e de seu perfil de competências, recebendo um direcionamento final baseado na filosofia de atuação e valores dos administradores (LOPES, 1978, p. 72-77).

Na visão de Ansoff (1977, p. 87), uma empresa precisa definir exatamente seu campo de atuação, assim como deve ter uma orientação de crescimento. Porém, se os seus objetivos não atendem essa necessidade, exigem-se regras de decisões adicionais que orientem a empresa para o crescimento ordenado e lucrativo. Assim, “essas regras de decisão e diretrizes foram definidas em termos amplos como *estratégia* ou, algumas vezes, como o *conceito do campo de atuação da empresa*”.

O autor desenvolve um conceito de estratégia que fornece um conceito amplo do campo de atuação da empresa, apresenta diretrizes específicas para orientar a empresa, as quais são complementadas pelos objetivos empresariais com regras de decisão que limitam o processo de escolha da empresa em relação àquelas oportunidades mais atraentes.

Os objetivos determinam os níveis de desempenho que a empresa procura alcançar, mas não descrevem o campo de atuação da empresa. O campo de atuação, por sua vez, como já se sabe, identifica o ramo em que a empresa opera como, por exemplo, “setor de transportes” ou “setor metalúrgico”. Este, geralmente, não contém ou não detalha diretrizes e objetivos, revelando, segundo Ansoff (1977, p. 89), deficiências devido ao fato de:

Serem muito amplos e não fornecerem o que o meio empresarial chamaria de “elo comum” - uma relação entre produtos e mercados presentes e futuros que permitisse a estranhos perceber em qual direção a empresa está avançando, e dar orientação à sua própria administração.

Conforme explica o autor, ao selecionar um conjunto útil de missões ou um cliente específico, uma empresa deve encontrar um elo comum, seja nas características do produto, na tecnologia ou uma semelhança de necessidades. Assim, espera-se que um campo de atuação objetivo e detalhado resulte em estratégias e objetivos exeqüíveis. O conceito de campo de atuação é descrito conjuntamente com as estratégias e objetivos.

Para Ansoff (1977, p. 91), quatro componentes da estratégia conduzem ao surgimento desse “elo comum”: conjunto de produtos e mercados, vetor de crescimento, vantagem competitiva e sinergia.

O primeiro diz respeito a uma combinação de produto/mercado, ou seja, à especificação dos produtos por meio dos quais a empresa pretende atingir seus objetivos, assim como os mercados de atuação. A partir de descrições freqüentes do conjunto de produtos e mercados, obtém-se a posição da empresa e uma mudança estratégica pode ser acionada pela descoberta ou desenvolvimento de uma nova combinação produto/mercado identificadas na matriz da Figura 2.

Produtos		
Mercados	Produtos atuais	Novos produtos
Cientes atuais	Penetração no mercado	Desenvolvimento do produto
Novos clientes	Desenvolvimento do mercado	Diversificação

FIGURA 2 – ESTRATÉGIAS DE CRESCIMENTO: MATRIZ PRODUTO/MERCADO
 FONTE: CHURCHILL, JR.; PETER (2003, p.90)

A matriz produto/mercado mostra as combinações que as empresas podem usar para obter crescimentos nas vendas e lucros como: vender para novos clientes; vender mais para os clientes atuais; vendendo novos produtos ou vendendo mais de seus produtos atuais, a partir das quatro estratégias: (CHURCHILL, JT; PETER, 2003, P. 90)

- 1^a) Penetração do mercado: orientação de crescimento por meio da venda de uma maior quantidade de produtos existentes para os clientes existentes;

- 2ª) Desenvolvimento de mercado: direção de crescimento pela venda de produtos existentes a novos clientes ou abertura de novos mercados consumidores;
- 3ª) Desenvolvimento do produto: direção de aumento ou modificação na linha de produtos comercializados para clientes já existentes;
- 4ª) Diversificação: envolve o crescimento pelo atendimento a novos clientes quanto pela oferta de novos produtos a mercados atualmente servidos.

Ansoff (1977, p. 92), considera a penetração do mercado a opção menos arriscada, pois o gestor estará lidando com produtos e mercados já conhecidos e experimentados. Nas mesmas condições de risco estão o desenvolvimento do produto e o desenvolvimento do mercado. Já a diversificação é a alternativa de maior risco por envolver produtos e mercados desconhecidos. Dessa forma, deve ser adotada apenas quando as opções anteriores não forem suficientes para que a empresa atinja seus objetivos.

O terceiro componente é a vantagem competitiva, que define o perfil de competência da empresa em relação aos concorrentes. Esta possibilitará a adoção de uma nova conjugação produto/mercado ou redirecionamento no vetor de crescimento, em função do fornecimento das características das oportunidades mais atraentes.

O último componente, denominado sinergia, diz respeito à qualidade e ao nível de ajuste entre a posição atual da empresa e novas conjugações produto/mercado. Nesse sentido, o resultado da combinação de esforços é maior que a simples soma de suas partes individuais. É particularmente útil em novas áreas de crescimento e nas estratégias de diversificação.

Os três primeiros componentes da estratégia descrevem a busca de oportunidades intrinsecamente lucrativas no ambiente externo. A empresa tira proveito de toda a sua rentabilidade em potencial ou evita prejuízos somente se possui as competências exigidas para ter sucesso em novos empreendimentos, que é proporcionado pela sinergia. Por isso, os componentes da estratégia não são mutuamente exclusivos, mas complementares.

De fato, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 16), confirmam que desde a primeira publicação de *Corporate Strategy*, de Ansoff (1965), a estratégia vem sendo estudada. Segundo as definições mais comuns, ela se refere a planos da alta administração para atingir resultados consistentes com as missões e objetivos da

organização. Porém, esses autores consideram a definição de estratégia relativamente complexa, em função de que:

*A estratégia é uma dessas palavras que inevitavelmente definimos de uma forma e frequentemente usamos de outra forma. Estratégia é um padrão, isto é, consistência em comportamento ao longo do tempo. [...] As organizações desenvolvem planos para seu futuro e também extraem padrões de seu passado. Podemos chamar uma de *estratégia pretendida* e a outra de *estratégia realizada*.*

Embora não haja definição simples de estratégia, existem algumas áreas de concordância a respeito da natureza da estratégia. Um resumo elaborado por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 21), com base em Chaffee (1985), contempla sete áreas de concordância, entre as quais se destacam:

- 1) a estratégia diz respeito tanto à organização como ao ambiente, ou seja, não existe possibilidade de separar organização e ambiente;
- 2) a estratégia envolve questões tanto de conteúdo como de processo, pois seu estudo inclui as ações decididas, o conceito, e também o processo pelos quais as ações são decididas e implementadas.

Nessas duas áreas de concordância destacadas, pode-se perceber que o conceito não se separa do sujeito – a empresa – e tampouco das ações das pessoas que dela participam, sendo que todo esse conjunto compõe a base para a gestão estratégica.

Na definição de Rocha (1999, p. 46), gestão estratégica é “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”.

A gestão estratégica relaciona-se com as entidades e variáveis que influenciam mais diretamente as forças competitivas. Essas forças, segundo Porter citado por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 82) são: ameaça de novos concorrentes, poder de negociação de fornecedores e clientes da empresa, ameaça de produtos substitutos e intensidade da rivalidade entre empresas concorrentes. As peculiaridades de cada uma dessas forças podem explicar por que as empresas adotam uma determinada estratégia. Pode-se imaginar que as quantidades de estratégias adotadas são tantas quantas são as forças externas possíveis. Entretanto, Porter argumenta que somente umas poucas estratégias genéricas sobrevivem à concorrência de longo prazo, o que denota a qualidade tempestiva da estratégia; somente é estratégia enquanto provê solução para a empresa.

A essência da gestão estratégica é, portanto, a preocupação constante em obter vantagem sobre os concorrentes, mas Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 22) alertam que para cada vantagem de uma estratégia, há uma desvantagem associada:

A estratégia focaliza o esforço. **Vantagem:** a estratégia promove a coordenação das atividades. Sem a estratégia para focalizar os esforços, as pessoas puxam em direções diferentes e sobrevém o caos. **Desvantagem:** O “pensamento grupal” surge quando o esforço é excessivamente focalizado. Pode não haver visão periférica para abrir outras possibilidades. Uma determinada estratégia pode tornar-se demasiado embutida no tecido da organização.

Pelo exposto, pode-se inferir que, no contexto organizacional, a estratégia corresponde à capacidade de se trabalhar contínua e sistematicamente o ajustamento da organização às condições ambientais em mutação, tendo em mente a visão de futuro e a perpetuidade organizacional. Assim, ao adotar uma estratégia, os gestores precisam analisar sua organização e o ambiente no qual ela está inserida, com o intuito de estabelecer quais são os caminhos, os cursos e os programas de ação que devem ser seguidos para alcançar os objetivos previamente definidos pela empresa.

O papel da estratégia nas organizações é resolver grandes questões – como, por exemplo, quais são os melhores mercados –, de forma que as pessoas possam cuidar dos pequenos detalhes – como, por exemplo, voltar-se para os clientes e atendê-los. Entende-se que a gestão estratégica é a parte da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente próximo, tais como concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores, de modo a conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores. Contudo, os ambientes se desestabilizam, nichos desaparecem, oportunidades se abrem e aquilo que foi estabelecido como estratégia passa a ser uma desvantagem, requerendo, portanto, a elaboração de uma nova estratégia.

Por fim, a estratégia empresarial é o “ajustamento da empresa ao seu ambiente”. Desse modo, a definição, a implantação e o acompanhamento das estratégias empresariais ocorrem em circunstâncias de constantes mudanças. Por essa razão, a estratégia não deve ser considerada um plano fixo ou determinado, mas uma opção inteligente, econômica e viável (OLIVEIRA, 1991, p. 26).

O processo de gestão estratégica procura ajustar as melhores alternativas de ação às características e necessidades da empresa e devem ser formalmente estabelecidas nos planos de ação estratégicos da organização, denominados planejamento estratégico. Sendo o planejamento a primeira função da administração empresarial, as seções seguintes discorrem sobre a evolução do planejamento de longo prazo ao estratégico, abordando também o processo de planejamento.

2.3 EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES

Considerando que o planejamento é uma das principais tarefas do administrador, este tem sido vastamente abordado pela literatura, principalmente quanto aos benefícios que seu uso potencial traz para as organizações. Planejar pressupõe escolher um destino, avaliar os caminhos alternativos, adotando um deles para alcançar o destino escolhido. Dada a relevância do tema, faz-se necessário entender a participação do planejamento no processo de gestão empresarial, assim como conhecer sua evolução no ambiente das organizações.

A formalização do planejamento supõe que objetivos específicos são formulados para um período de vários anos, com, portanto, prazos definidos por escrito com programas de ação para sua realização. A determinação de objetivos e a escolha de meios para alcançá-los são aspectos básicos vitais para a organização. Por essa razão, devem estar apoiados em métodos, planos ou lógica, não sendo, portanto, intuitivos. Deste modo, a organização define melhor os objetivos e/ou os procedimentos para alcançá-los.

A evolução dos sistemas administrativos de planejamento se deve aos diferentes tipos de respostas dadas pelas empresas aos desafios apresentados no ambiente. Fischmann (1987) *apud* Carvalho (2004, p. 37) elenca as seguintes fases históricas:

1^a) Fase do planejamento pré-estratégico, que envolve dois elementos: o planejamento financeiro através da elaboração de orçamentos anuais e o planejamento a longo prazo, composto de projeções para um período maior.

2^a) Fase do pensamento estratégico que envolve tanto o planejamento como a administração estratégica.

2.3.1 Planejamento a longo prazo

Sobre a primeira fase, Lopes (1978, p. 7) relata que, o começo do Século XX, com o surgimento das grandes empresas, base da nova estrutura industrial, foi um ambiente favorável para Fayol introduzir os conceitos da administração planejada, assegurando que “um plano de ação é, ao mesmo tempo, o resultado desejado, a linha de ação a ser tomada, as etapas a atravessar e suplantar e os métodos a usar”.

À época, a preparação do plano de ação era um dos mais difíceis e importantes assuntos de qualquer empresa e envolvia todos os departamentos e todas as funções. Cabia ao administrador tomar a iniciativa do plano, indicar seus objetivos e missões, fixar a participação de cada departamento nas tarefas comuns, coordenar e harmonizar o todo e, por fim, decidir a conduta a ser seguida. Entretanto, devido à pouca flexibilidade e maleabilidade das empresas em se adaptarem às novas condições de mercado, a prática se limitava à fixação de objetivos e ao controle financeiro, por intermédio de planos de curto prazo, usualmente de 12 meses (LOPES, 1978, p. 8).

Conforme Ansoff e McDonnell (1993, p. 26), no período de 1900 a 1930, denominado de ‘produção em massa’, a atividade industrial se preocupava com o refinamento e aperfeiçoamento dos mecanismos de produção, os quais reduziam o custo unitário dos produtos. Assim, a empresa teria sucesso se oferecesse um produto de preço mais baixo. Embora houvesse problemas a serem resolvidos, não havia preocupação com desafios estratégicos, talvez porque as fronteiras dos setores industriais estivessem bem delineadas e muitos deles oferecessem oportunidades de crescimento.

Incentivos à diversificação em novos ambientes atraíam apenas as empresas mais aventureiras, pois as demais, em sua maioria, estavam contentes com suas próprias perspectivas de crescimento. Por isso, o enfoque gerencial voltava-se à eficiência dos mecanismos de produção. Mas a partir da década de 30, o mercado e os grandes complexos industriais forçaram o aperfeiçoamento das técnicas de planejamento, tendo em vista que a flexibilidade e liberdade de movimentos nas grandes indústrias limitaram-se pela produção em massa e pelo volume de capital cada vez maior, alocado aos novos programas.

No início da década de 30, a política de modelos múltiplos da General Motors desbancou os modelos padronizados da Ford, marcando a era do marketing em massa, sendo que as promoções, propaganda, esforços de venda e outras formas de influenciar o consumidor passaram a ser preocupações prioritárias da administração. Para Ansoff e McDonnell (1993, p. 27), esta orientação para o marketing representou “uma transição, de uma perspectiva voltada para dentro, a uma visão aberta e extrovertida”. Além disso, transferências de poder e disputas por poder tornaram-se comuns dentro das empresas.

Em função disso, o universo temporal do planejamento definido para o início do século não servia mais às necessidades das empresas, que cresciam e apresentavam técnicas de produção mais sofisticadas, de forma que os administradores viram a necessidade de dividir o planejamento em três etapas assim definidas: longo prazo, médio prazo e curto prazo (LOPES, 1978, p.9).

Baseando-se nos estudos de Gluk, Kaufman e Walleck (1981), Tavares (2000, p. 20-23), ao apresentar uma cronologia da evolução da gestão estratégica, aborda as várias fases do planejamento e suas ênfases, como demonstrado na Figura 3. Embora esta cronologia seja diferente da evolução dos sistemas de administração apresentada por Ansoff (1993, p. 36), uma vez que não faz referência clara ao período inicial do Séc. XX, suas considerações sobre o planejamento financeiro, que prosperou na década de 50 nos Estados Unidos e começou a ser aceito no Brasil nos anos 60, são importantes. Por ser considerado simples e eficiente, o orçamento era o principal instrumento do planejamento organizacional. Este se baseava na previsão de receitas, na estimativa dos vários gastos e sua classificação e agrupamento em rubricas.

Elaborado sob a ótica de um sistema fechado, o planejamento se preocupava apenas com o ambiente interno da organização, enfatizando a definição e controle dos gastos orçados para o período de um ano.

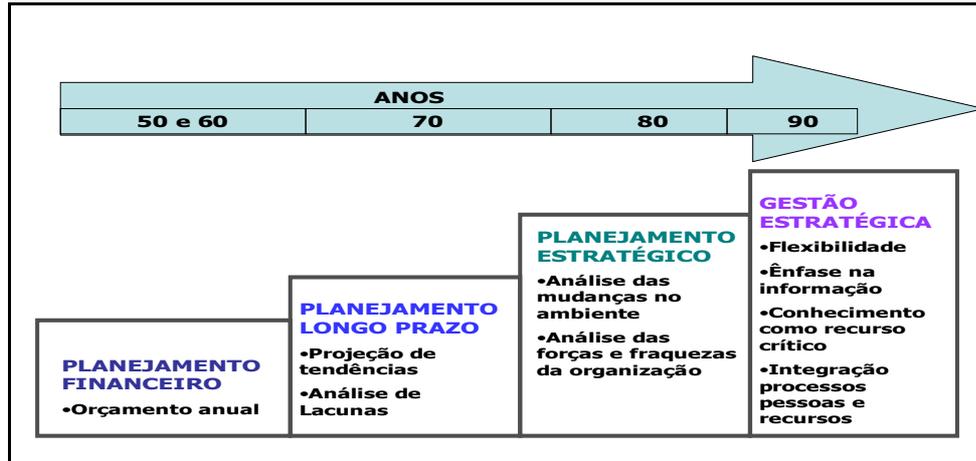


FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DO PLANEJAMENTO
 FONTE: TAVARES (2000, p. 23)

Após a estimativa de receitas, os gastos projetados tinham como base os gastos incorridos no passado, na expectativa de que ocorreriam novamente. A cultura organizacional da época era cumprir o orçamento. Assim, gastos desnecessários eram realizados com o objetivo de se evitarem cortes no futuro. Uma crítica ao planejamento financeiro é sua orientação pela disponibilidade financeira, pois em sua metodologia os gestores deveriam primeiro levantar os recursos financeiros, por meio da previsão de receita, e posteriormente definir como gastar essa receita. Outra crítica é que o ato de gastar desnecessariamente para cumprir o orçamento premiava a ineficiência e incentivava o comportamento desperdiçador (TAVARES, 2000, p. 24).

Até a década de 50, o ritmo de mudanças na sociedade era relativamente lento e uniforme. A conjuntura social política, econômica e cultural, de relativa estabilidade, também contribuiu para que muitas empresas preservassem uma forte relação com seu fundador ou patriarca, estabelecida desde a época da fundação.

Entretanto, a progressiva turbulência ambiental começou a exigir novas estruturas organizacionais e novos tipos de liderança, criando-se então sistemas de apoio interno à estratégia, em que surgiram novos métodos de planejamento, os quais inicialmente eram adotados por grandes corporações e posteriormente foram aplicados com adaptações em organizações públicas e organizações de menor porte.

A adoção das novas formas de planejamento transitava entre crises, problemas e conflitos internos às organizações além do aumento das incertezas ambientais ditadas por um mercado cada vez mais competitivo e pela busca de

excelente desempenho. Mas depois da Segunda Guerra, o planejamento a longo prazo passou a ter crescente importância por vários fatores, alguns dos quais muito relevantes, segundo Lopes (1978, p. 9-12):

- a) Novas e poderosas armas auxiliares no processo decisório: teoria das probabilidades, simulação por computador, programação matemática, análise de sistemas, pesquisa operacional, modelos econométricos, entre outras.
- b) Longo surto industrial: constante crescimento nas economias dos países livres (EUA), reconstrução da Europa e relativa estabilidade política favoreceram a evolução da economia mundial como um todo, contribuindo para o surgimento de um apreciável número de empresas.
- c) Rigidez da empresa moderna: as empresas conseguiram uma notável redução nos custos dos produtos pela produção em massa e, portanto, de seus preços unitários. Mas por outro lado tal fato acarretou considerável incremento nos investimentos em ativo fixo, retirando-lhes a flexibilidade e maleabilidade dos velhos tempos.
- d) Abandono da política de obediência às leis de mercado: o planejamento surgiria necessariamente pela diminuição de intensidade das leis de mercado livre, ou seja, as necessidades do consumidor devem ser antecipadas por meses ou anos. Com o aumento do ciclo produtivo e a obrigação decorrente de imobilizar capital em larga escala, a empresa deve tomar medidas necessárias para que o bem por ela produzido venha a ser adquirido por um preço que lhe seja conveniente.
- e) Progressivo afastamento dos altos administradores da rotina diária e maior dedicação ao processo de planejamento: [...] A função do alto administrador é questionar o futuro e a validade das missões, objetivos e linhas de ação selecionadas.

A combinação de todos esses fatores contribuiu para a necessidade de planejamentos mais racionais e por períodos mais longos, levando também a maioria das empresas americanas e européias, grandes e médias, a manterem em sua estrutura organizacional um departamento voltado exclusivamente às atividades do planejamento a longo prazo. O processo de planejamento denominado “Planejamento Integrado”, segundo Lopes (1978, p. 15), foi construído a partir de adaptações de um diagrama elaborado por Steiner². Este representava um denominador comum de outros modelos teóricos, pois continha os fundamentos e fluxos de planejamento praticados pela maioria das empresas.

Para Lopes (1978, p. 15), o Modelo Conceitual de Planejamento Integrado resultou do sistemático aperfeiçoamento da técnica de planejamento. Este modelo indicava que todos os componentes deveriam estar em sincronia e seqüencialmente ajustados. Além de absorver os fatores fundamentais do planejamento, o modelo

² Steiner, George A. Top management Planning, (1969, p. 33). Vale destacar que os autores Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p.46), apresentam o diagrama completo como Modelo Steiner de Planejamento Estratégico.

permitia a expansão, a subdivisão e a incorporação de outros componentes, possibilitando uma visão descritiva do estágio (atual) do processo.

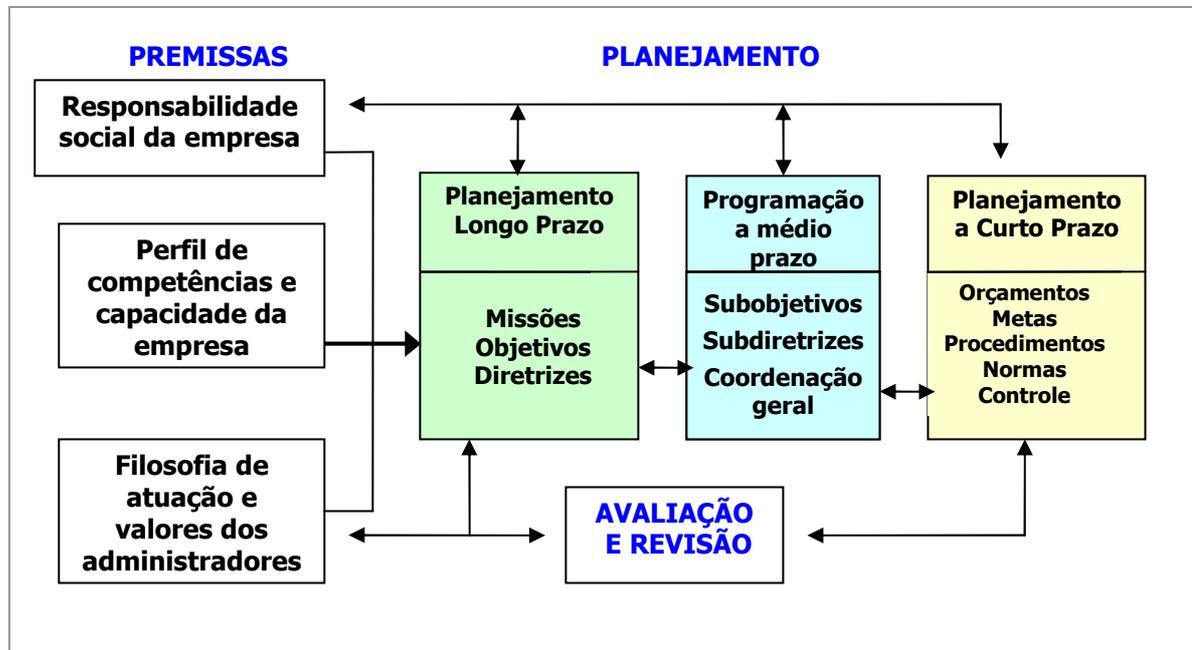


FIGURA 4 – PLANEJAMENTO INTEGRADO
 FONTE: LOPES (1978, p. 16)

O modelo de Planejamento Integrado, ilustrado na Figura 4, inicia-se nas premissas ou proposições fundamentais sobre as quais se estrutura todo o processo de planejamento:

a) A *Responsabilidade Social* trata do relacionamento sociedade-empresa, ou seja, “a sociedade espera não só, que a empresa se ajuste ao sistema jurídico em vigor, que se atenha às normas éticas corriqueiras, que se subordine aos indispensáveis controles, mas também que, muitas vezes, e sempre que solicitada pelas circunstâncias, ela se proponha a adotar medidas objetivando a consecução de objetivos sociais, de caráter não econômico”.

b) A segunda premissa, *Perfil de Capacidade da Empresa*, consiste em identificar a posição atual e o potencial da organização, após terem sido avaliados cuidadosamente seus pontos fortes e fracos, vantagens e desvantagens. Primeiramente, analisa-se a capacidade interna e depois os fatores de influência externa. O resultado dessa análise resultaria na definição das competências, dos recursos, das características individuais que somadas às demais premissas condicionariam a orientação geral e o destino da empresa, detalhados no planejamento integrado.

c) A terceira premissa, *Filosofia de Atuação e Valores do Administrador*, relaciona-se aos valores pessoais do administrador. “Os Valores, ideologias, concepções, filosofias, temperamento, caráter e mentalidade são grandezas intangíveis que criação, experiência, educação e relacionamento vão, vagarosa, mas consistentemente desenvolvendo e moldando em cada pessoa, num infindável processo de influência”. O conjunto desses valores, denominados preferências, leva o administrador a escolher o caminho a ser trilhado pela empresa e são elas as responsáveis pela tendência e inclinação geral dos negócios da empresa.

Conhecendo o conteúdo das premissas que norteavam o processo de planejamento, podemos inferir que, embora tenham se passado quase trinta anos, elas fazem parte da gestão empresarial atual. Observa-se também que o modelo reflete a divisão temporal do processo de planejamento com suas respectivas atividades, em que os subobjetivos e as subdiretrizes dizem respeito às ações que devem ser tomadas a médio prazo, como, por exemplo, a construção de uma nova fábrica para que a empresa possa, em determinado número de anos, aumentar sua participação no mercado. Nesse modelo, o orçamento tem duas características: a função de previsão e estabelecimento de níveis operacionais padrão e a função (mais importante) de instrumento ideal de controle de performance da empresa.

O processo de planejamento compreende um fluxo contínuo de atividades: estabelecem-se os objetivos e diretrizes de amplo espectro, condiciona-se a programação a médio prazo e conduzem-se as metas e procedimentos a curto prazo. A fase de implementação percorre um caminho contrário, pois à medida que as metas vão sendo cumpridas, viabilizam-se os subobjetivos. Por essa razão, o modelo apresenta ligações em ambos os sentidos entre todos os seus componentes indicando a alimentação e/ou a retroalimentação permanente. A avaliação procura destacar os desvios dos valores projetados quando comparados aos números realizados e explicar as razões e motivos pelos quais eles ocorrem. Assim, a fase de revisão tem subsídios para que sejam corrigidos, nos diversos componentes do processo, os fatores responsáveis pelos desvios do processo (LOPES, 1978, p. 26-50).

Ainda em relação ao planejamento de longo prazo, Ackoff (1976) citado por Tavares (2000, p. 24) afirma que este se baseava na crença de que “o futuro pode ser melhorado por uma intervenção ativa no presente”. Como a economia americana encontrava-se em estabilidade tanto no crescimento quanto na manutenção de seus

indicadores, era possível estimar o futuro com base nas projeções de indicadores atuais e passados.

A função do planejamento a longo prazo era preencher uma lacuna existente entre as projeções do desempenho da organização, indicando o que poderia acontecer se nada fosse feito (projeção pessimista); em que estágio ela deveria chegar se todas as aspirações fossem cumpridas (projeção desejável ou otimista); e outra mostrando em que estágio a empresa deveria efetivamente chegar em função da realidade (projeção planejada).

Em função da rapidez nas mudanças ambientais, essas técnicas de projeções deixaram de ser atrativas por não possibilitarem a previsão das discontinuidades causadas por fenômenos do mercado e do ambiente. Assim surgiu a necessidade de delinear o futuro por meio de atitudes proativas. Essa nova abordagem ficou conhecida como planejamento estratégico.

2.3.2 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico corresponde à segunda fase da evolução dos sistemas administrativos de planejamento. Como visto anteriormente, está associado à inserção da estratégia no ambiente empresarial, como forma de orientação para a posição da empresa no futuro.

As definições de planejamento estratégico provavelmente sejam tantas quantos forem os autores que escrevem sobre o assunto. Para definir plano estratégico, Ansoff (1977, p. 184) parte da definição ampla e descritiva dada por Drucker (1959) para o planejamento empresarial:

Um processo permanente de tomada de decisões empresariais correntes, em bases sistemáticas e com o melhor conhecimento possível sobre os seus aspectos futuros, organizando sistematicamente os esforços exigidos para executá-las e comparando os resultados dessas decisões às expectativas por meio de um “feedback” sistemático e organizado.

A tomada de decisões correntes, a preparação de programas de execução e comparação dos resultados são os elementos de destaque nesta definição. Para a tomada de decisões empresariais, Ansoff (*op. cit.*) considera necessário o

desenvolvimento de regras e propõe a elaboração de um documento que “organize sistematicamente os esforços” demandados pela implantação da decisão, o qual denomina **orçamento estratégico**, que é definido como:

Uma escala de implantação de decisões no tempo. É formado por um **orçamento de atuação**, que é um programa de ações a serem realizadas e etapas a serem cumpridas, e um **orçamento de recursos**, uma escala de aplicações de recursos no tempo (em termos de fundos, recursos humanos, instalações e capital acionário) para apoiar o desempenho previsto. Uma terceira parte importante do orçamento é uma previsão dos resultados a serem alcançados [...].

Nesse conceito, o autor usa o termo orçamento para chamar a atenção, provavelmente porque o orçamento era o tema principal da época, mas o sentido que ele quer inculcar é o de “plano estratégico”. Nesse contexto, o autor sente a necessidade de enfatizar quatro aspectos que, na prática, ocorrem de maneira diferente do conceito de plano estratégico e do planejamento empresarial de Drucker. Em primeiro lugar, que os planos escolhidos pela empresa não sejam simples cronogramas, mas que tenham sido submetidos a análises contendo hipóteses sobre os fatores sobre os quais a empresa não tem controle, como, por exemplo, as tendências da economia, da indústria, do clima político e dos preços. Em segundo lugar, as decisões tomadas devem ter um enunciado que inclua a descrição da análise empregada para tal decisão. Em terceiro lugar, a comparação entre os resultados alcançados e previstos deve ser feita para melhorar o planejamento futuro, no que diz respeito às hipóteses, técnicas, método de análise e busca de alternativas e regras de decisão. O foco da comparação não deve ser apenas uma forma de corrigir o controle quando surgem as discrepâncias. Finalmente, as empresas (pessoas) precisam ter e demonstrar interesse em elaborar um plano estratégico, analisando e programando as decisões estratégicas, porque essa atitude favorece o planejamento (ANSOFF, 1977, p. 185).

Já Crozatti (1997) define o planejamento estratégico como:

Processo de gestão pelo qual a organização identifica ou constrói o cenário em que atua, as oportunidades e ameaças, suas forças e debilidades, como resultado da análise das variáveis ambientais, produzindo diretrizes estratégicas que orientem o cumprimento da missão e garantam a continuidade da empresa.

Para o autor, é o processo de planejamento que melhor atende as empresas nas suas necessidades de diretrizes e planos, além de executar dupla função. Na

primeira, busca as melhores formas de ação (diretrizes) para enfrentar as turbulências ambientais; na segunda, por se “constituir em um ritual de escopo e abrangência em todo processo de gestão”, direciona a organização a pensar e repensar sobre sua própria identidade.

Conforme Anthony e Govindarajan (2002, p. 381), os gestores mais competentes dedicam um tempo considerável planejando o futuro, o que poderá resultar em um consenso informal sobre os rumos da empresa no futuro ou uma estrutura formal de planos definidos, dependendo do tamanho e da estrutura da empresa. Assim, os planos formais são chamados planos estratégicos e o processo de elaboração e revisão desses planos é denominado de planejamento estratégico, que representa “o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes”.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 382), existem diferenças entre formulação de estratégias e planejamento estratégico, sendo ambas atividades distintas do processo de gestão. *Formulação de estratégias* significa o processo pelo qual se decide desenvolver uma estratégia, enquanto *planejamento estratégico* é o processo pelo qual se decide como implementar uma estratégia, cuja descrição deverá constar do plano estratégico. No Quadro 1, podem-se observar as principais diferenças entre os dois processos.

PROCESSO DE FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS	PROCESSO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO
A administração define os objetivos da empresa e as estratégias para atingir esses objetivos. Ex: uma fábrica de produtos industriais decide fabricar também produtos de alto consumo.	Considera os objetivos e estratégias aprovadas e procura desenvolver programas para o cumprimento eficiente e eficaz das estratégias. Ex: diversificar pela aquisição de instalações já existentes ou construir instalações; qual linha de produtos fabricar ou comprar os produtos dessas linhas, canais e marketing entre outros.
Inclui um exame preliminar dos programas que devem ser adotados para atingir os objetivos	Estudos e levantamentos feitos durante o processo podem indicar a conveniência de alterar os objetivos e estratégias.
É uma atividade e que a criatividade e a inovação devem ser fortemente encorajadas.	Tende a se tornar institucionalizado inibindo atividades criativas.
Não é sistemática; as estratégias são reexaminadas mediante a presença de riscos ou oportunidades.	É sistemático, pois existe um processo anual com procedimentos e prazos definidos.

QUADRO 1 – DIFERENÇAS ENTRE OS PROCESSOS DE FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS E DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

FONTE: A autora com base em ANTHONY e GOVINDARAJAN (2002, p. 382-383)

Em muitas empresas, os objetivos e as estratégias podem não ser apresentados claramente ou comunicados explicitamente aos executivos que delas necessitam para balizar suas decisões. Por isso, no processo de planejamento estratégico formal, um dos passos mais importantes consiste na elaboração da descrição dos objetivos e estratégias, buscando a pormenorização necessária para enquadrar a tomada de decisão.

A formalização do planejamento estratégico proporciona às empresas, segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 384-386), vantagens e limitações:

Vantagens:

- a) Uma estrutura para a elaboração do orçamento anual: um orçamento vincula recursos para o ano seguinte e é essencial que estes sejam vinculados aos rumos que a empresa tomará para os vários anos seguintes. Por isso, o PE facilita a elaboração de um orçamento operacionalmente efetivo;
- b) Um instrumento de aperfeiçoamento de executivos: induz os executivos a pensar em estratégias e suas implementações;
- c) Um mecanismo para levar os executivos a pensarem a longo prazo;
- d) Alinhamento dos executivos com as estratégias da empresa: os debates, as discussões e as negociações que ocorrem auxiliam a aclarar as estratégias da empresa, a unificar e a alinhar os executivos com as estratégias, mostrando as implicações destas, a cada um deles;
- e) Auxílio para a definição de estratégias de longo prazo.

Limitações:

- a) Pode se transformar numa atividade burocrática de preenchimento de formulários, divorciado do pensamento do planejamento estratégico;
- b) Ao criar um departamento de planejamento estratégico e delegar responsabilidade pela preparação do plano, a empresa está tratando o planejamento estratégico como uma atividade de linha. O número de pessoas envolvidas com o planejamento estratégico deve ser mínimo e estas devem exercer a função de catalisadores, de expositores e de auxiliares do processo.

- c) Consome tempo e é dispendioso. O tempo dedicado pela alta administração e pelos executivos de outros níveis da empresa tem um custo significativo.

Para os autores, o processo de planejamento estratégico formal é desejável naquelas empresas em que a alta administração esteja convencida de sua importância. Caso contrário, o planejamento estratégico pode se tornar um exercício de pouco impacto no processo real de tomada de decisões.

Porém, Carvalho (2004) apresenta um estudo de práticas de planejamento estratégico e sua aplicação em organizações do terceiro setor e Terence (2002) propõe um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento estratégico para as pequenas empresas. Assim, pode-se inferir que Planejamento Estratégico constitui-se numa ferramenta a ser adotada pelas organizações de modo geral, desde que desejado pela administração e feitas as adequações necessárias.³

Carvalho (2004, p. 38-40) afirma que o planejamento estratégico pode ser concebido sobre três aspectos: a arquitetura, o modelo e a condução do planejamento. A arquitetura define qual o nível da organização em que o planejamento será feito, podendo ser elaborado para a corporação como um todo, ou se existirem diferentes unidades estratégicas de negócios (UENs), poderá ser desenvolvido para cada uma delas de forma independente, ou ainda os planos podem tomar como foco apenas uma área funcional dentro de determinada UEN. No segundo aspecto, discute-se o modelo do planejamento estratégico que vai definir o processo a ser percorrido durante a definição e a gestão da estratégia.⁴

O terceiro aspecto trata da forma de execução do PE, para a qual, em geral, as empresas contam com um consultor que coordena as discussões de uma equipe de planejamento interna. Deve haver preocupação com o nível de intensidade adequado para cada empresa, pois não é sensato aplicar um processo extensivo quando a organização requer apenas um planejamento breve, ou seja, apenas uma

³ Stoner (1985, p. 81-87) diz que as organizações diferem em sua orientação para o planejamento estratégico e listas quatro fatores que afetam a forma que as organizações estruturam suas atividades de planejamento: o tamanho da organização; administração centralizada ou descentralizada; a natureza do produto ou serviço e o estilo de administração dos altos executivos. Assim, ele apresenta um resumo de estudos sobre o planejamento estratégico em empresas grandes e diversificadas; em pequenas empresas e em organizações sem fins lucrativos.

⁴ Um estudo realizado por Fischmann (1987) identificou numa revisão da produção de mais de 20 autores na década de 70 e início dos anos 80, a existência de diversos modelos possíveis com seqüência e quantidades de passos diferentes, sendo alguns mais flexíveis, outros com o ponto inicial do processo obrigatoriamente numa determinada atividade, com pouca ou nenhuma variação de percurso (CARVALHO, 2004, p.41).

direção para o consenso entre a diretoria e a equipe acerca da missão ou uma articulação do planejamento com objetivos e metas gerenciais e operacionais.

Discorrendo sobre a metodologia de elaboração de planejamento estratégico, Crozatti (1997, p.?) afirma que não existe “uma receita pronta para o Planejamento Estratégico. A realidade de cada empresa é que determinará a melhor seqüência de fases, bem como o envolvimento das pessoas”. A seqüência das fases e o envolvimento dos diversos níveis organizacionais devem ser adequados à capacidade de cada participante ou gestor, das contribuições efetivas nas análises e discussões, com vistas às diretrizes que deverão ser validadas.

Terence (2002, p. 27-46) analisa e apresenta as metodologias propostas por cinco autores para a elaboração do planejamento estratégico, que estão resumidas no Quadro 2. Para ela, existem poucas diferenças conceituais nas metodologias, e embora a forma e a ordem de apresentação do processo estratégico sejam diferentes, existe certo consenso quanto às etapas e atividades necessárias ao desenvolvimento do processo.

Fischmann (1987)	Oliveira, D. (1991, 1998)	Certo e Peter (1993)r	Bethem (1998)	Tompson Jr & Strickland (2000)
Avaliação das necessidades e possibilidades				
Análise do ambiente	Sustentação da estratégia empresarial	Análise do ambiente	Estabelecimento dos objetivos	Desenvolvimento da visão /missão estratégica
Definição dos objetivos e metas	diagnóstico estratégico missão da empresa cenários estratégicos identificação de objetivos	Estabelecimento da diretriz organizacional missão e objetivo		Estabelecimento dos objetivos
Formulação de estratégias alternativas	Formulação da estratégia empresarial	Formulação da estratégia	Estabelecimento das estratégias	Elaboração da estratégia
Estabelecimento de critérios	Formulação e seleção das estratégias alternativas		Elaboração do plano estratégico	
Seleção de estratégias	Escolha das estratégias			
Implementação da estratégia	Implementação das estratégias	Implementação da estratégia	Execução e implantação das ações necessárias	Implementação e execução da estratégia
Execução do plano estratégico				
Avaliação e Controle	Controle e Avaliação das estratégias	Controle estratégico		Avaliação, revisão, correções

QUADRO 2 – ETAPAS DAS METODOLOGIAS PARA O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO
 FONTE: TERENCE (2002, p. 47)

O planejamento passou por muitas transformações nas últimas décadas do século XX, mas sempre com objetivo de contribuir para existência e sobrevivência das empresas. Pode-se dizer que o planejamento nas organizações viabiliza o estabelecimento de uma direção, definição do curso de ação, assim como a obtenção da cooperação de seus membros em torno das diretrizes formalizadas. O processo de planejamento nas organizações percorre várias fases até a sua implementação efetiva; portanto é um processo amplo. Deve buscar informações de todas as áreas, visando à efetiva participação de todos em sua realização. Nas várias fases do planejamento podem ser encontradas oposições ou resistências em virtude das mudanças que ocorrem nos ambientes interno e externo. Porém, a missão e a continuidade são objetivos permanentes a serem perseguidos pela empresa, frutos de um planejamento que antecede a todos os demais objetivos.

2.4 O PROCESSO DE PLANEJAMENTO

O processo de planejamento pode ser estudado sob diversas abordagens. Esta seção apresenta o processo de planejamento tradicional, com base nas obras de Stoner (1985), Chiavenato (1999), Figueiredo e Caggiano (1997), Lunkes (2003), Padoveze (2004), Oliveira D. (2004) e Frezatti, (2006). A justificativa para a inclusão do termo “tradicional” se baseia no fato de que estes autores não apresentam o processo de planejamento sob uma filosofia específica ou peculiar de gestão, como, por exemplo, a “Gestão Econômica” (GECON), mas sim como planejamento empresarial fundamentado no ciclo planejamento-execução-controle.

O processo de planejamento, segundo Steiner (1969) *apud* Oliveira D. (2004, p. 34), apresenta cinco dimensões que possibilitam visualizar sua amplitude e abrangência, as quais correspondem:

- 1^a) Ao assunto abordado: que pode ser produção, pesquisa, novos produtos, finanças, marketing, instalações e recursos humanos;
- 2^a) Aos elementos do planejamento: entre os quais podem ser citados propósitos, objetivos, estratégias, políticas, programas, orçamentos, normas e procedimentos, entre outros;
- 3^a) À dimensão de tempo do planejamento, que, pode ser, por exemplo, de longo, médio, curto prazo.

- 4ª) Às unidades organizacionais onde o julgamento é elaborado, e nesse caso, pode-se ter planejamento corporativo, de subsidiárias, de grupos funcionais, de divisões de departamentos, de produtos etc.;
- 5ª) Às características do planejamento representadas por complexidade ou simplicidade, qualidade ou quantidade, planejamento estratégico ou tático, confidencial ou público, formal ou informal, econômico ou caro.

Esses aspectos não são mutuamente excludentes e nem representam linhas demarcatórias, mas permitem uma compreensão de sua abrangência. O processo de planejamento, sendo um modo salutar de pensar, deve provocar questionamentos tais como ‘o que fazer’, ‘como’, ‘quando’, ‘quanto’, ‘para quem’, ‘por que’, ‘por quem’ e ‘onde’. Assim, o propósito ou objetivo do planejamento pode ser considerado o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, que proporcionem uma situação viável para se avaliarem as implicações futuras de decisões presentes, em relação aos objetivos empresariais. O exercício sistemático do planejamento tende a reduzir a incerteza envolvida no processo decisório e conseqüentemente provoca o aumento da probabilidade do alcance dos objetivos, desafios e metas estabelecidas pela empresa, contribuindo para o processo de gestão.

Considerando que a finalidade do processo de gestão (PADOVEZE, 2004, p. 26) é permitir que a empresa alcance seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na declaração da visão empresarial. A Figura 5 detalha o conjunto dos processos decisórios e necessários, não se limitando apenas ao planejamento estratégico, mas abrangendo também o planejamento operacional, assim como as fases de execução e controle.

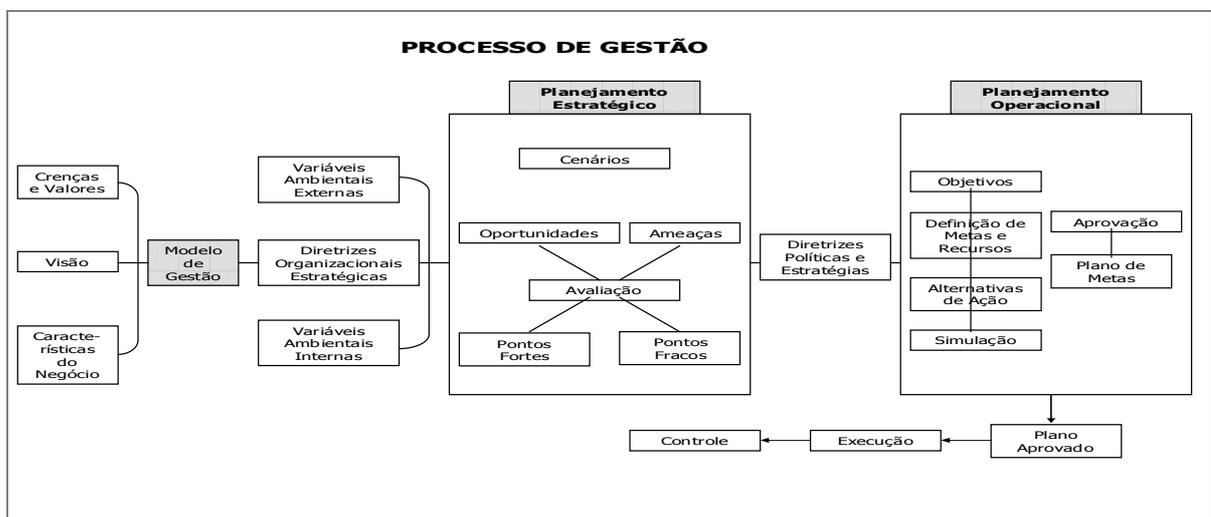


FIGURA 5 – UMA VISÃO ANALÍTICA DO PROCESSO DE GESTÃO
 FONTE. PADOVEZE (2005, p. 29)

Ao planejar, as empresas estão decidindo antecipadamente, o que significa que fazem a opção por alguma alternativa em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação de risco, entre outros fatores. Conforme Frezatti (2006, p. 8), essa “visão de decidir antecipadamente é proativa no que se refere ao processo de gestão de certa organização”.

Ansoff (1977, p. 4) classifica as decisões em três tipos:

- 1) **As estratégicas** se referem às relações entre a empresa e seu ambiente. Estão relacionadas à busca de soluções para os problemas externos referentes à composição de seus produtos ou serviços e os mercados onde a empresa os coloca. Com a finalidade de otimizar estas decisões, deve ser selecionado um ou mais indicadores financeiros de longo prazo (Retorno sobre o Investimento – ROI, EVA, lucros distribuídos). Essas decisões precedem as demais e acontecem numa seqüência temporal.
- 2) **As administrativas** relacionam-se com a estrutura dos recursos da empresa para obter um desempenho otimizado. Envolve decisões sobre a organização, sobre a obtenção e desenvolvimento de recursos, resolução de conflitos entre objetivos pessoais e institucionais e interações entre variáveis econômicas e sociais.
- 3) **As operacionais** dizem respeito aos objetivos e metas em nível operacional, como níveis de preço e produção, níveis de operação, políticas e estratégias de marketing e de pesquisa e desenvolvimento.

As três decisões são importantes para o desenvolvimento das atividades empresariais. Segundo Fischmann (1995) citado por Frezatti (2006, p. 9), as decisões estratégicas exigem eficácia, enquanto as administrativas e operacionais se preocupam com o aumento da eficiência. Para o autor, o processo de planejamento como objetivo abrange o processo em sua totalidade, envolvendo o plano estratégico, o plano administrativo e o plano operacional.

Existem diferentes tipos de planejamentos, posicionados em diferentes níveis hierárquicos na organização. Conforme observado por Chiavenato (1999), Terence (2002), Lunkes (2003) e Oliveira, D. (2004), apontam-se três níveis de planejamento:

- 1) **Planejamento estratégico:** processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada (OLIVEIRA, D. 2004, p. 47).

- 2) **Planejamento tático:** é o planejamento a médio prazo que enfatiza as atividades correntes das várias partes ou unidades da organização e representa a tradução e interpretação das decisões estratégicas em planos concretos em nível departamental (CHIAVENATO, 1999, p. 228).
- 3) **Planejamento operacional:** representa um plano detalhado para as operações indicando como devem ser administradas as operações do dia-a-dia (LUNKES, 2003, p. 17).

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 32) entendem que o processo de gestão se realiza através do planejamento estratégico; do planejamento operacional, da programação, da execução e controle. Para Padoveze (2004, p. 26), o planejamento subdivide-se em duas fases: planejamento estratégico e planejamento operacional, sendo incorporada uma etapa adicional ao planejamento operacional denominada 'programação', a qual tem como tarefa finalizar o planejamento das operações. As funções de cada fase são:

Planejamento estratégico: etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro. Trata da definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, realizam-se as leituras dos cenários do ambiente e da empresa, confrontando-se as ameaças e oportunidades dos cenários vislumbradas com os pontos fortes e fracos da empresa.

Planejamento operacional: define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Se realiza pela elaboração dos planos alternativos de ação, capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa, e pelos respectivos processos de avaliação e aprovação.

Programação: é a fase de replanejamento a curto prazo, adequando-se às expectativas, em face das alterações dos ambientes externo e interno. Consiste na ordenação das necessidades, meios, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais necessárias para executar o plano operacional.

Execução: é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem devendo estar em coerência com o planejado e programado.

Controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas.

Apesar das diferenças nas fases do processo de planejamento apresentadas pelos autores, duas delas são comuns: **o planejamento estratégico** e **o planejamento operacional**, assim como são similares as funções de cada um. O **planejamento tático**, citado pelo primeiro grupo de autores como uma fase específica, está subentendido como integrante do planejamento operacional apresentado pelo segundo grupo de autores. Na Figura 6 pode-se observar o inter-relacionamento dos três tipos de planejamento.

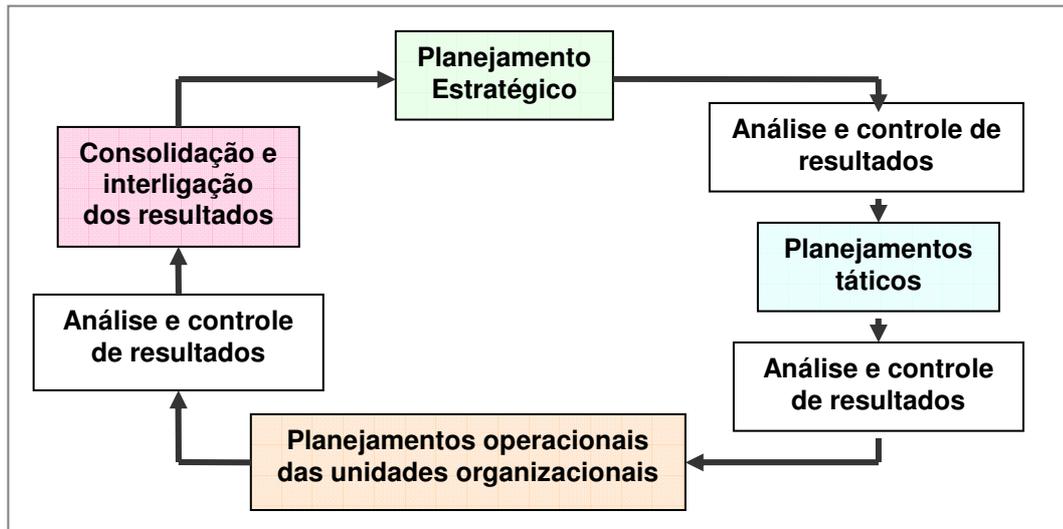


FIGURA 6 – INTER-RELACIONAMENTO DOS PLANEJAMENTOS
 FONTE: OLIVEIRA, D. (2004, p. 47)

As fases de execução e controle devem estar presentes em todas as fases do planejamento, ou seja, é preciso que as estratégias sejam executadas e verificar se atenderam as expectativas; se os planos elaborados pelas áreas intermediárias foram executados e quais resultados; e finalmente executar os planos operacionais, verificando se os recursos necessários foram disponibilizados, se os prazos foram cumpridos e se os resultados correspondem às expectativas.

O planejamento estratégico por si só não irá maximizar lucros, ou seja, de nada adianta definir estratégias e não executá-las no tempo dimensionado, principalmente porque elas estão relacionadas aos objetivos de longo prazo. Segundo Oliveira, D. (2004, p. 47), não existem ações mais imediatas que operacionalizem o planejamento estratégico, senão por meio dos planejamentos táticos e operacionais.

Conforme aponta Frezatti (2006, p. 14-16), muitas empresas afirmam ter um sistema de planejamento empresarial. Entretanto, para algumas as preocupações mais intensas estão ligadas às questões táticas; para outras, há uma difusão da preocupação tanto no processo, quanto no conteúdo. Não há um padrão, isto porque o grau de formalização é uma decisão de cada gestor na sua atividade e cada empresa tem uma visão particular sobre o processo de planejamento. O que importa é o relacionamento entre os elementos componentes do processo de planejamento das organizações, ilustrado na Figura 7.

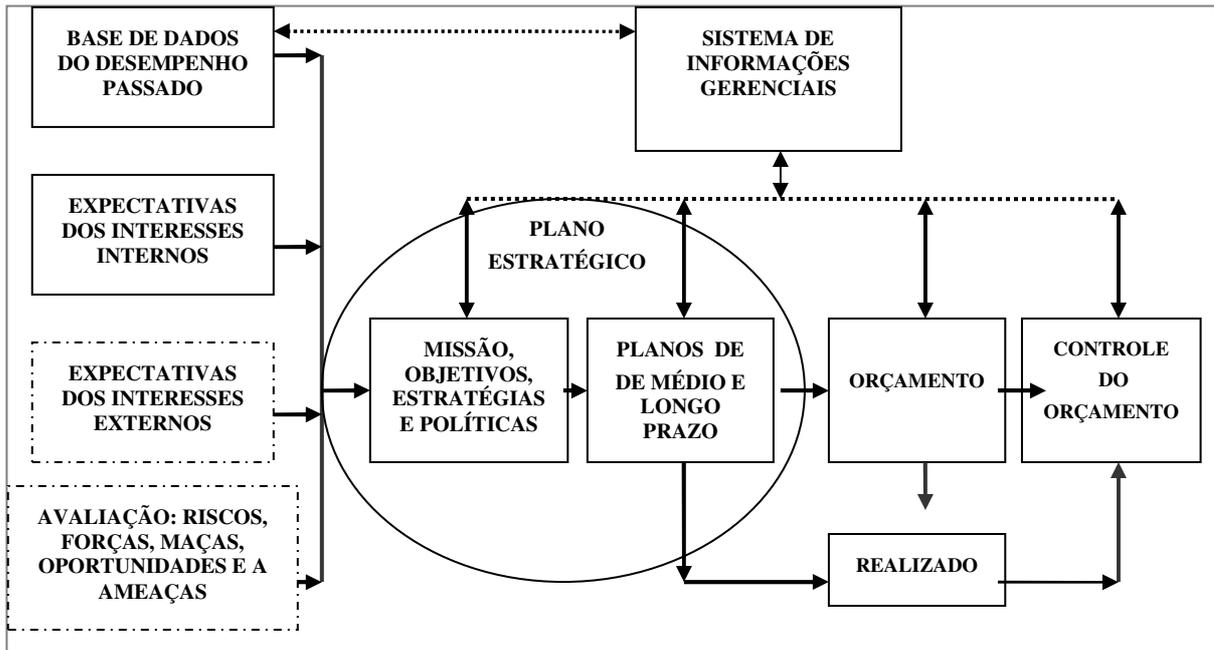


FIGURA 7 – RELACIONAMENTO ENTRE OS ELEMENTOS NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO
 FONTE: FREZATTI, (2006, p. 15)

Neste modelo de planejamento, as funções dos elementos são:

- a) Base de dados: toda organização tem uma base de dados que possibilita o resgate do passado que, se for estruturada e informatizada, viabiliza o processo do planejamento.
- b) Os interesses dos acionistas (retorno do investimento), dos clientes (qualidade, preço, garantias), da comunidade (responsabilidade social), do governo (impostos), sindicato (salários, garantia de empregos), entre outros, são agentes externos que mais pressionam os gestores (agentes internos).
- c) Os interesses internos interagem com o interesse dos agentes externos, pois gestores geralmente têm suas próprias expectativas financeiras, aspirações de carreira e de poder, e se forem afetados pelas pressões dos agentes externos, podem interferir na consecução dos objetivos empresariais, para não serem prejudicados.
- d) A visão de longo prazo precede as ações do curto prazo. Nesse momento do plano estratégico, devem ser estabelecidos a missão, os objetivos de longo prazo, as estratégias, políticas, assim como a definição, revisão e ajustes dos planos operacionais.

- e) Definida a visão estratégica do negócio, o próximo passo refere-se à elaboração do orçamento, o qual se torna instrumento de implementação do plano estratégico.
- f) Depois da elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento inicia-se a fase da execução, seguida do controle orçamentário, através do qual a empresa pode monitorar o plano estratégico na dimensão temporal de curto prazo, corrigindo desvios e realimentando o processo de planejamento.

O quadro a seguir resume as características e funções de cada tipo de planejamento.

PLANOS	ESTRATÉGICO	TÁTICO	OPERACIONAL
Análise básica	Mapeamento ambiental e avaliação das forças e limitações da organização	Principais componentes de atividade e áreas específicas para concretizar as decisões estratégicas.	Desdobramento dos planos táticos departamentais em planos operacionais para cada tarefa/atividade
Complexidade	Alta: muitas variáveis em função da análise dos ambientes interno e externo e dos pontos fortes e fracos	Alta ou média, porém com menor número de variáveis consideradas: retorno financeiro, condições do mercado e recursos organizacionais.	Baixa: trabalha com variáveis específicas. Ex: recursos necessários para produção, necessidade de pessoal, fluxos de caixa etc.
Amplitude	Macroorientado aborda toda a empresa	Aborda cada unidade organizacional em separado	Microorientado aborda cada operação separadamente
Responsabilidade pela elaboração	Alta administração: diretores equipes de consultores	Executivos que formularam o planejamento estratégico e gestores departamentais	Chefes de divisão, setores ou áreas que participaram do planejamento tático.
Horizonte de tempo	Longo prazo (3-5 anos)	Médio Prazo (1 ano)	Curto prazo (mês, semestre)
Ênfase	Eficácia	Eficácia	Eficiência
Produto gerado	Plano estratégico: declaração genérica sobre a missão, as crenças, as políticas, definição da estrutura organizacional e do sistema de informações necessário à empresa.	Plano Tático: diretrizes referentes aos planejamentos: mercadológico, financeiro, de produção, de recursos humanos, instalações físicas e para os demais departamentos da empresa.	Plano Operacional: são procedimentos, orçamentos, programações, regulamentos e responsabilidades referentes a cada área ou atividade tais como: planos de vendas, de produção, de despesas, fluxo de caixa etc.

QUADRO 3 – CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL

FONTE: A autora com base em STONER (1985), CHIAVENATO (1999), TERENCE (2002), LUNKES (2003), OLIVEIRA, D. (2004), PADOVEZE (2004) e FREZATTI, (2006)

No planejamento tático, delineiam-se as atividades que devem ser realizadas pelas várias áreas ou setores da organização a médio prazo, geralmente pelo período de um ano, a fim de que a organização obtenha sucesso no decorrer do período estipulado. As políticas para as áreas contemplam um objetivo específico e funcionam como guias gerais de ação para as áreas, oferecendo rumos para as pessoas dentro da organização. Como exemplos de planos táticos Chiavenato (1999, p. 229) cita:

- a) Planos de produção: envolve métodos e tecnologias necessárias, a estrutura física e de pessoal, os equipamentos como suporte para as atividades;
- b) Planos financeiros: envolve a captação e aplicação dos recursos monetários necessários;
- c) Planos de marketing: relacionados às vendas e distribuição dos produtos e serviços no mercado e atendimento a clientes;
- d) Plano de recursos humanos: relacionados ao recrutamento, seleção e treinamento de pessoas nas várias atividades da organização.

O planejamento operacional preocupa-se com as tarefas ou operações individuais, de forma que os planos podem ser constituídos ou elaborados de acordo com a quantidade de áreas e funções dentro da organização. Cada plano pode ter ainda subplanos com diferentes graus de detalhamento. Conforme Chiavenato (1999, p. 231), a ênfase dos planos operacionais está nos meios, ou seja, na eficiência, e embora eles sejam heterogêneos e diversificados, submetem-se a uma mesma classificação:

- 1) **Procedimentos**: constituem-se de uma série de passos que devem ser seguidos para a execução de um plano, portanto são mais específicos que as políticas. Geralmente transformam-se em rotinas e são expressos na forma de fluxogramas ou listas de verificação representando a seqüência de atividades;
- 2) **Orçamentos**: Ex: orçamentos de vendas, de produção, de marketing, de despesas, de investimentos. Devem conter os itens e recursos necessários para estabelecer e coordenar os objetivos das áreas com os objetivos globais da empresa.
- 3) **Programas ou programações**: são planos que combinam duas variáveis: o tempo e as atividades a serem executadas. Os meios utilizados para as programações podem variar desde uma simples agenda, um cronograma

ou a técnica PERT (*Program evaluation Review Technique*), muito utilizada em atividades de produção e projetos de pesquisa e desenvolvimento.

- 4) **Regulamentos:** são os planos relacionados ao comportamento das pessoas na organização, que colaboram para a consecução do objetivo global. Ex: planos de segurança, de prevenção de acidentes, dos horários de atividades etc.

Segundo Stoner, (1985, p. 70), o planejamento não é a única etapa do processo de planejamento, porém é uma atividade na qual o papel da direção é mais crítico. O planejamento feito nos níveis operacionais enfoca as atividades do momento. “A administração eficaz tem que ter uma estratégia e tem que trabalhar no dia-a-dia para levá-la a cabo”.

O planejamento empresarial pode ser entendido como o conjunto de todas as atividades de planejamento desenvolvidas nos três grandes níveis hierárquicos. Enquanto processo decisório e descritivo chega ao seu final quando se formulam os planos, os quais serão executados por meio das ações de cada área ou atividade da organização. Conforme Stoner (1985, p. 93), é nessa etapa que o planejamento passa para outra função administrativa: o controle, o qual é entendido como o processo que procura assegurar a conformidade das ações com os planos. Verifica-se que existe uma relação de reciprocidade entre o planejamento e o controle, pois o controle não será feito sem plano e o plano terá poucas possibilidades de sucesso sem que se faça algum esforço de acompanhamento.

No controle, fazem-se as comparações das informações entre o que está ocorrendo durante a implantação de um plano. Portanto, os dados são reais, com os orçamentos, programas, padrões etc. exigidos e previstos durante as etapas do planejamento. Existindo variações significativas entre os resultados obtidos com os planejados, devem se fazer ajustes:

- 1) Modificar de alguma forma as atividades para que os resultados se aproximem dos exigidos pelo plano.
- 2) Reconsiderar e rever o plano.
- 3) Reavaliar os controles para ter certeza de que eles estão adequados ao plano e aos seus objetivos (STONER, 1985, p. 94).

Com relação aos tipos de controle, Padoveze (2004, p. 127) considera que o orçamento é a ferramenta por excelência de todo o processo operacional, uma vez que envolve todos os setores da empresa. Stoner (1985, p. 94) também atribuiu

essa importância ao considerar “o orçamento o vínculo mais comum entre planejamento e controle”.

Mesmo que o planejamento esteja associado ao controle, faz-se necessário que as duas funções estejam formalmente separadas, ressaltando-se assim a importância de cada uma. Além disso, os empregados são estimulados a tratar com seriedade o controle, e a organização se certifica de que as atividades importantes não estão sendo negligenciadas ou executadas descuidadamente.

Este capítulo teve por objetivo a revisão da literatura sobre a gestão empresarial, o processo de planejamento, seus componentes, a interação desses elementos nas etapas de planejamento, inserindo o orçamento como instrumento de formalização do planejamento. O capítulo seguinte apresenta a fundamentação teórica dos assuntos relacionados ao tema orçamento.

3 FUNÇÃO INFORMATIVA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Este capítulo objetiva apresentar uma breve revisão de literatura sobre contabilidade gerencial e a evidenciação para usuários internos e sistemas de informação, considerando que estes são elementos fundamentais no processo de gestão empresarial.

Estabelecendo que o nascimento da Contabilidade, mesmo que de forma rudimentar, se dá ainda à fase primitiva da humanidade – quando então o homem contava e controlava quantidades de armas, animais, produtos agrícolas e de outros objetos –, Aquino e Santana (1992, p.7) sugerem que o desenvolvimento da evidenciação em contabilidade iniciou-se com o incremento do comércio e a criação de novas formas societárias, uma vez que na origem do comércio europeu havia sempre uma ligação estreita entre empresa e pessoa física do empresário.

Contrariando este posicionamento, Crozatti e Reis (2001, p.10) consideram que a evidenciação é inseparável dos objetivos da Contabilidade, pois “o objetivo da Contabilidade, desde o seu berço, é o de fornecer informações aos seus usuários, através da identificação, da mensuração e da informação do patrimônio e dos eventos econômicos [...]”.

No início da década de 1950, Francisco D’Auria *apud* Aquino e Santana (1992, p. 9) já enfatizava a evidenciação ao distinguir as três funções da Contabilidade: a escritural, a de controle e a expositiva. Na função escritural, o papel era a “recapitulação dos fatos administrativos” para os titulares de um patrimônio, de maneira que estes se inteirassem dos resultados obtidos e da situação do estado sob seu domínio. Por outro lado, a função de controle era exercida pelo balanço patrimonial e pela conta de resultado, os quais, nas entidades públicas e nos empreendimentos de natureza especulativa, representam elementos primordiais na prestação de contas. O autor ressaltou a abrangência da informação contábil ao afirmar que “a função expositiva é objeto de apreciação por várias espécies de pessoas: o administrador, o proprietário, terceiros em relação de negócios, o poder público e a comunidade”.

Conforme Guerreiro (1989, p. 113), a informação é a junção entre o processo contábil e o processo de tomada de decisões. Contabilidade, em sentido mais amplo

e significativo, é “uma função de suprimento de dados ou informação”, a qual, por sua vez, seja de um tipo ou de outro, é necessária a cada estágio do processo de resolução de problema.

O pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com base no estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (IPECAFI), referendado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Instrução Normativa 29/86, acentua igualmente o aspecto da comunicação e revelação de informações ao estabelecer os objetivos da contabilidade afirmando que “a Contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividades, com relação à entidade objeto de contabilização” (FIPECAFI, 2003, p. 48).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 774/94, ao discorrer sobre os objetivos da Contabilidade, observa que

A aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios. (CFC, Res. 774/94, item 1.4).

Sobre as informações quantitativas produzidas pela Contabilidade, o CFC, aponta que estas devem:

Possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível permitindo ao usuário, observar e avaliar o comportamento; comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades; avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos; projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere. (CFC, Res. 774/94 item 1.5).

Ao observar a evolução da ciência contábil e os enunciados apresentados, pode-se dizer que a função de informar, ou seja, a evidenciação nasceu juntamente com a contabilidade, a qual, ainda que de forma rudimentar à época, cumpria o papel de evidenciar àqueles proprietários as variações da riqueza patrimonial.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 10) afirmam que, transcorrendo as várias fases do desenvolvimento da contabilidade, é possível alinhá-las ao surgimento dos vários “interessados - ou *Stakeholders* - na informação contábil”. Para os autores, no alvorecer da contabilidade não havia a separação entre a

pessoa do proprietário e do gerente ou administrador da entidade, provavelmente devido à menor dimensão dos negócios. No entanto, o surgimento do gestor ou gerente como uma figura separada da do proprietário foi motivo de mudança substancial no escopo e na complexidade da contabilidade, principalmente a partir do século XVIII, acentuando-se no século XX com as sociedades por ações.

Considerando que a finalidade básica da informação contábil é auxiliar alguém a tomar decisões, atribuem-se três categorias de usuários em função da maneira como usam a informação contábil (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004, p.4). Na primeira, estão os gestores internos, para o planejamento e controle de operações rotineiras a curto prazo; na segunda, aqueles gestores internos, nas decisões esporádicas, nas políticas gerais e nos planos de longo prazo; e na terceira categoria, os usuários externos, como investidores e governo.

Para Crozatti, (1994, p. 5), “[...] Se há a propriedade, há o proprietário. Se há a matéria, há também o homem com inteligência, vontade e sentimentos que a administra, que a gerencia. Este homem necessita de outros homens para cumprir seu objetivo”. Assim, na busca do objetivo com o auxílio ou a participação de outros homens, tem início um complexo “mar de relacionamentos”, em que os participantes são agrupados por títulos genéricos e são conhecidos, na contabilidade, como usuários da informação contábil, os quais se dividem em: 1) usuários internos: diretores, administradores, supervisores de todos os níveis, gerentes, chefes, funcionários etc.; 2) usuários externos: clientes, fornecedores, agentes financeiros, sindicatos, acionistas, governo etc.

Kam *apud* Aquino e Santana (1992, p. 16), considera ampla a visão da American Accounting Association (AAA) quanto ao modelo de usuário, pois entende que pessoas que não recebem informações contábeis podem ser afetadas pela ação daqueles que recebem e se utilizam dessas informações. O conceito de utilização dos dados contábeis poderia ser ampliado para alcançar todos aqueles que podem ser atingidos, em decorrência do conhecimento e uso desses dados pelos que têm acesso direto a eles. Kam, ainda reportando-se à definição da AAA, afirma que cada integrante da sociedade é afetado pelos dados contábeis reproduzidos, pois aqueles que utilizam as informações contábeis provocam eventos econômicos que eventualmente afetam a cada um. Dessa forma, para o autor, a sociedade seria justificadamente considerada um usuário da informação contábil, especialmente as grandes empresas, cujas ações causam forte impacto econômico e social.

Nesta subseção, buscou-se ressaltar a finalidade informativa da contabilidade e os diversos usuários que podem dela se beneficiar. Entretanto, o tema desta pesquisa “orçamento” focaliza a evidenciação para os usuários internos, posto que, no âmbito do planejamento execução e controle, o usuário em potencial é o interno, especificamente os gestores e administradores, em razão de que cabe a eles a responsabilidade pela tomada de decisões. É com base nessas decisões que a gestão empresarial se desenvolve, de modo a propiciar a continuidade da organização, gerando para os acionistas ou sócios acréscimo à riqueza patrimonial.

3.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E USUÁRIOS INTERNOS

A contabilidade gerencial tem sido reconhecida pela capacidade de gerar informações utilizadas pelos gestores empresarias. Este entendimento é confirmado por Atkinson *et al.* (2000, p. 36), ao afirmarem que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Os conceitos a seguir referendam essa função informativa da contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial é a contabilidade útil a administração na operação da empresa. (ANTHONY, 1981, p. 212).

Contabilidade gerencial – Informação que cria valor – Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor consideravelmente pelo fornecimento de informações acuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações de hoje. (ATKINSON, 2000 p. 36).

A contabilidade gerencial, como uma parte integral do processo de gestão, adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização dos recursos pelas organizações – na criação de valor para os acionistas, cliente e outros credores. (IFAC, 1998, parágrafo 29 – *apud* PADOVEZE 2005, p. 6).

O primeiro conceito, dado por Anthony em 1965, mesmo sendo resumido, indica o objetivo de ser útil aos usuários internos. Os outros dois conceitos associam a contabilidade gerencial à função-objetiva de criação ou geração de valor por meio do uso efetivo dos recursos empresariais.

Para Frezatti (2003, p. 17), o valor da empresa:

É o grande objetivo a ser perseguido por seus gestores e existirá ainda que a entidade não tenha ações negociadas em bolsa de valores. Esse objetivo não é apenas de curto e médio, mas principalmente de longo prazo, e está definitivamente ligado à figura do acionista.

Essa abordagem da contabilidade gerencial preocupa-se com o usuário interno, o gestor que atua sobre os processos que geram valor e, que devem assegurar a otimização da riqueza para os acionistas. A gestão do valor é possível com a disponibilização de algumas condições da estrutura conceitual, de sistemas de informações, de modelo e mesmo de conhecimento interno que estejam disponíveis na e para a organização.

Não se pretende, neste momento, discutir a abordagem gestão de valor, mas para destacar a função informativa da contabilidade gerencial ao longo de sua evolução. O Quadro 4 apresenta a evolução da contabilidade gerencial segundo o IFAC (1998):

ESTÁGIO	PERÍODO	FOCO	TECNOLOGIA
PRIMEIRO	antes de 1950	Definição de custos Controle financeiro	Contabilidade de custo e orçamento
SEGUNDO	1965	Informações para o controle e planejamento gerencial	Análise de decisão e contabilidade por responsabilidade
TERCEIRO	1985	Otimização do uso de recursos nos processos de negócios	Análise de processo e administração estratégica de custos
QUARTO	1995	Geração ou criação de valor	Exame de direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.

QUADRO 4 – EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

FONTE: A autora com base em PADOVEZE (2005, p. 5-6)

As tecnologias relacionadas no Quadro 4 são algumas ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial para gerar informações necessárias à definição de planos e estratégias para enfrentar as preocupações e alterações significativas do ambiente operacional das empresas.

Com base em Jenson *et al.* (1996), Souza, Lisboa e Rocha (2000, p. 41) relatam alguns fatores que causam essas alterações:

Mudança da estratégia de grandes volumes e reduzido mix de produtos, para menores volumes e mix mais variado; alterações substanciais na estrutura de custos e despesas, representativos dos recursos consumidos nas atividades empresariais, redução no ciclo de vida dos produtos, e menor poder, das empresas, de impor seus preços ao mercado.

Outro fator que provoca alterações no ambiente empresarial é a maior competição, que obriga as empresas a serem inovadoras e criativas, não somente buscando eficiência no processo produtivo, mas também em marketing, finanças e todas as demais áreas. Dinamizar as operações, eliminar desperdícios, comprometer-se com qualidade total e incorporar tecnologias avançadas de manufatura são exemplos de atitudes internas que podem ser adotadas para melhorar a competitividade (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003, p. 41).

Diante da maior complexidade do ambiente empresarial, o processo de gestão, especialmente no caso das etapas de planejamento, execução e controle operacional, exige informações gerenciais precisas e adequadas à demanda de informações dos vários níveis de administração da empresa. **O relacionamento intrínseco entre a contabilidade gerencial, informações e usuários internos pode ser observada nas seguintes proposições:**

- a) Warren, Reeve e Fess citados por Barros (2005, p. 107) afirmam que a Contabilidade Gerencial, que tem o foco no futuro, não é regulamentada por lei e utiliza-se de processos de mensuração física e operacional, apura informações mais subjetivas, relevantes, sujeitas a juízo de valor e destina-se a atender necessidades estratégicas e operacionais da organização;
- b) Para Ludícibus (1998, p. 21), a contabilidade gerencial concentra-se “única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “*encaixem*” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Para tanto, emprega “conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, da administração financeira, campo mais amplo, no qual toda a contabilidade empresarial está situada”;
- c) Atkinson *et al.* (2000, p.36) consideram que a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos das empresas. É o meio de produção de informação operacional e financeira para funcionários e administradores, que deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa, orientando as suas decisões operacionais e de investimentos;
- d) Horngren, Sunden e Straton (2004, p.4) afirmam que a contabilidade gerencial cuida da produção de informação contábil para gestores dentro

de uma organização. Além dos processos de identificação, mensuração, acumulação, análise e preparo das informações, o autor enfatiza a interpretação e a comunicação dessas informações no sentido de auxiliar os gestores a atingir os objetivos organizacionais.

Em conseqüência, tem-se a informação gerencial contábil, ou seja, os dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa. Atualmente, incluem-se informações operacionais ou físicas, tais como qualidade de tempo e processamento, tanto como informações de caráter mais subjetivo, como nível de satisfação de cliente, capacitação dos funcionários e desempenho de novos produtos.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 5), uma boa informação contábil contribui para que a organização alcance seus objetivos e metas, quando auxilia na resposta a três questões:

1. *Questão de registro*: A acumulação e manutenção dos registros estão a contento ou insatisfatoriamente?
2. *Questões de direção de atenção*: Quais problemas devem ser examinados? Direção de atenção significa relatar e interpretar informações que ajudam os gestores a focalizar problemas, imperfeições, ineficiências e oportunidades operacionais. A direção de atenção associa-se, geralmente, com planejamento e controles atuais e com análise e investigação de relatórios contábeis internos rotineiros e recorrentes.
3. *Questões de solução e problemas*: Das diversas maneiras de fazer um trabalho, qual é a melhor? O aspecto da **solução de problemas** da contabilidade quantifica os resultados prováveis dos possíveis cursos de ação e, freqüentemente, recomenda o melhor curso a seguir.

Os autores esclarecem que a “mesma informação poderá servir como função de registro para um gestor, assim como função de direção para outro gestor”. Por exemplo, podem-se considerar apenas dois dados do processo de fabricação de calçados: horas trabalhadas e matéria-prima. Ao encarregado da produção interessa o total de horas e a quantidade de matéria prima consumida para conhecer como estão atuando os empregados. Já para o gerente geral da produção, os mesmos dados podem ser comparados às estimativas ou orçamentos previamente elaborados, identificando onde se pode atuar para melhorar o desempenho da produção de calçados. Já a informação para solução de problemas geralmente se aplica ao planejamento de longo prazo e à tomada de decisões especiais ou não-rotineiras, as quais, na maioria das vezes, utilizam pareceres de especialistas como engenheiros industriais, contadores orçamentários, estatísticos, advogados etc.

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 45), as demandas da informação gerencial não são as mesmas demandas de todas as pessoas de uma empresa, pois cada departamento ou setor ou equipe precisa de e fornece informações correlacionadas às atividades que executam. O Quadro 5 apresenta as atividades dos níveis organizacionais e respectivos objetivos na geração de informação.

Níveis Organizacionais	Funções da informação gerencial
Controle operacional	Fornecer feedback aos gerentes e funcionários sobre a eficiência e qualidade das atividades executadas.
Custeio do produto e do cliente	Mensurar os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle administrativo	Fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidade operacionais.
Controle estratégico	Fornecer informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

QUADRO 5 – FUNÇÕES DA INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL
 FONTE: ATKINSON *et al.* (2000, p. 45)

Analisando o relacionamento entre as atividades e os objetivos de informação, é possível inferir que esses níveis organizacionais, comumente presentes na maioria das empresas, geram informações para eles mesmos através de suas atribuições. Por exemplo, na análise da performance das atividades próprias, assim como para os outros níveis organizacionais (outros usuários, setores, departamento etc.) da empresa.

Nas atividades chamadas de linha de frente ou nos setores de produção, a informação é necessária para controlar e melhorar as operações de consumo de materiais, de mão-de-obra, ou seja, a informação, além de freqüente, é mais física que financeira e econômica. Os supervisores do trabalho tomam decisões sobre recursos físicos e financeiros, produtos, serviços e clientes, recebendo informações com menor freqüência, mas com maior grau de agregação, e as utilizam para identificar os aspectos operacionais que se apresentem diferentemente das expectativas. Já aos executivos dos mais altos níveis da empresa são encaminhadas informações que sintetizam as transações e eventos ocorridos com operadores, clientes e departamentos, utilizando essas informações para subsidiar as decisões referentes aos planos de longo prazo, ou seja, as decisões estratégicas (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 45).

Como já se afirmou, muitas decisões devem ser tomadas pelos gestores, as quais estão relacionadas às operações normais de execução e controle ou a atividades de planejamento. No que diz respeito a essas decisões, devem-se considerar os fatores decorrentes de grandes mudanças que influenciam o ambiente em que a organização opera: aumento da competição global, economia baseada em serviços e não somente na manufatura, os avanços em tecnologia, incluindo os negócios on-line, os problemas econômicos de renda, inflação e crescimento demográfico, alterações nas reservas de recursos naturais, entre outras.

Nesse ambiente, uma diversidade muito grande de informações gerenciais pode ser necessária. Entretanto, a contabilidade gerencial deve primar pela geração de informações específicas, precisas e atualizadas; buscando melhorar a avaliação patrimonial sob o aspecto econômico sem restringir-se apenas ao aspecto financeiro e aliar-se a outras áreas de conhecimento para completar a informação contábil.

Para cumprir estes requisitos da informação contábil gerencial, Barros (2005, p. 109) sugere algumas estratégias que podem ser adotadas pela contabilidade gerencial:

- Participar do desenvolvimento de ferramenta de automação que permita melhor execução das atividades contábeis, com maior agilidade, flexibilidade e precisão;
- Buscar parcerias com outras áreas de conhecimento que contribuam para a criação de indicadores e modelos de avaliação e contabilização de intangíveis;
- Estruturar um sistema contábil descentralizado, mas integrado, que atenda às necessidades dos clientes nos níveis operacional e estratégico;
- Aprimorar a forma de comunicação das informações contábeis através de interpretações mais assimiláveis;
- Adequar os produtos gerados pela contabilidade às expectativas, desejos e exigências dos clientes.

Quanto às características das informações, Wilkinson e Cerrulo *apud* Beuren (2000, p. 45) explicam que, para a tomada de decisões, os gestores precisam ser supridos com informações de valor. O valor da informação e, por conseguinte, a solidez das decisões, pode ser afetada por sua qualidade. Infelizmente, esta qualidade é ausente ou deficiente em muitas empresas, o que impede que os gestores tomem decisões melhores. Por sua vez, as informações podem ser consideradas de qualidade quando são relevantes, precisas, acessivas, concisas, claras, quantificáveis e consistentes.

Bio (1988 p. 45), confirma as características da informação ao afirmar que “a essência do planejamento e do controle é a tomada de decisões, a qual depende de informações oportunas, de conteúdo adequado e confiável”. Assim, deve haver consciência por parte dos executivos a respeito dos processos decisórios em que estão envolvidos e o desenvolvimento de um sistema de informações sintonizado com as necessidades de informação desses processos decisórios.

Ao adotar essas estratégias, a contabilidade (financeira e gerencial), como integrante do sistema de informação das organizações, estará criando condições, seja em termos de estrutura, de eficácia e eficiência, de atualização tecnológica e outros requisitos, para receber e gerar informações necessárias ao planejamento, execução e controle. Por meio das demonstrações contábeis, de relatórios gerenciais adequados e de relatórios de acompanhamento orçamentário, estará cumprindo sua função de evidenciar, ou seja, revelar elementos que auxiliem os gestores, usuários internos no processo de tomada de decisões.

3.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES

A tecnologia utilizada nas fases de coleta, processamento, transformação e distribuição das informações é um fator determinante da qualidade das informações, sejam financeiras, ou gerenciais. Um sistema de informações, que organize os fluxos de informações para atender ao diversos usuários internos é imprescindível para a contabilidade gerencial.

De acordo com Pereira (2001, p.58) o processo de gestão desenvolve-se baseado nas definições do modelo de gestão da organização e por isso, assume diversas formas, de acordo com a realidade das empresas. Para que o processo de gestão assegure que a dinâmica das decisões tomadas conduzirá a empresa ao equilíbrio necessário para sua continuidade, o processo deve:

- a) ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas);
- b) contemplar analiticamente, as fases de planejamento execução e controle das atividades da empresa;
- c) ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas fases.

Portanto, a empresa deve especificar corretamente suas necessidades informacionais, processo que se dá por meio do sistema de informações, que trata da organização e manipulação eficiente da informação.

Para Oliveira, D. (2002, p.50), na medida em que aumenta a necessidade interna na empresa e no ambiente em que ela atua, o processo de tomada de decisão tende a tornar-se mais complexo, trazendo para os gestores a necessidade de sistemas de informações, que processem um grande volume de dados gerados e produzam informações válidas, ou seja, essas informações devem facilitar a identificação dos problemas e das necessidades organizacionais nos níveis estratégico, tático e operacional, além de fornecer subsídios para avaliar o impacto das diversas decisões a serem tomadas pelos gestores.

O sistema de informações é definido por Oliveira, D. (2002, p. 51) como o processo de transformação de dados em informações, e, quando esse processo está voltado para a geração de informações necessárias e utilizado no processo decisório, denomina-se sistema de informações gerenciais.

Na opinião de Beuren (2000, p.38), o sistema de informações consubstancia-se no conjunto de elementos humanos, tecnológicos, materiais e financeiros que viabiliza a captação de dados, seu processamento, e a geração e divulgação de informações. Ele é o encarregado de prover informações em todas as etapas do processo de gestão, seja no planejamento, na execução e no controle, para os diferentes níveis hierárquicos e áreas funcionais da empresa.

Desse modo as informações devem ser concebidas e comunicadas com base nos princípios, procedimentos e orientações estabelecidos no modelo de gestão empresarial. Isso implica que, a idealização do sistema de informações depende do sistema de gestão, e requer, portanto a identificação das informações necessárias ao processo de gestão e a determinação dos subsistemas que devem gerá-las.

Dada a importância do sistema de informações, Beuren (2000, p. 28) salienta como “fatores essenciais e inseparáveis no desenho e arquitetura de um sistema de informações gerenciais”, a análise cuidadosa do processo de decisão e o fluxo de informações existente. Isto porque, quanto maior a sintonia entre a informação fornecida e, as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. Depois de implantado o sistema de informação, as informações geradas serão capazes de reduzir as incertezas das condições ambientais onde a

empresa está inserida, contribuindo para que os gestores tomem as melhores decisões.

A elaboração do sistema de informação apresenta duas etapas básicas, sendo que a primeira se refere ao planejamento e concepção do próprio sistema, onde a atenção se volta para a concordância dos atributos e características do modelo de informação com os modelos de decisão e mensuração. Na segunda etapa entram o desenvolvimento e funcionamento do sistema, onde especial atenção deve ser concentrada na viabilização efetiva do modelo planejado e concebido. (BEUREN, 2000, p. 34).

Na ótica da empresa como um sistema pode-se dizer que o sistema de informações é um subsistema do sistema empresa, tornando implícita a inexistência de um subsistema isolado ou independente. Para ilustrar esta afirmativa Bio (1988, p. 25) apresenta o exemplo de uma empresa industrial:

O subsistema de planejamento e controle de produção depende de informações sobre as vendas e interage com os subsistemas de planejamento e controle de materiais, estoque de produtos, expedição etc. O sistema de controle de materiais, por sua vez, relaciona-se com o sistema de compras, ambos com o sistema de contas a pagar, que por sua vez, se relaciona com o sistema contábil, e assim sucessivamente.

Ao se pensar num sistema de informações gerenciais, é preciso verificar se este sistema contemplará os seguintes aspectos:

- o sistema total é uma extensão do processamento integrado de dados que resulta na integração de todos os subsistemas principais num único sistema;
- o trabalho administrativo deve ser organizado de forma que permita que a empresa seja vista como uma entidade integrada;
- o sistema deve incorporar as informações necessárias para planejamento e controle;
- o sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos;
- o sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária;
- o processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, porque se torna necessário automatizar para prover informações exatas rapidamente;
- Técnicas científicas devem ser usadas na análise de dados. (BIO, 1988, p. 25-26).

Na década de 80, enquanto já se discutia conceitualmente um sistema de informação integrado aos diversos subsistemas empresariais, na prática, os avanços eram lentos. Uma limitação dos sistemas de informações, apontada por Bio (1988,

p.28), está relacionada aos fatores externos, pois a administração recebe e usa informações sobre a economia, leis e regulamentos, concorrência, etc. e, precisa consolidar informações externas e internas para planejar suas operações, e nem sempre os sistemas de informações são idealizados para captar esses tipos de dados.

Já para Nakagawa (1993, p. 62), no passado a informação era obtida através de uma heterogeneidade de fontes e os gerentes processavam a informação com base em sua habilidade pessoal, porém, modernamente ocorreram três grandes mudanças que contribuíram para o aperfeiçoamento da gestão da empresa e conseqüentemente para a eficácia gerencial:

- 1) A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável.
- 2) A informação passou a ser tratada como um produto de um sistema planejado de modo a torná-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes.
- 3) Desenvolveram-se sistema de informações que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa.

Após essas considerações Nakagawa (1993, p.62), define o sistema de informações como um subsistema do sistema empresa, concluindo que o sistema de informações representa um conjunto de subsistemas de informações interdependentes.

Para Bio (1988, p. 34) e Nakagawa (1993, p. 63) os vários subsistemas interdependentes que constituem o sistema global de informações são classificados em dois grandes grupos:

1. Sistemas de apoio às operações: são os que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Estes podem ser, ainda, subdivididos em duas categorias:
 - a) Sistemas que processam dados ligados a transações individualizadas, tais como compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, que envolvem decisões menos complexas, mas importantes como a eficiência e a produtividade.
 - b) Sistemas que processam dados ligados de transações agregadas, tais como planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, envolvendo decisões operacionais mais complexas que afetam a eficácia da empresa. Processadores de Transações e Decisões voltadas para a Operação.
2. Sistemas de apoio à gestão: que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto, não programáveis, tais como previsão de vendas, análises de custo, elaboração de orçamentos.

Conforme salienta Nakagawa (1993, p. 63), os sistemas de apoio à gestão objetivam auxiliar o processo decisório dos gerentes, dar suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes e aumentar a eficácia do processo decisório. As informações necessárias aos dois sistemas têm usualmente a mesma origem, ou seja, as transações contábeis. Dessa, forma torna-se muito mais vantajoso desenvolver um único sistema de informações, capaz de atender as duas categorias de necessidades. Para tanto, o sistema deve ser capaz de aceitar, armazenar, processar e comunicar as informações requeridas por seus usuários, através de um banco de dados comum, porque os sistemas operacionais e o sistema de apoio às decisões são funções complementares.

Para Rocha (1999, p.7), “deve existir, nas organizações, um sistema de informação formal e específico, para dar suporte adequado ao processo de gestão estratégica.” O autor entende que para minimizar os efeitos dos pontos fracos e potencializar os dos fortes, a estratégia depende da estrutura. Porém, o que ocorre é um processo de dupla direção: ao mesmo tempo em que uma empresa avalia o ambiente, para então estruturar-se, avalia a sua estrutura, para formular estratégias. Entretanto, a maioria dos atuais sistemas de informação não atende adequadamente às necessidades informativas para aquela finalidade, especialmente no que se refere a informações sobre entidades e variáveis do ambiente próximo à empresa. Essa preocupação pode ser observada na seguinte citação de Rocha (1999, p. 18):

Os sistemas gerenciais de informação, em geral, e os de informação contábil, em particular, vêm sendo concebidos e implementados como se a única preocupação fosse lidar com questões relativas a alocação eficiente e eficaz de recursos, mensuração e avaliação de resultados e desempenhos etc. Ora, se a estratégia precede a estrutura, é compreensível que se desenvolvam esforços no sentido de conceber sistemas de informação que dêem suporte ao processo estratégico.

Rocha (1999, p. 61) comenta que Custódio (1981) já destacava que a maioria dos sistemas de informação gerencial até 1973 tinha sido concebida para atender a problemas no nível operacional, “sendo dada pouca atenção ao desenvolvimento de sistemas voltados para a função de planejamento estratégico”. Para o autor, quanto mais estratégica for a decisão, menos estruturado será o processo decisório e, conseqüentemente, a caracterização do modelo de decisão.

Para garantir o valor estratégico da informação na etapa de execução dos planos da organização, Beuren (2000, p. 68-70) considera imprescindível que haja

coordenação de todas as etapas do gerenciamento da informação, sugerindo que a compreensão ampla da seqüência de tarefas do processo de gestão da informação, elencadas no Quadro 6, contribui para esse objetivo.

TAREFAS	OBJETIVOS
1) Identificação de necessidades e requisitos de informação.	Conhecer quais as informações que o responsável pelas decisões necessita. Número de fontes de dados que deverão ser abrigados pelo sistema. Conhecer as diversas formas alternativas que tornem a informação mais estratégica.
2) Coleta ou entrada de informação.	Existência de uma estrutura formal ou informal. Fonte de origem ou banco de dados. Habilidade de pessoas de diferentes funções para projetar e executar um plano de coleta dos dados.
3) Classificação e armazenamento da informação.	Facilitar a entrega ou acesso das informações pelos usuários, utilizando recursos da tecnologia da informação.
4) Tratamento e apresentação da informação.	Buscar tecnologias e representações diferenciadas para colocar à disposição dos usuários, dentro de um único sistema, uma variedade de fontes e estilos de informações.
5) Desenvolvimento de produtos e serviços de informação	Promover a participação das áreas usuárias e a interação entre especialistas de diferentes formações profissionais, explorando o conhecimento e a experiência destes.
6) Demais tarefas do processo de gestão da informação	Distribuição, disseminação, análise e uso da informação.

QUADRO 6 – ETAPAS DO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO
 FONTE: A autora com base em BEUREN (2000, p. 68-70)

Beuren (2000, p. 72) afirma que, para que o sistema de informações esteja sempre adequado à realidade da empresa e, portanto, priorize o valor estratégico da informação, é importante que os usuários e os profissionais da unidade de informação discutam e negociem as reais necessidades, assim como os custos inerentes. O benefício deste processo de discussão está na contribuição da educação dos gestores e pessoal técnico para o “*discernimento do que é importante e para quem*”, e também na implementação de *mecanismos de seleção e monitoramento de conteúdos e distribuições das informações*”, de maneira que o sistema de informações desenvolvido nas empresas seja efetivamente uma ferramenta útil para a gestão empresarial.

Além da importância conceitual, outro aspecto importante para o sistema de informação diz respeito à integração das informações dos sistemas, que atualmente encontra um ambiente favorável em função da tecnologia da informação.

O conceito de Sistema Integrado de Gestão Empresarial (SIGE) denomina os sistemas de informações gerenciais “que têm como objetivo fundamental a integração, consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa” e são conhecidos geralmente por *Enterprise Resources Planning* (ERP).

Riccio (2001, p. 11) propõe a seguinte definição para ERP:

É um sistema de informação que sincroniza, integra e controla em tempo real os processos de uma empresa pelo emprego de tecnologia de informação avançada. Foi concebido dentro do conceito de Sistema de Informação Único para toda a empresa. É composto por módulos integrados por um único banco de dados e configurados para atender às necessidades específicas de cada organização.

Os sistemas ERPs, segundo Riccio (2001, p.32), representam a última ou a mais recente de uma série de soluções criadas pela indústria de TI, no empenho de prover uma solução única e abrangente para os problemas de sincronismo e integração dos processos de uma empresa. Os ERPs podem ainda ser vistos como uma evolução natural das soluções oferecidas pela TI para os problemas de controle e gestão da empresa.

Padoveze e Pantaroto (2005, p. 71) afirmam que esses sistemas têm a função de:

Integrar todos os subsistemas componentes dos Sistemas de Apoio a Operações e dos Sistemas de Apoio à Gestão, para que todos os processos os negócios possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações, perpassando todos os departamentos e funções, possibilitando uma visão horizontal e de processo, em oposição à visão tradicional verticalizada de hierarquia funcional das empresas.

Os autores citam três principais fatores que concorrem para a implantação do SIGE (ERP) nas empresas:

1. movimento de integração mundial das empresas transnacionais, exigindo tratamento único e em tempo real das informações;
2. a tendência de substituição de estruturas funcionais por estruturas ancoradas em processos;
3. a integração, viabilizada por avanços na tecnologia de informação, dos vários sistemas de informação em um sistema único.

No sistema ERP, a operação dos setores de forma integrada, sincronizada e colaborativa na operação é requisito essencial. Cada usuário depende dos demais

para o bom funcionamento do sistema e, assim, o relacionamento entre os departamentos passa a ser mais constante e intenso, inclusive com a Contabilidade.

Todas as ações da empresa, nas áreas de produção, comercialização e finanças, devem conduzir a resultados econômicos positivos. A contabilidade é a ciência que avalia economicamente a empresa e seus resultados e, deste modo, todas as informações existentes ou geradas na empresa são acumuladas pelo sistema de informação contábil que, mediante sua metodologia de registro, mensura, classifica e incorpora os eventos. O ERP é composto por todos os módulos do sistema de informações da empresa, incluindo o Sistema de Informação Contábil (PADOVEZE; PANTAROTO, 2005, p. 80).

No entanto, os sistemas ERP não apresentam apenas benefícios. De acordo com Zanoteli (2001, p. 79), alguns dos problemas encontrados na implementação de sistemas ERP são: “custos elevadíssimos; pouco ou nenhum treinamento das pessoas envolvidas; dimensionamento inadequado das necessidades informacionais; desconhecimento da cultura das organizações; falhas de planejamento; e falta de flexibilidade”. Segundo este autor, no Brasil há ainda outro problema: a adaptação do sistema à cultura e às leis e normas brasileiras. Estes sistemas tendem a impor seu próprio modelo de gestão, que traz consigo a cultura, as normas e as leis do país onde foram desenvolvidos.

Quanto aos diversos tipos de sistemas de informações utilizados nas empresas, Laudon e Laudon (2004, p. 41) argumentam que esta diversidade se dá em função da existência de diferentes interesses, especialidades e níveis em uma organização, os quais os sistemas de informação devem suprir. Para estes autores, uma organização é composta por níveis hierárquicos – estratégico, gerencial, de conhecimento e operacional – e áreas funcionais – como vendas e *marketing*, fabricação, finanças, contabilidade e recursos humanos. E em função desses níveis hierárquicos estabelecem-se quatro tipos principais de sistemas de informação: sistemas do nível operacional, do nível de conhecimento, do nível gerencial e do nível estratégico, apresentados na Figura 8.



FIGURA 8 – PRINCIPAIS APLICAÇÕES DE SISTEMAS NAS ORGANIZAÇÕES
 FONTE: LAUDON e LAUDON (2004, p. 40)

Segundo Laudon e Laudon (2004, p. 40-43), os sistemas do nível operacional buscam satisfazer às necessidades dos gerentes operacionais, tendo a função de acompanhar as atividades e as transações elementares da empresa, tais como vendas, contas a receber, fluxo de matérias-primas e outros.

Os sistemas do nível do conhecimento auxiliam os trabalhadores do conhecimento e de dados. Trabalhadores do conhecimento são pessoas de educação universitária, geralmente com profissão reconhecida. Trabalhadores de dados geralmente são pessoas de formação técnica e tendem a processar e não a criar informações.

O objetivo dos sistemas nesse nível é ajudar a empresa a integrar novas tecnologias ao negócio, bem como contribuir para a organização e controle do fluxo de documentos. Os sistemas do nível gerencial dão suporte aos gerentes médios e têm como objetivo ser capazes de responder a perguntas do tipo: “as coisas estão indo bem?” Os sistemas do nível estratégico ajudam a solução de problemas relacionados a estratégia; sua preocupação principal é a adaptação das empresas às mudanças ambientais externas. Estes níveis de informação existem para todas as áreas funcionais da organização.

Para atender as necessidades de informação de todos os níveis da organização, são necessários sistemas específicos, ilustrados na Figura 9:

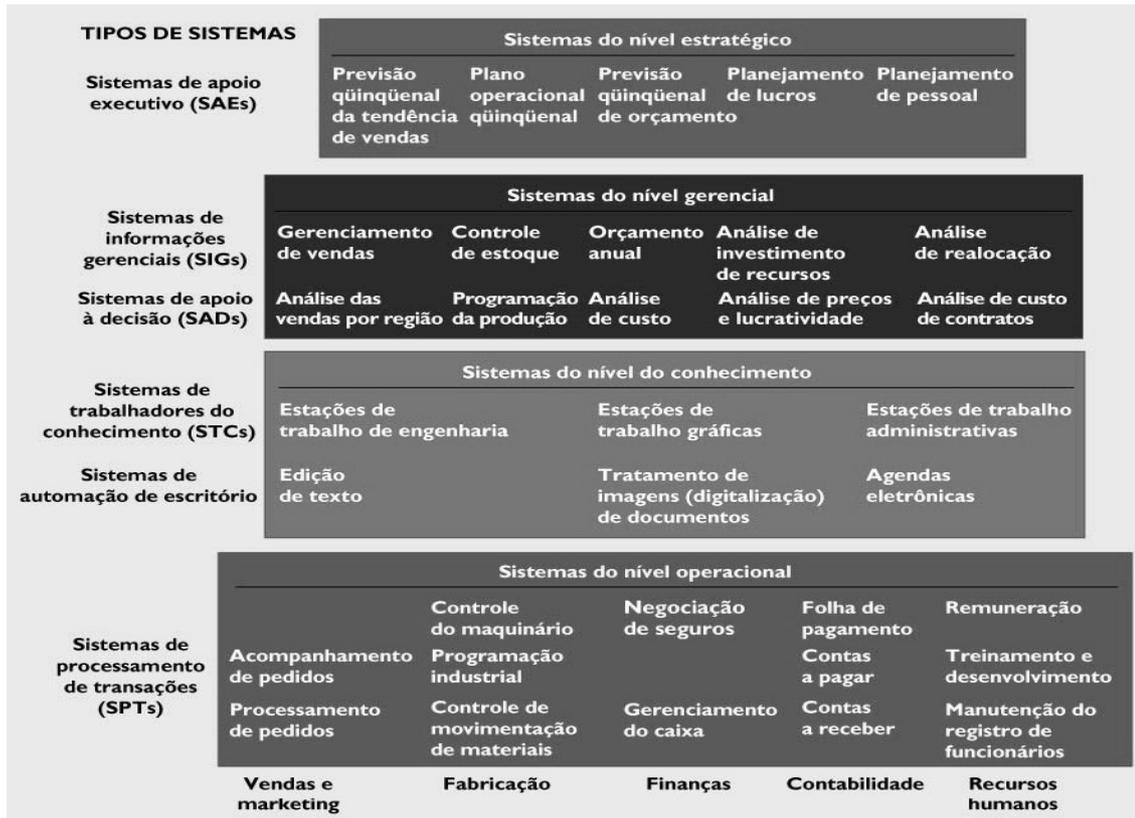


FIGURA 9 – TIPOS DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
 FONTE: LAUDON e LAUDON (2004, p. 41)

Para os autores (2004, p. 40-42), os sistemas específicos podem ser classificados de acordo com o tipo de atividade organizacional que apóiam: operações ou tomada de decisão gerencial. Os Sistemas de Apoio às Operações dividem-se em: SPT; Sistemas de Processamento Transações de Controle de Processos Industriais; e Sistemas Colaborativos (colaboração entre equipes e grupos de trabalho). Os Sistemas de Apoio Gerencial, por sua vez, dividem-se em: SIG; SAD; e Sistemas de Informações Executivas (SIE), que geram informações especialmente para executivos. O'Brien (2002, p. 30) considera mais algumas categorias de SIs que podem apoiar as operações: a administração ou as atividades estratégicas, que se dividem em Sistemas Especializados (fornecem informações especializadas em determinada área funcional); Sistemas de Administração do Conhecimento (apóiam a criação, organização e disseminação do conhecimento na empresa); Sistemas de Informações Estratégicas (fornecem informações para análise estratégica); e Sistemas de Informação para as Operações (apóiam as atividades operacionais e gerenciais das funções organizacionais básicas de uma empresa).

Até o momento, apresentaram-se conceitos, características e objetivos gerais dos subsistemas integrantes do sistema de informação empresarial. Contudo, em razão do tema desta pesquisa, é relevante discutir os conceitos e principais aspectos dos sistemas de elaboração e acompanhamento orçamentário.

Pode-se observar que o sistema de orçamento pertence ao sistema de informação gerencial (SIG) (LAUDON; LAUDON, 2004, Figura 8); já para Sá e Moraes (2005, p. 41) e Padoveze e Pantaroto (2005, p. 74), trata-se de um subsistema do sistema contábil SIC.

O sistema de elaboração de orçamentos recebe os dados das hipóteses ou proposições que irão embasar o modelo e os processa gerando as projeções orçamentárias expressas em relatórios como demonstrações contábeis projetadas, fluxos de caixa mês a mês, despesas e receitas, investimentos e outros relatórios conforme as necessidades definidas na etapa da implementação do sistema orçamentário. O sistema de acompanhamento do orçamento recebe os dados do sistema de elaboração de orçamento e posteriormente os compara aos dados realizados que recebe do sistema de contabilidade.

Sá e Moraes (2005, p. 42) afirmam que o custo de elaborar o orçamento, segundo pesquisa em empresas do EUA, é elevado e, dessa forma, as empresas devem investir em bons sistemas de orçamentos. Por ser um processo caro e moroso (em média 110 dias), os autores relacionam características desejáveis ao sistema de elaboração de orçamentos:

CARACTERÍSTICA		FINALIDADE
INTEGRAÇÃO COM OUTROS SISTEMAS	Sistema contábil	Coletar dados passados e atuais. Comparação resultados projetados com realizados
	Sistema controle estoques	Quantificação e precificação de materiais
	Sistema folha de pagamentos	Dimensionamento da equipe pelo usuário (gestor) e precificação
	Sistema de controle do imobilizado	Orçamento de depreciações por centros de custos; dados para orçamentos de despesas de manutenção e de substituições de bens
	Sistema de suprimentos	Permitir validação de pedidos previstos no orçamento e bloquear pedidos não previstos.
EXPORTAÇÃO DE DADOS	Para outros softwares	Possibilitar geração de relatórios personalizados e com recursos gráficos
NÍVEIS DE ACESSO	Por hierarquia, por centros de responsabilidades	Proteger informações confidenciais; limitar utilização às responsabilidades; evitar exclusão, alteração ou inclusão de dados por pessoas não autorizadas.
SISTEMA DE AUDITORIA		Registrar e monitorar o acesso e as operações realizadas por usuário, data e tempo.
GERAR INFORMAÇÕES SINTÉTICAS E ANALÍTICAS		Divulgar resultados por empresa; por grupos de empresas; por centro de custos; de lucros; de responsabilidades; de unidades de negócios, níveis hierárquicos, ou níveis de plano de contas.
FLEXIBILIDADE		Permitir que o usuário estabeleça os parâmetros, possibilitando exclusões e modificações posteriores.
SIMULAÇÃO		Permitir que sejam identificados os reflexos decorrentes da variação de algumas premissas. Por exemplo, projetar quais seriam os resultados se as vendas tiverem uma variação de 10% para mais ou para menos.
GRAVAÇÃO DE CENÁRIOS		Permitir a recuperação em data futura para comparações, revisões, evitando retrabalho.

QUADRO 7 – CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTOS
 FONTE: A autora com base em SÁ e MORAES (2005, p. 42)

Sá e Moraes (2005, p. 43) salientam que os centros de receita, os centros de custos, os centros de lucro, as unidades de negócios e o inter-relacionamento destes centros de responsabilidades compõem o “arcabouço do processo orçamentário”. Por essa razão, sistemas de folha de pagamento, de controle do ativo imobilizado, de faturamento e contas a receber, de custos e o próprio sistema contábil, assim como outros sistemas que venham a ser integrados também precisam ser estruturados em função desses centros de responsabilidades.

Sem um adequado sistema de informações, as fases do planejamento estratégico e operacional, do processo orçamentário, da execução e do controle podem ser comprometidas. A discussão dos caminhos do planejamento e da função informativa da contabilidade gerencial permitiu a revisão de temas relevantes e inter-relacionados com o orçamento empresarial, tema abordado no próximo capítulo.

4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Este capítulo é dedicado à revisão da literatura sobre o orçamento empresarial, objeto desta pesquisa. Por essa razão, julgou-se necessário abordar em subseções os diversos assuntos relacionados ao orçamento, tratando inicialmente da sua origem e aplicações não-empresariais e da sua utilização no mundo dos negócios, a partir de uma retrospectiva histórica na América do Norte e no Brasil. Objetivando revelar o estado da arte do tema orçamento empresarial, a primeira subseção apresenta também os resultados da pesquisa sobre a produção científica na área de orçamento nos cursos de pós-graduação em ciências contábeis referente ao período de 1995 a 2006.

A segunda subseção "orçamento como instrumento para o planejamento e controle empresarial" apresenta o referencial teórico dos conceitos, vantagens e limitações, princípios e as influências do comportamento humano no orçamento. A terceira subseção aborda as diversas metodologias do orçamento sob os aspectos estruturais, dos períodos de tempo e projeções dos valores, entre outras. A quarta e última subseção discorre sobre "processo orçamentário", abrangendo a coordenação do processo, os fundamentos e requisitos necessários, as etapas do orçamento e as projeções de relatórios.

4.1 ORIGENS DO ORÇAMENTO

A palavra "orçamento" tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada *fiscus* utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. Mais tarde, a palavra foi utilizada para denominar as bolsas da tesouraria e também os funcionários que as usavam. Na França, o termo era conhecido como *bougue* ou *bouguete* e provavelmente entre os anos de 1400 e 1450 o termo *bougett* foi incluído no vocabulário inglês.

Lunkes (2003, p. 35) também afirma que o desenvolvimento da Constituição Inglesa, em 1689, foi a base das práticas contemporâneas de orçamento, uma vez que aquela Lei estabelecia que o Rei – e depois o primeiro-ministro – poderia cobrar

certos impostos ou gastar certos recursos, desde que com a autorização do Parlamento. Na metade do século XVIII, os planos de despesas do governo eram levados pelo primeiro-ministro ao parlamento em uma bolsa grande de couro, cerimonial esse denominado “*opening of the budget*”. Em 1800, a palavra *budget* foi incorporada ao léxico inglês.

Por volta de 1860, com um sistema de contabilidade uniforme desenvolvido pela França, o qual era aplicado a todos os departamentos do governo e suas respectivas unidades, estabeleceu-se um ano fiscal padrão, além de convenções de tempo para prestação de contas, a fim de que os departamentos explicassem a programação fiscal das contas para todos os recursos que foram alocados, bem como os procedimentos padrão e relatórios de fim de ano que comparavam estimativas e gastos (LUNKES, 2003, p. 36).

Na metade do século XIX, o Reino Unido observou que os procedimentos orçamentários franceses identificavam todas as etapas necessárias à elaboração do orçamento. Essas técnicas pareciam ser uma maneira próspera de controlar as finanças do governo. Na Inglaterra, criou-se, em 1861, o Comitê de Contas Público no Parlamento e, em 1866, os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral. No final do século XIX, vários procedimentos sistemáticos substituíram práticas do passado consideradas oportunistas, com o objetivo de equilibrar as contas do governo.

Nos Estados Unidos, no início do século XX, desenvolveram-se conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que se tornaram conhecidas como o “movimento do orçamento público”. O orçamento era um plano elaborado que continha todas as atividades do governo e utilizava um número de contas-padrão para promover o controle dos gastos. Em 1907, Nova York foi a primeira cidade a implementar o orçamento público (LUNKES, 2003, p. 36).

No Brasil, trabalha-se com orçamento na administração pública desde a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, em 1808, com a vinda de D. João VI. Posteriormente, a Constituição de 1824 disciplinava que o ministério da fazenda deveria receber dos demais ministérios os orçamentos relativos as suas despesas. Já a Constituição de 1891 delegava ao Congresso Nacional o orçamento da receita e a fixação das despesas anualmente. Entretanto, a Lei nº. 4320/64 tornou-se o principal instrumento orientador e disciplinador do processo de elaboração e execução orçamentária. Recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000, conhecida como LRF, veio regulamentar uma série de questões

relacionadas à administração pública que surgiram em períodos de gestões orçamentárias e financeiras desastrosas, as quais foram responsáveis em grande parte pela difícil situação econômica do País. Outro principal objetivo da LRF é assegurar à sociedade brasileira que todos os poderes da União terão de obedecer, sob pena de severas sanções, aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente, eficaz e sobretudo transparente.

Como se pode observar, o orçamento foi um instrumento que surgiu da necessidade de se controlarem os gastos dos governos. Pode-se observar a sua utilização nas atividades empresariais a partir da retrospectiva histórica apresentada nas subseções seguintes.

4.1.1 Aplicação empresarial na América do Norte

A demanda por informações sobre transações internas às organizações inicia-se com a Revolução Industrial, a qual foi responsável pelo começo do processo de acumulação rápida de bens de capital, com conseqüente aumento da mecanização. A Revolução Industrial se caracteriza pelo fato de a renda *per capita* e a população terem começado a crescer aceleradamente de uma forma nunca antes vista na história da humanidade, uma vez que, antes dela, o progresso econômico se dava de modo sempre lento, ou seja, levava séculos para que a renda *per capita* aumentasse sensivelmente.

Até a década de 1880, segundo Johnson e Kaplan (1996, p. 5), todas as transações ocorriam entre um empresário proprietário e indivíduos que não faziam parte da organização: fornecedores de matérias-primas, mão-de-obra paga por tarefa e clientes. Não existiam “níveis de gerência” ou empregados assalariados por longos prazos. As transações se davam no mercado e indicadores de sucesso eram obtidos facilmente. O empresário-proprietário deveria arrecadar, pelas vendas aos clientes, um volume de dinheiro maior do que o volume de dinheiro gasto com o pagamento dos fornecedores dos insumos básicos de produção: mão-de-obra e matéria prima.

Porém, com a Revolução Industrial, os proprietários ou empresários, donos dos mecanismos de produção, passaram a ter empregados ou operários para operar e controlar as máquinas. Esse momento revolucionário, em que houve a passagem da energia humana, hidráulica e animal para motriz, é o ponto culminante da evolução tecnológica, social e econômica que vinha se processando na Europa desde a Idade Média, com particular incidência nos países onde a Reforma Protestante tinha conseguido destronar a influência da Igreja Católica: Inglaterra, Escócia, Países Baixos e Suécia. Nos países que permaneceram católicos, a revolução industrial aparece, como regra geral, mais tarde e num esforço declarado de copiar aquilo que se fazia nos países mais avançados (os países protestantes).

Para Kaplan e Norton (1997, p. 2), no período entre 1850 a 1875, denominado 'era industrial', o sucesso das empresas determinava-se pela maneira como estas aproveitavam os benefícios das economias de escala e dos seus objetivos. A tecnologia era importante, mas as empresas bem sucedidas eram aquelas que incorporavam novas tecnologias aos ativos físicos, que permitiam uma produção em massa eficiente de produtos padronizados. Assim, uma medida financeira, como o retorno sobre o capital empregado, poderia orientar para uma utilização mais produtiva do capital interno da empresa, como também para monitorar a eficiência com a qual as divisões operacionais utilizavam recursos financeiros e físicos a fim de criar valor para o acionista.

Como consequência da Revolução Industrial, os proprietários de empresas passaram a direcionar altos montantes de capital para seus processos de produção e a contratar empregados por longos prazos, objetivando máxima eficiência dos investimentos de capital. A viabilidade de sucesso a longo prazo dessas organizações administradas revelava os ganhos que poderiam ser obtidos na administração de uma organização hierárquica. Por exemplo, as tecelagens fundadas na primeira metade do século XIX, as ferrovias formadas mais ou menos em meados desse século e as companhias siderúrgicas criadas na segunda metade do século. O surgimento dessas organizações criou uma nova demanda por informações contábeis (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 5).

Ainda em meados do século XIX, ocorreram grandes avanços nos transportes e comunicações, destacando-se a invenção da ferrovia e do telégrafo, que propiciaram oportunidades adicionais de ganhos para grandes e hierárquicas organizações. Para supervisionar as diversas operações dessas empresas,

inventaram-se novos procedimentos para controlar a receita e o desembolso de caixa. Além dessas significativas inovações contábeis ou de registro financeiro, as ferrovias desenvolveram vastos sumários de suas operações internas e desempenho. Melhores transportes e comunicações, combinados com economias de escala, permitiram o crescimento de grandes empresas distribuidoras, particularmente de cadeias varejistas, cujos empresários desenvolveram seus próprios indicadores de desempenho interno, em apoio a suas atividades gerenciais de planejamento e controle (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 7).

Avanços adicionais na tecnologia dos sistemas de contabilidade gerencial se deram em conjunção com o movimento da administração científica que se iniciou nas companhias metalúrgicas nas duas últimas décadas do século XIX. Segundo Taylor, um dos criadores da administração científica, o objetivo era melhorar a eficiência e a utilização de mão-de-obra e matéria-prima. Os padrões físicos desenvolvidos, tais como o grau e horas de trabalho por unidade e quantidades de matérias-prima por unidade, foram convertidos em padrões de custos para mão-de-obra e matéria-prima. Posteriormente, esses custos eram acrescidos de custos indiretos ou despesas gerais e geravam o custo final unitário do produto, o qual auxiliava as decisões gerenciais de fixação de preços.

Johnson e Kaplan (1996, p. 36) também observam que há, no final do século XIX, ausência de informações contábeis para o planejamento e controle de investimentos de capital, pois essas empresas não se amparavam em previsões ou orçamentos de capital para coordenar e monitorar os desembolsos em investimentos, mesmo sob a crescente incerteza dos investimentos de capital de longo prazo. A falta de interesse na contabilidade de capital pode ter duas razões: a primeira seria a enorme expansão dos mercados na América no final do século XIX; já a segunda seria o empenho numa única atividade pelas firmas industriais de transporte e distribuição. Como a diversificação estava limitada aos processos produtivos necessários à atividade de cada firma, as decisões de investimentos se restringiam a comprar ou produzir e para essas decisões as empresas necessitavam apenas conhecer como o novo investimento de capital afetaria a rotação de estoques, os custos por tonelada-milha ou os custos de conversão unitários. Entretanto, estas informações já eram fornecidas pela maioria dos sistemas de contabilidade gerencial do século XIX.

No início do século XX, houve uma grande onda de incorporações de empresas, motivadas por novas oportunidades de expansão de lucros aos empresários, através da combinação de operações antes distintas. Entre as grandes corporações destacaram-se as empresas Du Pont e a General Electric. Esse novo ambiente empresarial, nas primeiras décadas do século XX, propiciou evoluções nos sistemas de contabilidade gerencial em apoio ao crescimento das corporações diversificadas de múltiplas atividades.

Para não serem dominadas pelas ineficiências burocráticas em função da complexidade das transações internas e da dificuldade em assimilar tantas informações, as empresas adotaram uma forma organizacional unitária ou centralizada, na qual as operações globais eram decompostas em departamentos separados, cada qual com atividades altamente especializadas, como fabricação, distribuição, transporte, finanças e compras, e com um escritório central para coordenar e dirigir os diferentes departamentos (JONHSON; KAPLAN, 1996, p. 53-55).

Essa estrutura permitia aos gerentes de cada departamento se concentrar no desempenho eficiente e efetivo de sua atividade especializada e, ao mesmo tempo, a alta administração podia atuar apenas na coordenação dos desempenhos dos vários departamentos da empresa, concentrando suas energias em alcançar a coordenação plena de modo a atingir as metas comuns.

Conforme destaca Lodi (1977, p. 8), a criação dessa estrutura de departamentos funcionais no escritório central, adotadas pela Du Pont (1903) e General Motors (1910), foi uma “resposta adaptativa”, uma solução encontrada para atender aos negócios em crescimento em todo o interior do país (EUA). Entretanto, essa estrutura requeria definição das linhas de autoridade e de comunicação entre o escritório central e as diversas unidades de campo, fábricas e filiais de venda; das responsabilidades dos executivos tanto do escritório central como dos executivos de campo. A essa forma de definir as responsabilidades atribui-se a origem do método *line-staff*, pois neste último foram criados departamentos de pesquisa, engenharia, finanças e pessoal. Nessa estrutura de *line-staff*, ambos os executivos tinham problemas, mas de natureza diferente, segundo relatos de Lodi (1977, p. 9):

Ao planejar, avaliar e coordenar os recursos da empresa, aqueles executivos eram mais conscientes do impacto de técnicas e demandas novas: necessidades financeiras e mercadológicas. As funções no escritório central passaram a ser:

- a) coordenar e integrar o desempenho da empresa com as flutuações do mercado;
- b) coordenar o fluxo do produto;
- c) manter a cooperação entre departamentos de fabricação, vendas, desenvolvimento e engenharia;
- d) coordenar a ação dos departamentos staff ou de serviços especializados;
- e) planejar o futuro;
- f) avaliar a performance dos recursos.

As informações atualizadas sobre análises de custos, preços e estimativas de lucros eram fornecidas por departamento de custos, orçamentos, *pricing* e estatística. Entretanto, para a elaboração das políticas (no sentido de estratégias), tornava-se indispensável um “orçamento definido e procedimentos para apropriação de capital”.

No entanto, conforme apontam Johnson e Kaplan (1996, p. 55), “as linhas de autoridade e responsabilidade cuidadosamente delineadas numa organização centralizada não asseguravam, por si só, para os proprietários das firmas de múltiplas atividades, a obtenção de ganhos esperados”. Embora algumas firmas integradas e bem-sucedidas do início do século XX mantivessem os sistemas usados nas firmas de única atividade, para a coordenação interna dos múltiplos processos envolvidos numa única atividade produtiva, os gestores criaram, a partir da modificação nesses sistemas, procedimentos que assegurassem um fluxo de informações e instruções confiáveis e vantajosas. Isto porque os indicadores de eficiência heterogêneos, tais como custo unitário, razão operacional e rotação do estoque, aplicáveis às firmas de única atividade, não tinham possibilidade de serem relacionados diretamente ao lucro global das companhias de múltiplas atividades.

Outro fato importante é que gerentes dos departamentos de única atividade eram simples empregados das companhias de múltiplas atividades e não estavam, necessariamente, motivados para obter lucros globais para as companhias como estavam os gerentes das firmas de única atividade independentes.

Salientando a necessidade do orçamento à época, Johnson e Kaplan (1996, p. 9-10) afirmam que os gerentes da nova Du Pont viram-se ante o problema de coordenar as diversas atividades de uma organização de fabricação e comercialização verticalmente integrada e de decidir sobre a alocação mais rentável do capital dessas diferentes atividades.

Para minimizar esses problemas de motivação e controle, a alta gerência das firmas de múltiplas atividades utilizou duas novas evoluções da contabilidade:

Primeiro, projetando orçamentos para coordenar e equilibrar os fluxos internos de recursos, da matéria-prima ao cliente final. Segundo, desenvolvendo um novo indicador, o retorno do investimento, para comparar o desempenho das diversas partes da firma com o desempenho do todo (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 56).

Ao realizar um inventário completo de todas as suas instalações fabris e equipamentos registrando esses itens na conta razão geral “Investimento Permanente”, em 1903, a Powder Company criou um sistema de apropriação de construções em que se registravam os dados sobre os custos das novas construções e da desativação de ativos. As informações sobre apropriações e despesas de construção eram imprescindíveis ao planejamento das necessidades de capital de longo prazo, mas fornecia parte da informação para o planejamento de financiamento, sendo necessária uma previsão dos fluxos de caixa. Isto porque a política da empresa “era financiar a expansão com base no numerário gerado pela lucratividade e o dinheiro apurado na venda de ações”, evitando financiamento via empréstimos. A previsão do fluxo de caixa determinaria o montante máximo de novas construções com que a firma poderia se comprometer (JOHNSON; KAPLAN, 1966, p. 60).

Os fluxos de caixa eram previstos multiplicando-se a quantidade projetada de produtos a ser vendidos em cada mês, com base nas estimativas do departamento de vendas, pela margem de contribuição unitária estimada de cada produto. No cálculo das margens, consideravam-se as tendências futuras prováveis, tanto dos preços dos produtos, como dos custos dos insumos. A receita não-operacional projetada, originada por vendas de terra e rendas de investimentos financeiros, era adicionada ao valor dos fluxos de caixa operacionais, estimando-se, assim, a entrada total de dinheiro. Essa informação, combinada com dados das apropriações das construções, permitia à alta administração prever a posição de caixa da companhia e, portanto, a necessidade antecipada de novas ações. Em 1910, o Comitê Executivo recebia previsões mensais da posição de caixa da firma com um ano de antecedência e tanto as projeções de posição de caixa como as previsões de fluxo de caixa eram comparadas regularmente aos resultados incorridos.

Dessa forma, provavelmente todas as práticas de contabilidade gerencial atualmente utilizadas já haviam sido desenvolvidas, tais como:

Cálculo de custos de mão-de-obra, matéria prima e despesas gerais; **orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas**, custos padrões, análises de variância, preços de

transferência e indicadores de desempenho divisional (grifo da autora) (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p.10).

Tanto o orçamento quanto o retorno do investimento foram instrumentos projetados para harmonizar as ações dos departamentos com as metas globais da firma, as quais consistiam em obter retornos acima da média pela distribuição para o mercado de massas americano, da produção das tecnologias de produção em massa. Nas firmas de múltiplas atividades, o capital precisava ser distribuído entre as atividades, o que justifica a ênfase dada às informações orçamentárias e de retorno do investimento.

O retorno do investimento considerado a princípio uma ferramenta que facilitava a coordenação de diferentes atividades, acabou se transformando no principal condutor da gestão das empresas:

A administração eficiente e efetiva do próprio capital acabou se tornando a força motriz da firma. [...] As implicações plenas dessa atenção, impelida pela contabilidade, para com o capital continuam sendo estudadas até hoje, [...] mas as origens dessa evolução são visíveis nos sistemas de contabilidade gerencial das primeiras firmas americanas de múltiplas atividades (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 56).

Essas novas práticas de contabilidade gerencial influenciaram a administração do complexo sistema de múltiplas atividades da empresa Du Pont Powder Company, fundada em 1903⁵.

A evolução dessas práticas fundamentava-se nas necessidades informacionais e de controle dos gerentes de organizações complexas e diversificadas. Entretanto, nas décadas seguintes, embora a diversidade de produtos e a complexidade nos processos industriais continuasse crescendo, não surgiram procedimentos de contabilidade gerencial inovadores. Uma das razões deve-se ao fato de muitas corporações terem adotado o modelo de organização corporativa da Du Pont e da General Motors até a década de 1970. Como estas empresas estavam tendo sucesso, não havia incentivos para pesquisas de novas técnicas para o sistema de contabilidade gerencial, mesmo que o crescimento dos processos

⁵ A história inicial da Powder Company é relatada por Alfred D Chandler Jr e Stephen Salbury em *Pierre S. Du Pont and the Making of the Modern Corporation*, Nova York: Harper & Row, 1971. A empresa, fundada em 1903, substituiu as operações da E.I. du Pont de Nemours and Company fabricante americano de explosivos desde 1804. Com a aquisição de outras empresas, nas quais a família Du Pont tinha uma participação parcial ou majoritária, a Du Pont Powder tornou-se uma empresa centralmente administrada, coordenando através de departamentos próprios a maioria das atividades de fabricação e distribuição antes mediadas pelo mercado, através de dezenas de firmas especializadas.

produtivos exigisse custos precisos dos produtos e controles efetivos dos processos. Outra razão deve-se à predominância dos demonstrativos contábeis da contabilidade financeira, motivada pelo aumento de participação do público no capital das organizações e às crises periódicas do mercado de capitais nos anos de 1929, 1934 e 1947. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 10-13).

Os relatos apresentados sobre alguns dos procedimentos de contabilidade gerencial adotados pela Du Pont, nos Estados Unidos, no período de 1903 a 1920, contribuem para confirmar o período de surgimento do orçamento empresarial, bem como da utilização das técnicas orçamentárias como instrumento de planejamento e controle das operações.

Conforme Tung (1983, p. 49), nos anos que se seguiram a 1930, a aplicação do orçamento empresarial nos Estados Unidos foi fortemente impulsionada pelo surgimento do movimento científico de administração empresarial. Tung cita que, em 1941, uma pesquisa realizada por Holden, Fisch e Smith revelou que 50% das empresas norte-americanas usavam de alguma forma o sistema de controle orçamentário.

Em 1958, num estudo realizado por Sord e Welsch sobre orçamento de negócios denominado levantamento de planos, gerenciamento e práticas de controle, revelou que das 424 companhias entrevistadas, 404, ou seja, 96% delas utilizavam um programa amplo de planejamento e controle de resultados em bases permanentes (WELSCH, 1983, p. 20).

A partir da metade do século XX, mais precisamente entre os anos de 1950 e 1960, o orçamento empresarial ganha relevância após a sua utilização por grandes empresas e também por duas obras que contribuíram para o seu sucesso, quais sejam: *Budgeting: profit, planning and control*, de Glenn A. Welsch (1957) e *Management Accounting Principles*, de Robert N. Anthony (1965). Essas duas obras foram e continuam sendo fontes de referência para os autores brasileiros que surgiram posteriormente.

4.1.2 Aplicação empresarial no Brasil

Moreira (1980) e Schubert (1985) relatam que, a partir da década de 60, por meio de alguns professores brasileiros que haviam estagiado em universidades americanas ou trabalhado em empresas multinacionais, o ensino do planejamento financeiro introduziu-se no Brasil, objetivando o controle do lucro. No entanto, à época não havia como oferecer aos estudantes um material de ensino adequado às condições brasileiras, tão diferentes das condições americanas.

Wálter (1980, p. xi) afirma que a Confederação Nacional das Indústrias (CNI), em 1974, em convênio com o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), solicitou à Sociedade Civil de Assessores de Empresas do Rio de Janeiro uma série de manuais de Administração Contábil-Financeira destinados ao treinamento de pessoas lotadas em pequenas e médias empresas. Um desses manuais tratava do “Orçamento” e acabou despertando grande interesse entre os professores contratados pela CNI, cuja didática objetivava mostrar ao treinando como elaborar um orçamento integrado: Operação, Investimento e Caixa, por meio de uma simulação numa empresa industrial.

Para Lunkes (2003, p. 37), o orçamento passou a ser foco de estudos no Brasil a partir de 1940, mas atingiu seu apogeu somente na década de 1970, quando empresas passaram a adotá-lo com mais freqüência. Este fato provavelmente está relacionado às políticas nacionais de desenvolvimento, com a presença de multinacionais, as quais traziam em suas práticas administrativas a elaboração de planejamentos já adotados em seus países de origem. O desenvolvimento da economia e sua relação com as empresas estrangeiras pode ser observado nos seguintes relatos:

O modelo de substituição de importações foi particularmente importante entre o início da década de 30 e fim da década de 70. Durante esse período, mais precisamente na década de 50, o governo lançou um plano de médio prazo de desenvolvimento da economia brasileira conhecido como o Plano de Metas, que foi responsável pelo estabelecimento de um parque industrial bastante sofisticado e integrado. Os setores de bens de consumo duráveis e não-duráveis foram protegidos por elevadas tarifas, como estratégia do plano, para desenvolver essas indústrias em território nacional. Além disso, foram criadas as indústrias de base, as quais foram e continuam sendo essenciais ao processo de industrialização brasileira (SILVA, 2004, p. 5).

O fechamento ao comércio e a abertura ao capital são características marcantes da industrialização brasileira. As empresas estrangeiras assumiram um papel importante ao longo de nossa história, especialmente a

partir da segunda metade dos anos 50, quando o Plano de Metas do governo Kubitschek configurou o tripé em que se apoiaria o pretendido “salto de cinquenta anos em cinco”: governo, capital privado nacional e capital privado internacional. Naquele momento, o investimento das empresas multinacionais impulsionou decisivamente certos segmentos da indústria – o setor automobilístico é o grande exemplo. Assim, em um padrão bastante típico da América Latina, e em contraste com o que se observou em certos países do sudeste asiático, como a Coreia do Sul, as empresas de capital estrangeiro instalaram-se solidamente no Brasil (QUEIROZ; CARVALHO, 2005, p. 52).

O comentário de Schubert (1985, p.5) também corrobora com o que já foi dito a respeito do período do início de utilização do orçamento:

A partir de 1971 já implantávamos em grandes empresas privadas e em empresas públicas, através de contratos de trabalho ou de consultoria, os sistemas orçamentário, contábil e de custos integrados e dentro dos princípios do orçamento-programa, que aliados ao processamento eletrônico, apresentavam uma massa de informações gerenciais de primeira linha.

Entretanto, a utilização de técnicas modernas de orçamento nas empresas privadas era morosa e de iniciativa legal. O autor se referia à Circular nº. 179/72 do Banco Central, que disciplinava Princípios e Normas de Contabilidade para empresas, inclusive para sociedades de economia mista que, para terem suas ações negociadas no mercado de capital, inclusive na Bolsa de Valores, deveriam ter seus balanços e demonstrações do resultado do exercício padronizadas.

Outro documento relevante citado pelo autor foi a Lei 6404/76 – Lei das Sociedades por Ações –, que, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1978, além de estabelecer normas sobre demonstrações financeiras e o balanço patrimonial, sugeria que a complexidade dos problemas econômicos levaria a direção das empresas a implantar sistemas orçamentários dentro dos princípios do orçamento-programa. Também a edição do Decreto-Lei nº. 1598/78 procurou adaptar a legislação fiscal à nova legislação societária das sociedades por ações, incentivando as empresas a utilizarem um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração (SCHUBERT, 1985, p. 5).

A década de 80 foi um período marcante para a história do século XX, segundo o ponto de vista dos acontecimentos políticos e sociais: compreende o fim da era industrial e início da era da informação, razão pela qual passou a ser chamada por muitos de década perdida para a América Latina, devido à estagnação econômica. Kupfer (1998, p. 58) descreve a situação da economia brasileira nesse período:

Pode-se considerar que a situação prevalecente ao longo da década de 80 correspondeu a um ambiente competitivo em que coexistia um grau de confiança macroeconômica extremamente reduzida, decorrente da instabilidade inflacionária e do baixo dinamismo da economia, parcialmente contrabalançado por um grau de confiança microeconômica menos desfavorável. Esse último era consequência de um regime de incentivos e regulação da concorrência apoiado em uma política comercial fortemente protecionista e em uma política industrial ativa, embora já claudicante (em função da progressiva perda de capacidade financeira do setor público e da crescente desorganização das instituições governamentais). Para as empresas, o ambiente era hostil, mas não a ponto de colocar em risco a sobrevivência.

Nessa década, o governo brasileiro desenvolveu vários planos econômicos, como o Plano Verão e o Plano Cruzado, que previam a adoção de novas unidades monetárias: o cruzado e posteriormente o cruzado novo. Estes planos visavam ao controle da inflação, que atingiu taxas recordes de 87% ao mês, mas não obtiveram sucesso nesse sentido. Ao contrário do que se esperava, o que se deu foi o desequilíbrio das contas do governo, o que multiplicou a dívida externa e o seu não pagamento (moratória), fato este que originou crises externas.

Por outro lado, Tung (1983, p. 49) observa que, na década de 80, devido ao estágio de desenvolvimento em que se encontrava o Brasil, um maior número de empresas começava a considerar o controle orçamentário como meio de alcançar maior rentabilidade. Segundo o autor:

Essa nova mentalidade está se formando principalmente em decorrência da junção de circunstâncias que, de forma indireta, obrigam os empresários a produzir melhor e mais barato, sob pena de expulsão do mercado pela concorrência. Antes o mercado era do vendedor, mas agora começa a ser do comprador.

Embora fosse desejável que os empresários adotassem a utilização do orçamento, algumas dificuldades não permitiam sua implantação nos moldes americanos. Entre os motivos do pouco aproveitamento dos métodos orçamentários citam-se (TUNG, 1983, p. 50):

- 1) A falta de uma técnica própria. Pois em geral a preocupação das empresas estrangeiras é de planejar e controlar suas operações com base nas moedas de origem. O padrão de desempenho é avaliado com base em reajustes, de acordo com as práticas e conveniências de cada empresa.
- 2) A escassa literatura nacional no campo do planejamento e controle financeiro das empresas, apesar de terem aumentado substancialmente, nos últimos tempos as traduções de obras estrangeiras. Devido à diversidade entre a situação do nosso país e a dos países para os quais tais livros foram escritos, o aproveitamento dessas traduções, aqui, tem sido bem reduzido.

- 3) Conforme os entendidos na matéria, o modelo econômico brasileiro é *sui generis*, pois seus problemas e soluções têm características absolutamente próprias.

Referindo-se às condições econômicas brasileiras Venana e Huets citados por Tung (1983, p. 50) relatam que, àquela época, havia no Brasil muitos estudos sobre os diferentes controles administrativos, mas nenhum deles tratava especificamente do “Orçamento Empresarial”. Dessa forma, os leitores brasileiros e sul-americanos dependiam da literatura inglesa, francesa e alemã, as quais tinham às vezes uma aplicação imprecisa e arriscada, embora trouxessem concepções mundialmente aceitas, uma vez que apresentavam situações particulares de empresas inseridas numa estrutura econômica nacional (americana) que em muito – se não em tudo – eram diferentes da peculiar economia brasileira, principalmente sob o aspecto inflacionário.

Para aquele cenário, a tese de Moreira (1972) é o primeiro trabalho científico brasileiro sobre orçamento que abordou a influência da inflação sobre os valores orçados e suas conseqüências sobre os resultados reais, indicando que, ao se fazer a análise das variações orçamentárias, os efeitos da inflação deveriam ser isolados.

No que diz respeito à relação orçamento/inflação, Padoveze (2000, p. 392) afirma que as técnicas orçamentárias são válidas para qualquer entidade em qualquer situação conjuntural. Em economias inflacionárias, como os níveis dos preços dos produtos e serviços sofrem constantes alterações, gera-se um volume de trabalho operacional bastante elevado, inviabilizando a introdução de um plano orçamento em função das constantes revisões dos orçamentos de vendas. Outra dificuldade são as análises das variações. Ao confrontarem-se os valores orçados, como os gastos reais, seria difícil encontrar o porquê das variações, de modo que o controle e o acompanhamento orçamentário ficariam prejudicados.

Entretanto, a inflação não deve impedir a aplicação do orçamento empresarial. A esse respeito o autor comenta:

É possível supor que, em economias, em estado econômico caracterizado por hiperinflação, o orçamento seja um instrumento inviável. Entendemos que, em tal situação, não é só o orçamento que poderia ser um instrumento gerencial prescindível, mas, a economia desse país como um todo estaria deteriorada; desse modo, não só o orçamento, mas tudo poderia ser colocado em discussão, até o próprio país (PADOVEZE, 2000, p. 393).

Outro ponto que o autor destaca é que a crescente internacionalização das economias tem levado o Brasil e, por conseguinte, as empresas a se habituarem ao uso de moedas mais estáveis de outros países, como o dólar norte-americano, o marco alemão, a lira italiana, o iene japonês e a libra esterlina. Atualmente não se pode deixar de mencionar o euro, uma moeda com crescente valorização. O fato é que as técnicas orçamentárias podem ser aplicadas em qualquer economia, para qualquer entidade, bastando apenas o entendimento dos efeitos decorrentes da inflação para que se construam sistemas de elaboração e acompanhamento de orçamentos, tanto em moeda corrente como em outra opção monetária.

Na década de 90, a economia começa a se recuperar em função das reformas econômicas estruturais, como liberalização comercial, privatizações, liberalização financeira externa, dentre outras. O Ministério da Fazenda, com um plano econômico que ganhou o nome de “Plano Real”, promove o crescimento econômico do país em nome do fortalecimento das instituições nacionais, com o propósito de controlar a inflação e atrair investidores internacionais. Queiroz e Carvalho (2005, p. 52) relatam como se deu o investimento estrangeiro:

Na segunda metade dos anos 90, ocorreu um crescimento expressivo do investimento direto estrangeiro (IDE). [...] o país recebeu US\$ 28,9 bilhões de IDE em 1998, *versus* uma média anual de US\$ 6,6 bilhões no período entre 1992-1997. Esses investimentos continuaram crescendo até 2000 e começaram a cair a partir daí, quando a economia brasileira estagnou: em 2001, em função da crise energética; em 2002, pelo cenário político; e em 2003, um ano de recessão. Os dados preliminares de 2004 indicam uma recuperação que deve continuar em 2005. Acrescente-se ainda que a excepcional expansão do IDE, entre 1998 e 2000, esteve, em grande medida, relacionada com dois movimentos complementares de desnacionalização patrimonial. De um lado, as oportunidades criadas pelos programas de privatização federal e estaduais, em especial nos setores de telecomunicações e energia elétrica. De outro, a atração à aquisição de ativos privados, decorrente da súbita e intensa desvalorização cambial do final de 1998, que resultou num salto no movimento de aquisição de empresas brasileiras por suas concorrentes multinacionais.

Para Sá e Moraes (2005, p. XII), as décadas sucessivas de descontrole inflacionário influenciaram negativamente a administração das empresas, pois se deixou de pensar estrategicamente. A instabilidade e o grau de incerteza, predominantes até 1994, frustravam qualquer tentativa de previsão de um cenário futuro, ainda que fosse por um curto período de tempo. Além disso, nos anos que

antecederam o advento do plano real, estabeleceram-se sete unidades monetárias diferentes, seis planos econômicos⁶ e três constituições,⁷ além de uma moratória⁸.

Nesse contexto, o casuísmo inteligente era mais eficaz do que o pensamento estratégico, justificando a ênfase atribuída às questões operacionais. Como a atividade orçamentária decorre das estratégias, ela foi negligenciada nesse longo período, tornando-se um procedimento quase exclusivo de grandes empresas ou de companhias multinacionais. Porém:

Desde a implantação do Plano Real, a situação vem mudando sensivelmente. Hoje, o que percebemos é, de um lado, as empresas sentindo necessidade de um orçamento que consolide a visão estratégica de seus negócios e, de outro, uma noção distorcida do que seja um verdadeiro orçamento (SÁ e MORAES, 2005, p. XIII).

Embora o orçamento sirva para delimitar receitas, despesas e investimentos, sua função principal é priorizar e compatibilizar as políticas ligadas à estratégia empresarial. A política de formação de lucros geralmente é primordial, mas podem existir políticas de consolidação de linha de produtos, de reposição de estoques, de relacionamentos com o mercado, entre outras. Como, em geral, os recursos são escassos, há necessidade de conciliar as políticas. A noção distorcida se refere ao fato de o setor orçamentário das empresas gastar muita energia nas rotinas do processo orçamentário, descuidando-se da visão estratégica que deve contemplar a atividade orçamentária.

Mais recentemente, segundo a percepção de Frezatti (2006, p.2), planejar e controlar o negócio são processos importantes para muitas empresas, mas ainda são ações que os executivos não entendem adequadamente, mesmo nas empresas com tradição na elaboração e gerenciamento do processo de planejamento, talvez por que se imagine que basta dispor de um sistema de orçamento para garantir o sucesso do processo de planejamento. Em outros casos, o planejamento se constituiria numa atividade prospectiva e o controle seria a forma de se constatar se as decisões tomadas estariam ou não sendo verificadas.

Ao finalizar esta seção sobre o orçamento empresarial no Brasil, é importante registrar a carência de divulgação ou até a ausência de estudos e pesquisas com

⁶ Planos Econômicos: Plano Cruzado; Plano Verão; Plano Bresser; plano Collor 1; Plano Collor 2 e o Plano Real.

⁷ Constituições brasileiras: 1946; 1967 e 1988.

⁸ Moratória: Em 20 de fevereiro de 1987, o Brasil suspende, de forma unilateral, por prazo indeterminado, o pagamento de sua dívida externa.

exemplos reais de aplicação do orçamento por empresas estabelecidas no Brasil. Na tentativa de suprir essa carência, julgou-se conveniente destinar a próxima seção à apresentação de resultados de pesquisas sobre trabalhos acadêmicos relacionados ao orçamento.

4.1.3 Orçamento: o estado da arte

Em estudos científicos, é importante conhecer qual é o “estado da arte” do assunto que se está pesquisando. Assim, com o objetivo contribuir para o conhecimento da produção científica sobre o tema orçamento, julga-se oportuno apresentar os principais aspectos da pesquisa “Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006”, tendo como base de dados os trabalhos acadêmicos elaborados nos programas de pós-graduação *strictu sensu* em ciências contábeis das instituições públicas e particulares do Brasil, cujos cursos são reconhecidos pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC), por meio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Cumprir destacar que a pesquisa foi elaborada pela autora⁹ desta dissertação e enviada como artigo para a Revista Contabilidade e Finanças (USP) com a participação de três co-autoras, sendo aprovada como artigo em 21 de agosto de 2007, e aguarda publicação.

O trabalho parte da premissa de que a implantação, em junho de 1994, de um novo plano econômico no Brasil, denominado “Plano Real”, proporcionou à economia brasileira o fim do descontrole inflacionário, entre outros benefícios. Com isso, a partir de 1995, o cenário econômico mais estabilizado melhoraria as condições de planejamento para as empresas, de maneira que o orçamento empresarial teria ampla aplicação enquanto instrumento de formalização dos planos empresariais, fato este que justificou a definição do ano de 1995 como o período de início da pesquisa.

⁹ A pesquisa intitulada “Orçamento Empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006” de autoria de Rita Mara Leite e co-autoria de Helena de Fátima N. Silva, Ana Paula M. S. Cherobim e Leilah S. Bufrem, foi enviada no formato de artigo em 15/04/2007 para a Revista Contabilidade e Finanças (USP) e aprovado para publicação em 21/08/2007. Atualmente aguarda publicação.

Diante dessas considerações, surge a necessidade de saber qual é o encaminhamento científico do orçamento empresarial, ou seja, quais são as principais abordagens ou ênfases ou problemáticas que estão sendo estudadas ou evidenciadas nas teses e dissertações na última década. Objetivando encontrar respostas para esta questão central, formularam-se as seguintes questões relacionadas à problemática central:

- 1^a) Qual a participação do tema “Orçamento”, em sentido amplo, no total de teses e dissertações produzidas no período entre 1995 e 2006, no Brasil?
- 2^a) O tema orçamento, nas teses e dissertações, vem sendo investigado na área da administração pública ou da administração empresarial?

A técnica utilizada para a coleta de dados foi a da pesquisa documental e teve como fonte os relatórios disponibilizados pelas instituições que continham as seguintes informações: títulos dos trabalhos, classificação em dissertação ou tese, nome do autor, ano de defesa, entre outros dados.

4.1.3.1 Dissertações e teses

Selecionaram-se, na grande área de administração, cinco subáreas de avaliação: Ciências Contábeis; Ciências Contábeis e Atuariais; Contabilidade; Controladoria; e Controladoria e Contabilidade. Com base nos dados dos programas *strictu sensu* dessas subáreas, quantificaram-se as dissertações e teses defendidas no período de 1995 a 2006.

Para analisar e interpretar os dados aplicou-se a análise de conteúdo (BARDIN, 1991), cujo processo fundamentou-se no exame de todos os títulos dos trabalhos, com categorização *a priori*, considerando-se a presença ou ausência do termo “orçamento” nos títulos das dissertações e teses.

Na pesquisa, finalizada em janeiro de 2007, identificaram-se, no Brasil, doze instituições que oferecem pós-graduação em ciências contábeis, das quais quatro são privadas e oito públicas. Apenas uma instituição oferecia doutorado: a Universidade de São Paulo (USP), cujo curso iniciou-se em 1978; além disso, a Universidade de Brasília (UNB) aguardava à época autorização para iniciar o curso de doutorado.

Os treze cursos de mestrado estão distribuídos da seguinte forma: seis em ciências contábeis (UNB, FUCAPE, UFRJ, UERJ, UNISINOS e FURB), dois em contabilidade (UFPR e UFSC), dois em controladoria e contabilidade (USP/SP e USP/RP), um em controladoria (UFC), um em controladoria e contabilidade estratégica (UniFECAP) e um em controladoria, finanças e contabilidade (PUC/SP). Apenas dois mestrados são profissionalizantes (UFC e FUCAPE); os demais são mestrados acadêmicos.

A coleta de informações da base de dados da CAPES, especificamente das relações nominais das teses e dissertações defendidas por programas e instituições, foi parcial, em virtude de as informações estarem disponibilizadas apenas para o período de 1998 a 2004. Por isso, foi necessário pesquisar nos *sites* das instituições. No entanto, como nem todas as instituições disponibilizam em seus sites as relações das dissertações produzidas, buscou-se obter as relações das dissertações e teses por *e-mail* enviado para as respectivas coordenações dos programas de pós-graduação. Depois de reunidas e analisadas todas as relações de dissertações, elaboraram-se quadros que detalham o total de dissertações e teses por instituição, quantificando os trabalhos por subárea de tema orçamento.

Mesmo não contemplando todas as dissertações defendidas, em virtude da indisponibilidade dos dados da UERJ e da PUC/SP até o encerramento da pesquisa (Janeiro/2007), verificou-se que de 1995 até 2006 foram defendidas 1257 dissertações nos programas de mestrado em ciências contábeis, sendo que apenas 27 versaram sobre a temática orçamento, representando um percentual de 2,15%. Do total de 112 teses defendidas no mesmo período, apenas 1 (uma) discorre sobre o orçamento, representando 0,89%.

Esses dados revelam que o estado da arte da produção científica sobre o tema orçamento não apresentou acentuado desenvolvimento, ou seja, o número de pesquisas nessa área é ínfimo em relação ao total da produção científica dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no período da pesquisa. Porém, a metodologia adotada para o estudo não permitiu aprofundar a investigação sobre o porquê da ausência de pesquisas sobre orçamento nos programas de mestrado. Possivelmente o tema “orçamento” pode estar sendo abordado nas linhas de pesquisa de contabilidade gerencial, não existindo nos programas uma linha de pesquisa consolidada para “orçamento”.

4.1.3.2 Temáticas das pesquisas sobre orçamento

O segundo objetivo da pesquisa era identificar em quais áreas temáticas o orçamento tem sido investigado. Por meio da análise individual dos títulos, as 27 (vinte e sete) dissertações e 1 (uma) tese foram classificadas em duas áreas: administração empresarial (Quadro 8) e administração pública (Quadro 9).

INSTITUIÇÃO	ANO	ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL
UERJ	1998	1-Orçamento racional.
UniFECAP	2003	2-O estudo Exploratório do Orçamento Empresarial Aplicado às Empresas do Comércio Tradicional e do Comércio Eletrônico, Auxiliando na Identificação de suas Principais convergências e Divergências.
	2004	3-Estudo de Caso de uma Empresa Brasileira de Grande Porte do Ramo de Alimentos, para Analisar sua tendência ao Modelo “ <i>Beyond Budgeting</i> ”.
	2006	4-Análise das Práticas de Orçamento segundo a Visão dos Executivos da Controladoria das Empresas Petroquímica e de Petróleo: um estudo multicaso.
PUC	1998	5-Administração de caixa nas micro, pequenas e médias empresas: uma contribuição ao setor varejista do Brasil.
	2000	6-Planejamento e Controle Econômico-Financeiro da Unidade de Negócio Agrícola Algodão por Pequenos e Médios Produtores Rurais
	2002	7-Planejamento e Orçamento Base-Zero: as possibilidades de uso desse instrumento para melhoria gerencial da Universidade Federal de Mato Grosso
	2004	8-Caráter Organizacional e o Processo de Planejamento Financeiro
UNISINOS	2002	9-Sistema Integrado de Custo Padrão, Orçamento e Contabilidade como Instrumento de Mensuração e Avaliação de Desempenho Econômico - estudo de caso da GERDAU.
UNB	2005	10-Métodos Estatísticos de Previsão de Vendas: Metodologia Para Elaboração de Orçamentos no Setor de Energia Elétrica.
UFC	2005	11-Modelo conceitual de controle orçamentário à luz do GECON em empresas de pequeno porte: estudo de caso.
	2006	12-Uma contribuição à implantação do orçamento empresarial no sistema integrado de gestão
USP	2000	13-Orçamento Empresarial: um Estudo em Empresas de Médio Porte da Região de Campinas
		14-Contribuição ao Estudo de Modelo de Planejamento Empresarial Integrado com Sistemas de Informações sob a Ótica da Gestão Econômica
	2004	15-Characterização do Uso de Sistemas de Controle Orçamentários: um estudo multicaso
	2005	16-Potencialidade da utilização das opções reais no orçamento de capital para mensuração de ativos

QUADRO 8 – DISSERTAÇÕES SOBRE ORÇAMENTO NA ÁREA DA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL

FONTE: A autora com base nos dados da CAPES e das INSTITUIÇÕES

INSTITUIÇÃO	ANO	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
UNB	2004	1-A estabilidade na execução orçamentária dos programas sociais do Governo Federal Brasileiro: análise empírica no período de 2000 a 2002.
FUCAPE	2004	2- Desempenho das ações orçamentárias na gestão municipal: um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória utilizando indicadores de execução.
UFRJ	2004	3- O orçamento gerencial na administração pública: o sistema do plano diretor da marinha. 4-Gestão orçamentário-financeira em entidade pública: estudo de caso exploratório descritivo do sistema de controle financeiro e de custos da Universidade Estadual do Centro-Oeste.
UERJ	1997	5- O Controle das contas públicas: um enfoque na avaliação e no desempenho do orçamento-programa da Administração Pública Federal 6-Orçamento público no Brasil: sua evolução, controle e prestação de contas.
	1998	7- Sistema de orçamento do Hospital Naval Marcílio Dias: estudo de caso
	2003	8- Aplicação do orçamento baseado em atividades na mensuração de indicadores de desempenho em organização hospitalar do comando da aeronáutica: um estudo de caso
UNISINOS	2004	9- Modelo orçamentário-financeiro para município de pequeno porte: o caso do município de Nova Esperança do Sul – RS.
PUC	2000	10- Orçamento Público como Sistema de Informações Gerenciais
USP	2005	11- Indicadores Sociais no Processo Orçamentário do Setor Público Municipal de Saúde: Um Estudo de Caso.
TESE USP	2003	1-Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental

QUADRO 9 – DISSERTAÇÕES E TESE SOBRE ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

FONTE: A autora com base nos dados da CAPES e das INSTITUIÇÕES

Do total de 27 dissertações, 16 (59,26%) abordam o orçamento na área da administração empresarial e 11 (40,74%) na área da administração pública. Na área da administração empresarial, também pela análise dos títulos, a abordagem do orçamento foi classificada em três subáreas, constatando-se que 13 dissertações abordam o orçamento operacional, 2 dissertações discorrem sobre o orçamento de caixa e apenas uma 1 trata do orçamento de capital.

Com base nos dados apresentados, pode-se inferir que a temática orçamento vem sendo investigada com maior ênfase na área da administração empresarial,

Ainda utilizando a análise dos títulos, buscaram-se identificar as abordagens mais frequentes do tema, as quais estão apresentadas nas Tabelas 1 e 2. Na administração empresarial, 31,25% das dissertações buscaram identificar a utilização do orçamento em empresas, 18,75% abordaram o uso do orçamento para o planejamento, assim como para avaliação da gestão e do desempenho, conforme se pode visualizar na Tabela 1.

TABELA 1 – ABORDAGENS DO ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL

ABORDAGENS	DISSERTAÇÕES					F	%
	(relacionadas no Quadro 8)						
Métodos Previsão de Vendas	1					1	6,25
Estudo da Aplicação do Orçamento em Empresas	2	4	5	6	13	5	31,25
Administração de Caixa	7					1	6,25
Utilização no Planejamento	8	10	14			3	18,75
Modelo ou Instrumento de Controle	11	15				2	12,50
Instrumento de Gestão e Avaliação de Desempenho	3	9	12			3	18,75
Uso de Opções Reais no Orçamento de Capital	16					1	6,25
TOTAL						16	100

FONTE: A autora

Os trabalhos sobre a utilização do orçamento indicam que o tema foi explorado em empresas de diferentes setores, conforme o campo de estudo observado nas dissertações: a número 2 apresenta um modelo de orçamento de uma indústria de moinho de trigo e milho, conjugando-se o sistema contábil com o sistema orçamentário; a número 4 discorre sobre as divergências e convergências do orçamento em empresas do comércio tradicional comparativamente a empresas de comércio eletrônico; a número 6 trata das práticas de orçamentos em empresas do setor petroquímico e de petróleo; a número 13 estuda o orçamento em empresas de médio porte da região de Campinas-SP.

A dissertação número 5 trata de um tema recente, ou seja, procura identificar a tendência ao modelo *Beyond Budgeting* proposto por Hope e Fraser (2003). Essa abordagem critica o processo tradicional de orçamento por considerá-lo, entre outras coisas, um processo caro, defasado em relação ao ambiente competitivo, rígido e centralizado, propondo uma forma de gerenciamento sem a existência de um orçamento organizacional anual (FREZATTI, 2004).

Segundo a teoria contábil, o orçamento exerce importância fundamental no processo de gestão empresarial. Entretanto, deve existir a preocupação de confirmar essa importância no mundo real, como sugerem os trabalhos relacionados.

TABELA 2 – ABORDAGENS DO ORÇAMENTO NA ÁREA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ABORDAGENS	DISSERTAÇÕES (relacionadas no Quadro 9)				F	%
Aplicação do Orçamento em Prefeituras Municipais	2	9			2	18,18
Aplicação do Orçamento em Órgãos da Administração Pública	3	4	7	8	4	36,36
Avaliação da Execução Orçamentária dos Programas Sociais	1	11			2	18,18
Controle das Contas Públicas	5	6			2	18,18
Sistema de Informações Gerenciais	10				1	9,09
TOTAL					11	100
					TESES	
					F	%
Sistema de Informação de Custo	12				1	100
TOTAL					1	100

FONTE: A autora

Na administração pública, conforme a Tabela 2 é possível verificar que as dissertações abordam mais o estudo da utilização do orçamento em órgãos públicos (36,36%) do que em prefeituras municipais (18,18%), ou para controle das contas públicas (18,18%), ou para avaliação da execução orçamentária dos programas sociais (18,18%). Em relação às teses, o sistema de informação de custo foi o objeto de estudo na área da administração pública. Também na administração pública, pelos títulos de seis dissertações, predominou o interesse em conhecer a prática orçamentária.

4.1.3.3 Considerações da pesquisa sobre produção científica orçamento

O cerne do trabalho está no levantamento dos conteúdos pesquisados sobre orçamento empresarial nos programas de pós-graduação em ciências contábeis. Verificou-se que, do total de 1257 de dissertações e 112 teses produzidas pelos programas pesquisados, no período de 1995 a 2006, apenas 27 dissertações e 1 tese abordam o tema orçamento. Especificamente sobre orçamento empresarial, das 27 dissertações, apenas 16 contemplam o tema; ou seja, 1,27% da produção científica em Contabilidade, no período estudado. As demais dissertações (11) e uma única tese tratam do orçamento público. Os resultados revelam que o tema

“orçamento” é muito pouco investigado, ou seja, não compõe a produção científica mais expressiva em instituições de ensino superior. Esta baixa produção na área pode estar relacionada à estrutura acadêmica dos programas que não necessariamente contemplam linhas de pesquisa em orçamento; mas também pode estar relacionada à dificuldade de acesso às informações relativas às empresas, o que dificulta a obtenção de dados para o desenvolvimento da parte empírica nas pesquisas. A abordagem mais freqüente das pesquisas está no estudo da aplicação dos orçamentos nas empresas, precisamente em estudos de casos únicos, o que demonstra a preocupação ou necessidade de o mundo acadêmico conhecer de que modo as empresas fazem o orçamento na prática. Por outro lado, na área pública as pesquisas abordaram com mais freqüência o orçamento em órgãos da administração pública e não nos municípios.

Conclusão complementar da pesquisa, decorrente da forma como os títulos das dissertações e teses foram coletados, é a falta de sistematização do conhecimento produzido nos diversos programas. Não existem relatórios que disponibilizem ao público os temas pesquisados pelos alunos de alguns dos programas. Recomenda-se a obrigatoriedade da disponibilização dos estudos, dissertações e teses em meio eletrônico para a comunidade em geral. É redundante destacar a atual facilidade operacional para que essas informações estejam disponíveis nos *sites* dos programas.

Uma limitação dessa pesquisa é a não inclusão no universo pesquisado dos programas de pós-graduação em Engenharia da Produção, Administração e Economia, que podem contemplar pesquisas na área, o que sugere novas pesquisas que incluam as dissertações e teses dessas áreas. Outra limitação é o período de abrangência da pesquisa, de 1995 a 2006, não levando em conta a produção anterior ao ano de 1995, sendo, portanto, excluídas as produções científicas da PUC/SP e da USP/SP, instituições que iniciaram seus programas na década de 1970.

Como essa pesquisa se desenvolveu com base na análise dos títulos das dissertações e teses que continham a palavra “orçamento”, é possível existirem trabalhos que discorram sobre ele, os quais deixaram de ser selecionados em função do referido termo não constar nos títulos. Assim, uma complementação da pesquisa poderia ser feita se as relações de teses e dissertações, constantes dos bancos de dados das instituições, contivessem informações sobre a área temática nas palavras-

chaves e no resumo da pesquisa. Nesse sentido, para auxiliar as pesquisas de modo geral, poder-se-ia pensar em uma forma de padronização para divulgação dos dados referentes a dissertações e teses.

4.2 ORÇAMENTO: INSTRUMENTO DO PLANEJAMENTO E CONTROLE EMPRESARIAL

Em função do desenvolvimento das atividades produtivas, muitas organizações de uma única atividade, as quais são administradas por seus proprietários, passaram a compor ou liderar a formação de grandes grupos de empresas, desempenhando múltiplas atividades, com estrutura organizada verticalmente e serem comandadas por administradores não-proprietários. Nesse contexto, o orçamento passou a ser utilizado não apenas visando-se ao lucro, mas também à projeção das necessidades de investimento, visto que a correta aplicação do capital se reverteria teoricamente em novos lucros. Posteriormente, as mudanças no mundo dos negócios apontaram a necessidade de estratégias, as quais exigem acompanhamento e controle. Nesse contexto, o orçamento empresarial apresenta-se como relevante, de forma que o propósito desta subseção é resgatar os conceitos, princípios, vantagens e limitações, classificações e denominações e metodologias de elaboração do orçamento.

4.2.1 Conceitos

Muitos conceitos já ensejam a finalidade, o conteúdo ou a forma de elaboração. Porém, para a discussão, selecionamos os conceitos apresentados por Welsch (1983), Rachlin e Sweeny (1993), Zimmerman (1997), Hansen e Mowen, (2003) e Frezatti (2006).

Segundo Welsch:

Budgeting is essentially a managerial process. A business budget is a plan covering all phases of operations for a definite period in the future. It is a formal expression of policies, plans, objectives, and goals laid down is

advance by top management for the concern as a whole and for each subdivision thereof (WELSCH, 1960, p. 3 *apud* MOREIRA, 1972, p. 2).

Um orçamento de uma empresa (plano de lucro) consiste em um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido. É uma expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das suas subdivisões. (WELSCH, 1971, P. 27).

O planejamento e controle de resultados pode ser definido em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração. [...] Esta definição identifica a administração como o principal fator do êxito da empresa a longo prazo. Também está implícita a crença de que uma administração competente pode planejar, manipular e controlar as variáveis relevantes à vida da empresa (WELSCH, 1983, p. 21).

Contextualizando essas definições, primeiramente, no final dos anos 50 e começo dos anos 60, o termo 'planejamento e controle de resultados' foi muito utilizado na literatura de administração empresarial, além de consistir na única abordagem global do processo de administração desenvolvida. Identificado como um modo de administrar tornou-se um meio de aplicação dos elementos básicos da administração científica, como administração por objetivos, comunicação efetiva, administração com participação do maior número de indivíduos, contabilidade por níveis e áreas de responsabilidades, *feedback* contínuo e controle dinâmico.

Em segundo lugar, as expressões 'orçamentos globais', 'orçamentos para fins administrativos' e 'controle orçamentário' eram utilizadas para exprimir o mesmo conceito básico de planejamento e controle de resultados, pois não havia uma terminologia padronizada, conforme observado por Welsch (1971, p. 27) sobre os termos:

Elaboração de Orçamentos. Este termo refere-se à totalidade do processo orçamentário – planejamento, preparação, controle, demonstração, utilização – e aos procedimentos correlatos. A elaboração de orçamentos é tomada, essencialmente, como um processo administrativo [...]

Planejamento e controle do Lucro. Este termo é usado no mesmo sentido da palavra orçamento.

Orçamento Global. O termo em questão traz implícita a utilização de princípios e processos orçamentários para todas as fases do funcionamento de uma organização e a consolidação dos orçamentos das subdivisões em um plano global de lucro.

Em terceiro lugar, nas definições, a administração é tida como o principal fator do êxito empresarial a longo prazo, pois a obriga ao realismo, flexibilidade e atenção permanente às funções de planejamento e controle.

Enfim, Weslch (1983, p. 21-22) ressalta dois pontos importantes para o correto entendimento do conceito de “planejamento e controle de resultados”:

- 1) é preciso reconhecer sua proximidade em relação ao conceito de sistema, uma vez que ele integra todos os aspectos funcionais e operacionais de uma empresa.
- 2) não se pode concebê-lo e utilizá-lo como uma “técnica separada” e independente do processo de administração como um todo, uma vez que contempla diversas abordagens técnicas da administração, como previsão de vendas, orçamentos de capital, análise de fluxo de caixa, análise das relações custo-volume, orçamentos variáveis e custo padrão; dos planejamentos estratégico, operacional, organizacional e de recursos humanos, além dos controles de produção, de estoques e de custos.

Ao que parece, à época, a idéia de orçamento se confundia com a própria idéia de planejamento, enquanto modernamente se entende o orçamento como um produto dos planos de médio e longo prazo (STEINER, 1979); produto do planejamento operacional (CATELLI, 2001; HANSEN; MOWEN, 2003); produto do planejamento estratégico (FREZATTI, 2006).

Rachlin e Sweeny (1993, cap.1, p. 2) entendem que orçamento deve ser um produto, parte alerta, atenta ou vigilante do planejamento estratégico, informado pela direção ou administração, que permite organizar e desdobrar efetivamente os recursos organizacionais. Com o auxílio de orçamentos, a administração pode avaliar o desempenho empresarial e fazer mudanças necessárias quando variáveis externas ou internas requeiram ou justifiquem correção.

Para Zimmerman (1997, p. 232) “*A budget is management’s formal quantification of the operations of an organization for a future time period. The budget is an aggregate forecast of all transactions expected to occur*”. Este conceito, além de se reportar à dimensão do tempo no futuro, apresenta o orçamento como a estimativa conjunta de todas as transações que se espera que sejam realizadas.

Hansen e Mowen (2003, p. 246) apontam a importância que os orçamentos têm no planejamento e controle, por se traduzirem nas “expressões quantitativas desses planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos”. Assim, ao ser utilizado para o planejamento, representa um método de tradução das metas e estratégias de uma organização em termos operacionais. Além disso, os orçamentos são úteis ao

controle por possibilitarem a comparação de resultados reais com os resultados planejados, “guiando” as atividades operacionais em direção ao rumo correto.

Para Frezatti (2006, p. 44), o orçamento é:

O plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação de prestar contas, possa ser encontrado.

Nessa definição, o autor reforça a necessidade de a estratégia empresarial ser estabelecida em termos práticos, em forma de itens e valores, como forma de orientação das ações dos gestores. Esse conceito está associado à preocupação de Ansoff (1977), de que o campo de atuação da empresa contenha explicitamente as estratégias e objetivos empresariais, os quais, ao serem comparados aos itens realizados, permitem acompanhar e exercer o controle sobre o cumprimento dessas estratégias e objetivos. O conceito se fortalece quando é tratado como base da gestão e ao indicar que os aspectos gerenciais e internos são igualmente importantes, como os financeiros, para o processo de prestação de contas.

De modo geral, percebe-se, existe um consenso nos conceitos apresentados de que o orçamento é um instrumento para formalizar as diretrizes e objetivos definidos no planejamento. Assim, pode-se dizer que a principal finalidade do orçamento é implementar as decisões do plano estratégico. Entretanto, é necessário conhecer as demais vantagens e também reconhecer as limitações e dificuldades que podem ocorrer na implantação do processo orçamentário.

4.2.2 Vantagens e limitações do orçamento

Hornigren, Sundem e Stratton (2004, p. 230) confirmam a importância do orçamento, que possui três benefícios principais:

1. Os orçamentos compelem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
2. Os orçamentos fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;

3. Os orçamentos ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 246), além de ser um plano financeiro abrangente para toda a organização, o orçamento tem várias vantagens:

1. Ele força os gerentes a planejar;
2. Os orçamentos compelem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
3. Ele ajuda no uso de recursos empregados para estabelecer um nível de referência que pode ser usado para a subsequente avaliação de desempenho;
4. Ele melhora a comunicação e a coordenação.

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 465), o orçamento nas empresas reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo. Pode ser considerado como a expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. Também é utilizado para comunicar aos membros da empresa as metas de curto prazo, assim como para coordenar muitas atividades empresariais, como, por exemplo, mostrando o efeito dos níveis de vendas sobre as atividades de compras, de produção e administrativas e sobre o número de funcionários que precisam ser contratados para servir aos clientes. Assim, o orçamento força a coordenação das atividades da organização e ajuda a identificação de problemas de coordenação.

Para exemplificar a questão, Atkinson *et al.* (2000, p. 465) citam a hipótese de que a divisão comercial esteja projetando um aumento significativo das vendas. Porém, ao se confrontarem os planos de vendas com a capacidade de produção, descobre-se que as operações industriais não corresponderão ao nível planejado de vendas. Nesse caso, pela atividade da coordenação, podem-se tomar medidas que identifiquem as dificuldades da área de produção, bem como os recursos de que ela necessita para que a meta de aumento nas vendas seja alcançada, reduzida ou até mesmo postergada.

Outra finalidade do orçamento é indicar a existência de problemas potenciais e servir como ferramenta para encontrar as respectivas soluções. Isso pode ser verificado nas empresas que têm fabricação de produtos sazonais e necessitam aplicar grandes quantias de dinheiro no processo de embalagem, para a conservação de seus produtos, uma vez que serão vendidos durante o ano, quando

então a empresa recupera o dinheiro aplicado. O orçamento prevê esse ciclo e gera a informação de que a empresa terá de providenciar os recursos necessários para financiar a formação dos estoques no início desse ciclo. Assim, se o planejamento orçamentário indicar que o potencial de produção não acompanhará as metas de vendas, pode-se desenvolver um plano para aumentar a capacidade produtiva ou reduzir as metas de vendas e, nesse sentido, o orçamento contribui para que a empresa desenvolva a habilidade de antecipar problemas potenciais.

Tung (1983, p. 32) afirma que o principal objetivo do orçamento é “produzir uma maior eficiência das diferentes atividades empresariais, a partir dos recursos necessários disponíveis”. Se a empresa tem como objetivo a fabricação de algum produto ou a prestação de serviços para atender as necessidades e, dessa forma, obter um retorno maior do que o capital investido, a eficiência das atividades é avaliada em função do resultado alcançado.

Elaborando-se os orçamentos para períodos determinados, possibilita-se a comparação entre os resultados planejados e os resultados efetivos. Por outro lado, as diferenças entre os resultados refletem as operações que não ocorreram tal qual planejado. As variações são as bases para controlar as atividades da empresa por comparação em relação aos planos originais, fazendo-se os ajustes necessários e também fornecendo a base para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Outra vantagem do processo orçamentário, destacada por Atkinson *et al.* (2000, p. 489), é o uso da análise *What-if*, que consiste em utilizar a estrutura orçamentária, no caso “um modelo para prever o resultado de variar os parâmetros ou as estimativas-chaves de um modelo”. Um sistema orçamentário automatizado permite, em pouco tempo, às vezes em segundos, explorar os efeitos das estratégias alternativas para marketing, produção, vendas e outras e assim conhecer antecipadamente como o resultado seria afetado por redução ou aumento nos preços de venda dos produtos, nos custos dos insumos, pelos reajustes salariais, por novos projetos etc.

Uma análise *What-if* será adequada na medida em que o modelo orçamentário esteja completo e reflita as inter-relações precisas entre a capacidade, o custo e a receita, desde que também sejam utilizados dados precisos. Para garantir a qualidade do modelo, são feitos testes por meio de variações das estimativas-chaves. Por exemplo, a relação quantidade e custo de mão-de-obra é

um parâmetro importante no orçamento de produção. Se pequenas alterações forem projetadas para esse parâmetro e elas refletirem grandes alterações nos custos da produção e no resultado, significa que o modelo é sensível a essa estimativa para mão-de-obra. Esse processo, denominado análise de sensibilidade, permite variar seletivamente as estimativas de um parâmetro-chave (mão-de-obra). Esse recurso indica aos responsáveis pelos respectivos orçamentos que recursos e tempo devem ser investidos para melhorar a exatidão de suas estimativas (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 491).

Apesar dos aspectos positivos do orçamento, pode ocorrer de, em algumas vezes, a implantação do sistema orçamentário não necessariamente conduzir a empresa ao sucesso, pois o orçamento apresenta alguns aspectos que, se não contornados, podem tornar o processo em si contraproducente. Welsch (1983, p.63-64) enumera quatro limitações que devem ser levadas em conta durante o processo de desenvolvimento de um programa de planejamento e controle:

- 1) **o plano de resultados baseia-se em estimativas:** se estas não forem feitas em bases realistas, poderá resultar no fracasso do orçamento. Por serem baseados em “estimativas e julgamentos, é essencial haver flexibilidade na interpretação e utilização dos resultados”. A aplicação de técnicas estatísticas, matemáticas, entre outras, se revelam eficazes para minimizar os problemas relacionados a estimativas, e quando são combinadas com julgamentos proporcionam estimativas mais acuradas;
- 2) **um programa de planejamento e controle de resultados deve ser permanentemente adaptado às circunstâncias:** na maioria dos casos, o orçamento leva mais de um ano para atender às necessidades da empresa e por isso sofre constantes adaptações, seja em função de novas circunstâncias surgidas na empresa, ou pela adoção ou aperfeiçoamento de novas técnicas e ainda pelo abandono ou substituição de técnicas;
- 3) **a execução de um plano de resultados não é automática:** depende de que as pessoas, alta administração, gestores e empregados, executem as ações para que os objetivos constantes no orçamento se realizem. O processo de educação orçamentária é uma forma de demonstrar como os orçamentos podem ajudar cada gestor e empregado a alcançar os melhores resultados;

4) **o plano de resultados não deve tomar o lugar da administração:** o planejamento e o orçamento não substituem a administração, uma vez que esta compreende outras funções: administrar, controlar .

Sanvicente e Santos (1995, p. 24-25) apontam como limitações:

- 1) dados do orçamento **são estimativas** e estão sujeitos a erros maiores ou menores e nada pode ser feito para eliminar totalmente qualquer margem de erro. No entanto, é melhor que haja um planejamento com consciência de erro do que nenhum planejamento.
- 2) o **custo do sistema:** as empresas nem sempre dispõem de recursos necessários à implantação de um sistema de orçamentos, sejam humanos ou materiais. A parte do controle orçamentário também requer tempo dedicado à análise e solução das variações, que em função de sua complexidade pode significar maior custo. A utilização de um sistema orçamentário integrado aos demais sistemas também requer investimentos e custos.
- 3) **estilo de administração** participativo geralmente é o mais indicado para um bom desempenho do sistema de orçamento. Entretanto, algumas empresas podem não aderir a esse modo de administrar que requer delegar e descentralizar, por serem excessivamente centralizadas e autoritárias.

Para usufruir das vantagens e superar as limitações, empresas que pretendem implantar o sistema de orçamento ou empresas que buscam aperfeiçoar o sistema podem dispor de orientações fundamentais, denominadas princípios.

4.2.3 Princípios do orçamento

De acordo com Welsch (1983, p. 49), existem “elementos comuns e distinções básicas que são essenciais à compreensão e aplicação adequada” do amplo conceito de planejamento e controle de resultados. Quando esses elementos não são reconhecidos e não recebem a devida importância, todo o processo orçamentário não é compreendido e o planejamento e o controle de resultado se tornam ineficazes. Os elementos a serem observados são:

- a) o **mecanismo**: que diz respeito aos formatos e métodos de preenchimentos de formulários e aos cálculos de rotina. Atualmente, essa orientação se aplica às empresas que têm sistema de informação integrado, assim como àquelas que utilizam algum tipo de *software* específico para o planejamento e orçamento;
- b) **as técnicas**: que tratam dos enfoques e métodos peculiares de desenvolvimento dos dados (informações) a serem utilizados no processo como, por exemplo, projeção do volume de vendas, projeção de unidades produzidas, alocação de recursos, análise de fluxo de caixa, orçamentos variáveis, entre outros;
- c) **os fundamentos**, também denominados **princípios**, representam orientações, atividades e abordagens necessárias ao adequado desenvolvimento do orçamento. São úteis porque possibilitam que elementos vulneráveis sejam modificados ou corrigidos (itens, dados, objetivos etc.) antes do início dos trabalhos, o que contribui para a eficiência do processo orçamentário.

As orientações de cada um dos princípios que deve estar presente em qualquer plano orçamentário são apontadas por Welsch (1983, p. 50-61) e Frezatti (2006, p. 46-49):

1. **envolvimento administrativo**: é o princípio fundamental e significa apoio, confiança, participação e orientação, principalmente do topo da administração. Estando convicta dos benefícios, a administração entende a natureza e características do planejamento e orçamento, se esforça e destina recursos para desenvolver o processo, cobra os resultados, mas ao mesmo tempo incentiva a participação das várias áreas da organização.
2. **adaptação organizacional**: “os objetivos e planos devem ajustar-se e harmonizar-se às responsabilidades organizacionais atribuídas aos diversos administradores da empresa”. Significa que é necessária a formalização da estrutura organizacional com definição dos níveis de autoridade e de responsabilidades, para que haja condições de alcançar os objetivos, identificando quem vai participar das discussões do plano e quem será cobrado, evitando sobreposições de funções e ausência de responsabilidades.

3. **contabilidade por áreas de responsabilidade:** considerando que os dados históricos podem ser utilizados para projeções de itens do orçamento e que o acompanhamento e controle do orçamento envolve a comparação de resultados reais com objetivos e planos idealizados, há necessidade de que o sistema contábil seja estruturado de acordo com as responsabilidades organizacionais. As áreas de responsabilidade podem ser organizadas em termos de unidades de negócios, centro de custos, centros de lucros, centros de responsabilidades, entre outras. Porém, o principal é que o plano de contas reflita adequadamente as operações existentes ou previstas na empresa.
4. **orientação para objetivos:** serve para orientar a administração que o “futuro da empresa a longo prazo tenderá a ser favorecido pelo estabelecimento de objetivos, subobjetivos e padrões de desempenho” para a empresa como um todo e para cada uma de suas áreas. Serve para lembrar e/ou evitar os conflitos de objetivos entre a empresa e gestores e a ausência de objetivos em alguma área. Objetivos específicos permitem que padrões sejam utilizados para aferir o nível de eficiência alcançado pelo todo e pelas partes.
5. **comunicação integral:** sinaliza os aspectos da participação e da harmonia na elaboração dos planos. Normalmente a comunicação ocorre a “partir do momento em que a instituição decide que a participação deve ocorrer e em que grau e nível”. O grau e a intensidade da comunicação das pessoas no dia-a-dia recebem influências dos aspectos culturais e de tradição da empresa e o uso de linguagem clara e amparada no processo de planejamento contribui para que os problemas sejam enfrentados com facilidade.
6. **expectativas realísticas:** planos sem desafios ou excessivamente arrojados têm pouca probabilidade de se concretizarem, por isso são prejudiciais à organização. Este princípio está intrinsecamente relacionado aos objetivos e metas orçamentárias no sentido de representarem um desafio real e exeqüível e às questões do comportamento humano. Vendas subestimadas trazem reflexos para outras atividades funcionais, como produção, estoques e fluxo de caixa, assim como despesas superestimadas. Uma solução para evitar estimativas irreais é a educação

para o uso do orçamento por meio de políticas administrativas, pela comunicação, pelo sistema de aprovação do processo e pelos aspectos de motivação da administração.

7. **oportunidade:** a orientação deste princípio diz respeito à existência de um cronograma de execução das atividades, para que o orçamento anual seja elaborado, analisado, aprovado e divulgado antes que inicie o período para o qual foi elaborado. As atividades pertinentes ao acompanhamento e controle orçamentário também devem constar do mesmo cronograma. O cronograma deve ser minucioso, ou seja, abranger e distribuir as tarefas de cada área de forma que as informações (dados, projeções, relatórios) sejam fornecidas e utilizadas no tempo certo.
8. **aplicação flexível:** a administração não deve ser dominada pelo programa de planejamento e controle de resultados, e para tanto deve fazer uso da flexibilidade na execução dos planos, em função dos possíveis desvios. O planejamento deve ser entendido como um instrumento a serviço dos gestores e não como uma “camisa-de-força”.
9. **reconhecimento do esforço individual:** este princípio está relacionado aos aspectos do comportamento humano e suas influências no processo de orçamento. O sistema de avaliação individual deve ser justo, compreensível e preciso, no sentido de reconhecer a capacidade e o desempenho de cada administrador, suas aspirações, suas reações e as pressões sociais que o influenciam. Ao evidenciar apenas o desempenho negativo, o orçamento apresenta-se como instrumento de punição. Entretanto, se a organização identificar as variáveis favoráveis e desfavoráveis, relacionando-as ao desempenho de uma área e a um indivíduo, ela cria condições de reconhecer as realizações individuais.
10. **acompanhamento:** este princípio está relacionando ao desempenho das áreas e da empresa como um todo, ressaltando que o planejamento se concretiza quando há monitoração, acompanhamento e controle, reforçando o princípio do envolvimento administrativo. Além disso, devem-se identificar as variações, ações corretivas e preventivas (planos futuros) que devem ser implementadas, sendo essas variações, em geral, incluídas nos processo de revisão orçamentária como forma de aperfeiçoar o processo de tomada de decisões.

A observância dos princípios orienta a administração para que o orçamento não seja um mero exercício de estimativas de números para projeções de resultados financeiros e econômicos. Os princípios “lembram” à administração a necessidade de comunicar aos gestores e empregados que os resultados econômicos e financeiros tendem a corresponder ao planejado se os planos de ação forem executados de acordo com as políticas e diretrizes estabelecidas.

4.2.4 Influências comportamentais no orçamento

Durante o processo de planejamento, estabelecem-se as principais metas empresariais, as quais, na elaboração do orçamento, serão atribuídas aos diversos setores da empresa, transformando-se muitas vezes em metas individuais ou de equipes. Entretanto, Warren, Reeve e Fess (2003, p. 182) alertam que problemas de comportamento humano podem surgir caso essas metas orçadas sejam inatingíveis ou facilmente alcançáveis ou ainda se forem metas conflitantes.

O estabelecimento de metas muito elevadas geralmente está associado a uma alta expectativa de desempenho. Porém, os empregados podem sentir que tais metas sejam irreais ou muito difíceis de alcançar, de forma que o orçamento acaba desestimulando que os empregados atinjam as metas. Esse desestímulo pode ser evitado se gerentes e funcionários ou equipes se envolverem na elaboração dos orçamentos. Dessa forma, eles passam a ver o orçamento de forma mais positiva, além de a cooperação dentro e entre departamentos aumentar a conscientização sobre a importância de cada departamento em relação aos objetivos gerais da empresa.

Por outro lado, metas inferiores à potencialidade de cada setor podem levar os gerentes a planejar uma folga no orçamento, criando assim um subterfúgio para eventos inesperados ou para melhorar a aparência das operações. Orçamentos com folgas podem levar os empregados a pensar que “no próximo período haverá cortes, se todo o orçamento não for gasto”, principalmente quando os gastos reais são menores que os previstos.

As metas conflitantes ocorrem quando os objetivos da empresa são diferentes dos interesses individuais dos empregados. Isto pode acontecer quando a empresa

solicita aos gerentes de departamentos que observem os limites orçamentários previstos. Para não extrapolar o limite e não ter que se justificar ou até deixar de receber sanções, os gerentes deliberadamente deixam de executar parte das atividades sob sua responsabilidade.

Warren, Reeve e Fess (2003, p. 182) apresentam o exemplo de um gerente do departamento de transporte que, “para atingir a meta orçada, parou de transportar todas as encomendas, nas duas últimas semanas do período.” Embora o departamento de transportes atingisse a meta orçada, a empresa teve uma situação de prejuízo: enfrentar os clientes, insatisfeitos por não terem recebido seus pedidos. O conflito de metas pode ser evitado se forem orçadas metas consistentes com todas as áreas da empresa.

Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 242) apontam que outro problema sério de influência comportamental que afeta os orçamentos pode surgir nos casos em que o orçamento está direcionado a custos de produção mais eficientes e os empregados e gestores são recompensados por qualidade da produção, menor taxa de defeitos e pela entrega dos produtos aos clientes no prazo. As metas da organização e dos gestores e empregados estão em conflitos, pois estes, para manter suas recompensas, podem aumentar o consumo de insumos, buscando reduzir a taxa de defeitos e aumentar os gastos com a entrega para obterem um prazo menor, sem se importar com o aumento nos custos dos insumos necessários à produção.

Para Hansen e Mowen, (2003, p. 266), muitas vezes os orçamentos são utilizados para julgar o desempenho real dos gestores, de forma que a situação financeira e a carreira do gestor são afetadas pela habilidade que têm em atingir ou superar metas orçamentárias. Por isso, os orçamentos podem ter um efeito positivo ou negativo no comportamento.

O efeito positivo ocorre nos casos em que as metas dos gestores individuais estão alinhadas com as metas da organização e o gestor as deseja e se esforça para atingi-las. Nesse caso, ocorre a congruência de objetivos. Já o efeito negativo ou disfuncional ocorre quando o comportamento individual está em conflito com os objetivos da organização.

Além da dimensão comportamental do orçamento, a importância de orçamentos na avaliação de desempenho e aumentos de salário e promoções de gestores conduz à possibilidade de ações não-éticas como, por exemplo, subestimar

as vendas e superestimar os custos, a fim de que o orçamento seja cumprido mais facilmente. Para evitar essa situação, a empresa tem a responsabilidade de criar incentivos orçamentários que não encorajem o comportamento antiético.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 267), um sistema orçamentário ideal deveria atingir a completa congruência de objetivos e criar ao mesmo tempo um direcionador para os gestores o alcançarem de forma ética. Entretanto, como é pouco provável a existência desse sistema ideal, os autores citam algumas atitudes que, segundo a prática e a pesquisa, contribuem para um grau razoável de comportamento positivo:

- a) *feedback* sobre desempenho: informar gestores e empregados, por meio de relatórios freqüentes e oportunos, se seus esforços estão sendo bem-sucedidos, assim como sinalizar que estes devem se adaptar às mudanças necessárias quando o desempenho não está adequado.
- b) incentivos monetários e não-monetários são formas de motivar positivamente os gestores e empregados a trabalharem para atingir as metas organizacionais. As empresas que vêem as pessoas como seu ativo mais importante incluem no orçamento gastos significativos para recrutamento, treinamento, desenvolvimento de carreiras e educação. Gratificações, bônus, opções ou ações são incentivos monetários que premiam o desempenho. Já as ameaças de demissões são incentivos negativos.
- c) orçamentos participativos permitem que os gestores de níveis mais baixos tenham voz ativa no elaboração de orçamentos. Embora tenham de ser aprovados pelo presidente, a desaprovação é rara uma vez que os orçamentos estão normalmente alinhados com a previsão de receita e com os custos esperados. Como o gestor subordinado cria o orçamento, é mais provável que os objetivos do orçamento sejam também os objetivos pessoais do gestor. Além dos benefícios comportamentais, o orçamento participativo envolve indivíduos cujo conhecimento das condições locais acentua todo o processo de planejamento.
- d) padrões realísticos devem refletir as realidades operacionais, tais como os níveis reais de atividade, variações sazonais, eficiências e tendências econômicas gerais. Empresas que recebem vendas e incorrem em custos uniformemente durante o ano distribuem esses itens da mesma forma nos

relatórios trimestrais e mensais para acompanhamento do desempenho. Todavia, essa prática não deve ser aplicada em empresas com variações sazonais, evitando assim a geração de relatórios de desempenho distorcidos da realidade. As condições econômicas precisam ser consideradas, pois estimativas de grandes aumentos em vendas não combinam com recessão.

- e) controle dos custos está relacionado àqueles custos que estão sob a responsabilidade de um gestor e podem por ele ser influenciados. Assim, se incluírem no orçamento desse gestor custos pelos quais ele não seja responsável (custos não-controláveis), tais custos devem ser identificados e isolados dos custos controláveis.
- f) medidas múltiplas de desempenho significam que a empresa não deve usar apenas o orçamento como medida de desempenho gerencial, mas deve incluir atributos de longo prazo, como produtividade, qualidade e desenvolvimento de pessoal. A inclusão de outras medidas evitará o comportamento míope do orçamento, ou seja, o gestor adota ações que melhoram o desempenho orçamentário a curto prazo, mas que a longo prazo trarão problemas para a empresa.

Cabe lembrar que nem todos estes problemas de comportamento humano podem ocorrer em todas as empresas, assim como no ambiente empresarial real podem existir outras questões comportamentais que influenciem o orçamento e que ainda não foram objeto de estudo. Indo um pouco mais além, o próprio processo de gestão empresarial recebe influências do comportamento das pessoas que interagem. E como não se pode isolar o elemento humano desse processo, cabe à alta administração estar consciente da sua existência, e desenvolver ações para minimizar seus efeitos negativos. Quem sabe uma administração participativa seja a saída, pois se espera que ela possibilite um empenho maior, mais engajamento motivação e comprometimento de todos.

4.3 METODOLOGIAS DO ORÇAMENTO

Ao longo de sua evolução, os orçamentos receberam denominações em função de fatores como a finalidade, a estrutura dos planos orçamentários, das características quanto às formas de elaboração, entre outras. Rachlin e Sweeny (1993, cap. 4, p. 2) afirmam que existem vários nomes para o estágio do planejamento, com escopo para um período de tempo futuro geralmente de um ano: “*profit plan, operating planning, budget, and annual profit plan*”. Muitas empresas têm abandonado o termo *budget* para este estágio, porque o processo como um todo vai além de expressões estatísticas ou quantitativas. O termo *annual profit plan* define não apenas a frequência com que é elaborado, mas – o que é mais importante – o horizonte de tempo. Os autores destacam ainda que a maneira com que cada plano será desenvolvido depende do tamanho, da complexidade e das características dos negócios, bem como do estilo dos executivos.

O orçamento pode tomar diferentes formas em função de sua elaboração e cabe aos gestores escolher a forma que melhor se adapte aos objetivos, à filosofia de gestão, a sistemas de mensuração e aos métodos de controle. Conforme Lunkes (2003, p. 51), é possível estabelecer o orçamento em função:

- Da unidade de medida (orçamento operacional, orçamento financeiro etc.);
- Do método de classificação das transações (orçamentos por recursos, orçamento por atividades etc.);
- Do comportamento modelizado dos custos (orçamento fixo, orçamento flexível etc.);
- Do nível de análises previstas (orçamento empresarial, orçamento por atividades, orçamento flexível etc.);
- Da forma de elaboração (orçamento contínuo, orçamento de tendências, orçamento base zero etc.).

Em razão dessas possíveis variações, o propósito desta seção é apresentar as classificações, terminologias e metodologias associadas ao orçamento e ao processo orçamentário, tendo em vista que a aplicação deste instrumento se dará de forma diferenciada, pois além das diferenças nas atividades de empresas industriais, comerciais e de prestação de serviços, fatores como a estrutura organizacional, a complexidade operacional, a filosofia administrativa, entre outros, influenciam o modo de condução do processo orçamentário. O Quadro 10 resume algumas abordagens dos orçamentos apontadas pela literatura.

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

QUADRO 10 – CARACTERÍSTICAS DAS ABORDAGENS DO ORÇAMENTO

FONTE: A autora com base em Welsch (1978); Kaplan e Cooper (1998); Maher (2001); Hansen e Mowen (2003) e Lunkes (2003)

Embora a literatura apresente como tipos de orçamentos, Lunkes (2003, p. 51) prefere denominar de métodos orçamentários, justificando a escolha da palavra método por significar um caminho para chegar a um fim proposto, um processo racional, um conjunto de procedimentos dispostos convenientemente. Para o autor a definição, os objetivos e as características básicas são os mesmos para todos os métodos orçamentários, mas, alguns aspectos e procedimentos são únicos e específicos de cada método.

Buscando-se o fundamento de cada uma das diversas denominações ou tipos dos orçamentos dados pela literatura, as abordagens dos orçamentos podem ser classificadas em quatro grupos: quanto à estrutura e finalidade; quanto ao nível de atividade; quanto ao período de tempo e quanto à projeção dos valores. As características e metodologias das diversas abordagens são a seguir apresentadas.

4.3.1 Quanto à estrutura e finalidade

A nomenclatura **Orçamento Empresarial** também denominada Orçamento-Geral por Jiambalvo (2002) e Orçamento-Mestre por Hansen e Mowen (2003) e por Horngren, Sundem e Stratton (2004), corresponde ao orçamento global da empresa constituído pelos orçamentos operacional, de caixa e de capital e objetiva a projeção dos resultados operacionais, financeiros e de investimentos fundamentados nas estratégias da empresa, traduzindo os planos de curto e longo prazo em objetivos físicos e financeiros.

Cabe lembrar que a classificação acima apresentada não é unânime na literatura, pois para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 232-233), “as duas peças principais de um orçamento-mestre são o orçamento operacional e o orçamento financeiro”. Já o orçamento financeiro contempla os orçamentos de capital, de caixa e o balanço patrimonial orçado e objetiva focalizar os efeitos que o orçamento operacional e outros planos terão no caixa da empresa.

Também Rachlin e Sweeny (1993, p. 11) afirmam que “essencialmente existem dois tipos de orçamentos: um orçamento operacional e um orçamento de capital”. O propósito do orçamento de capital é quantificar os montantes de dinheiro que serão gastos na sustentação do orçamento operacional. Este, por sua vez, é basicamente o orçamento atribuído a cada departamento, resumido por função e demonstrando seus lucros e perdas, conforme o estrutura da empresa.

Para Anthony (1981, p. 293), existe uma diversidade de prática na elaboração de orçamentos muito maior do que a diversidade na prática contábil, ou seja, a maioria das empresas possui alguma forma de orçamento, mas:

Muitas não possuem um sistema de elaboração verdadeiramente amplo. Tal sistema consiste em três tipos de orçamentos: um orçamento de operação: que mostra as operações planejadas para o período vindouro; um orçamento de caixa, que apresenta antecipadamente a origem e aplicação do numerário; e um orçamento de capital, que mostra as modificações planejadas no Ativo Fixo.

Para fins desta pesquisa, optou-se pela tipificação dada por Anthony (1981), pois se entende que, não obstante sua natureza financeira, os orçamentos de caixa e de capital ou de investimento apresentam processos de elaboração diferentes.

4.3.1.1 Orçamento operacional

É o tipo de orçamento amplamente tratado pela literatura. E para entendimento do significado e da abrangência deste tipo de orçamento é importante observar as definições apresentadas por alguns autores.

Para Hansen e Mowen (2003, p.247), o orçamento operacional se preocupa com as atividades geradoras de renda de uma empresa, podendo ser subdividido em orçamento de vendas, de produção, de despesas administrativas financeiras, de marketing e outras receitas e despesas operacionais. O orçamento de produção ou de fabricação, por sua vez, se subdivide em três orçamentos: de mão-de-obra, de matérias-primas e de custos indiretos para as empresas industriais, podendo ser aplicado às empresas comerciais e prestadoras de serviços, com adaptações.

Na visão de Rachlin e Sweeny (1993, cap. 5, p.11), *operating bugeting* corresponde “às saídas de cada departamento que são sumarizadas por função e demonstradas em termos de lucros e perdas da empresa”. Cada departamento, individualmente, tem o que está em geral relacionado no relatório de despesas operacionais e, assim, cada gerente de departamento pode acompanhar suas respectivas atividades básicas mensais. O sistema de contabilidade produz esses relatórios com comparações dos dados atuais do ano e os dados do último ano, incluindo comparações do orçamento para o mês corrente com o acumulado atualizado do ano para as mesmas classes de despesas.

Desta maneira, a alta direção tem uma visão completa dos negócios por meio da demonstração de ganhos e perdas (demonstração do resultado do exercício) e cada membro da equipe de gerentes recebe um relatório individual sobre os progressos de seu departamento, como uma parte do todo.

Nas empresas não-manufatureiras, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 232-233), o orçamento operacional é composto dos orçamentos de vendas, de compras, de custos dos produtos vendidos, de despesas operacionais e a demonstração de resultado orçada.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 270), nas empresas comerciais o orçamento de produção é substituído por um orçamento de compras de mercadorias, cuja finalidade principal é identificar a quantidade de cada item a ser adquirida para a revenda, seu respectivo custo unitário e o custo total da compra. A única diferença

entre os orçamentos operacionais de empresas industriais e comerciais é a ausência de orçamentos de materiais diretos e de mão-de-obra direta em uma empresa comercial.

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

Considerando que a elaboração do orçamento operacional depende da elaboração desses orçamentos parciais, estes são apresentados na subseção 4.4 referente ao processo orçamentário.

4.3.1.2 Orçamento de caixa

É fundamental para a gestão empresarial saber quando poderão ocorrer deficiências e excessos de caixa, pois o sucesso na produção e vendas não será suficiente se houver problemas nas entradas e saídas de caixa.

Segundo Zdanowicz (1984, p. 115), através do orçamento de caixa, “são levantados os recursos financeiros (entradas e saídas de caixa) necessários para a execução do plano geral de operações e também da realização das transações monetárias da empresa”.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 258), “é crítico conhecer os fluxos de caixa na gestão de um negócio”, pois uma empresa pode apresentar sucesso na fabricação e venda de produtos e fracassar em razão da má gerência das entradas e saídas de caixa. Se o fluxo de caixa é a força vital da organização, o “orçamento de caixa representa um plano detalhado que mostra todas as origens e aplicações esperadas de caixa”, revelando as deficiências e/ou os excessos de caixa, de forma que os gestores possam planejar a contratação de empréstimos quando necessário, assim como antecipar pagamentos.

Sá e Moraes (2005, p. 151) definem o orçamento de caixa como o “fluxo de caixa projetado, mês a mês, ao longo do período que está sendo orçado” e corroboram sua importância ao afirmarem que “é perfeitamente possível uma

empresa dar lucro e apresentar um fluxo de caixa negativo”. Entretanto, os autores atentam para o fato de que a grande maioria das empresas que possui orçamento empresarial projeta apenas a Demonstração de Resultado, não se preocupando com o Orçamento de Caixa e o Balanço Patrimonial projetado. Talvez a projeção apenas da DRE esteja relacionada à necessidade da determinação do resultado para os fins societários e tributários.

Os principais objetivos do Orçamento de Caixa de longo prazo são (SÁ; MORAES, 2005, p. 151):

- verificar a autogeração de caixa da empresa, ou seja, a capacidade de a empresa gerar os recursos necessários ao financiamento de suas operações;
- verificar a dependência da empresa de empréstimos de curto prazo e de capitais não operacionais;
- verificar se a empresa possui garantias suficientes para levantar os empréstimos necessários ao financiamento de seu capital de giro;
- verificar se a política de reposição de estoques está compatível com a capacidade de geração de caixa da empresa;
- verificar qual o impacto que as políticas de financiamento aos clientes têm sobre o fluxo de caixa;
- verificar o quanto a empresa poderá comprometer com imobilizações e em que épocas estes investimentos poderão ser feitos de forma a não fragilizar sua estrutura de capital de giro;
- verificar se a política de retirada dos acionistas e de distribuição de dividendos é compatível com a capacidade de geração de caixa e com a estrutura de capital de giro da empresa.

Embora sejam chamados pelos autores de objetivos de longo prazo, eles abrangem os de curto prazo, uma vez que, geração de caixa, necessidade de capital de giro, políticas de estoques e de contas a receber estão relacionadas às atividades operacionais que ocorrem diariamente.

Percebe-se que estes objetivos “chamam” a atenção dos gestores para o impacto financeiro que as políticas, estratégias e metas estabelecidas no planejamento estratégico e operacional poderão trazer para a empresa. Se algum destes objetivos for prejudicado ou apresentar resultado financeiro contrário ao esperado, é possível tomar decisões para ajustar, incluir ou excluir as metas estabelecidas, já que se trata de orçamento.

A elaboração do orçamento de caixa depende da elaboração dos orçamentos de receita e de despesas, cujas premissas devem assegurar a existência de lucro. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 258), o orçamento de caixa compõe-se de cinco partes:

1. O total de caixa disponível: formado pelo saldo inicial de caixa e os recebimentos esperados, os quais incluem todas as fontes de caixa para o período considerado. As vendas constituem a principal fonte de caixa e como uma significativa proporção das vendas é efetuada a prazo, as empresas precisam definir um padrão de cobrança para as contas a receber. Com base na experiência passada, definem-se, geralmente em média, quais porcentagens das contas a receber são pagas nos meses seguintes às vendas.
2. Os desembolsos de caixa: que envolve relacionar todos os gastos planejados de caixa para o período, com exceção dos pagamentos de juros sobre empréstimos de curto prazo, os quais devem constar na parte de financiamento. As despesas que não resultarem em efetivo desembolso, como a depreciação, não devem ser incluídas nesta relação.
3. O excesso ou deficiência obtido pela comparação do caixa disponível com o caixa necessário: o qual é formado pelos desembolsos mais o saldo mínimo de caixa, ou seja, a quantia mínima de caixa determinada pelas políticas específicas da empresa.
4. O financiamento formado pelos empréstimos e restituições: que revela o montante necessário de empréstimo a ser tomado quando houver uma deficiência, assim como mostra as restituições planejadas e os juros, quando houver um excesso de caixa.
5. O saldo de caixa: que corresponde ao saldo final de caixa planejado.

Hansen e Mowen (2003, p. 261) ressaltam também a necessidade de dividir o orçamento anual de caixa em períodos menores, transmitindo mais informações para a tomada de decisões empresariais, pois muitas vezes as necessidades de empréstimos a curto prazo são somente identificadas quando o orçamento é desdobrado em períodos trimestrais, bimensais, mensais, semanais e diários. Conforme os autores, a maioria das empresas elabora orçamentos de caixa mensais e algumas até preparam orçamentos semanais e diários.

4.3.1.3 Orçamento de capital

As aquisições de bens necessários à execução das atividades operacionais, seja por inovações tecnológicas ou atendimento das estratégias ou outros projetos de investimento para retornos futuros em maior prazo, geralmente têm suas estimativas tratadas pelo orçamento de capital, temática abordada por várias áreas do conhecimento: administração, economia, engenharias, contabilidade e outras. Entretanto, para fins deste estudo serão apresentados posicionamentos de alguns autores das áreas da administração e contabilidade.

O orçamento de capital, denominado também orçamento de investimentos (SANVICENTE; SANTOS, 1995), orçamento de dispêndio de capital (WARREN; REEVE; FESS, 2003), objetiva projeção das despesas (gastos) necessárias para aquisição, modificações, substituição, construções e transformações que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviços. Considerando que muitos ativos fixos têm vida útil longa, é normal que o orçamento de capital compreenda vários períodos e geralmente envolva um volume elevado de recursos.

A elaboração do orçamento de dispêndio de capital traz reflexos para o orçamento operacional e de caixa, posto que ao projetar a entrada de um novo maquinário no ativo fixo, deve-se considerar que a respectiva despesa com depreciação afetará os custos indiretos de fabricação ou as despesas administrativas, assim como as saídas dos recursos financeiros relativos à aquisição deste bem precisam ser incluídas no orçamento de caixa (WARREN; REEVE; FESS, 2003, p. 198).

Segundo Rachlin e Sweeny (1993, cap. 5, p.11), uma solicitação de orçamento de capital, entendida como uma estimativa da quantidade de recursos financeiros que cada gerente necessitará no orçamento anual para adquirir bens de capital de forma a dar suporte a atividades, é adicionada ao orçamento departamental (operacional). Basicamente, o propósito do orçamento de capital é quantificar os montantes de dinheiro que serão gastos na sustentação do orçamento operacional.

Conforma aponta Zdamovicz (1984, p. 26), o objetivo do orçamento de capital ou de projeto é analisar as diversas alternativas de investimento de que uma

empresa pode dispor para implantar, recolocar, modernizar e/ou ampliar a sua capacidade de produção e/ou comercialização. Para o autor, essa análise “é parte integrante de um estudo denominado *projeto de viabilidade técnico-econômico-financeira*, em que se consideram aspectos inerentes a mercado, processo produtivo, resultado operacional e investimentos”, do qual o orçamento de capital representa a etapa da viabilidade financeira.

Este processo parte primeiramente da análise da necessidade que a empresa tem de aumentar sua participação no mercado, das condições que possui e qual maior parcela deseja. Também devem ser verificados outros aspectos, tais como: se as instalações suportam a aquisição de novos equipamentos; o dimensionamento de pessoal; o espaço físico, as disponibilidades de recursos financeiros e outras variáveis que possam influenciar os objetivos de ampliação da capacidade de produção ou de comercialização.

Em função do orçamento de capital abranger vários períodos e envolver quantias substanciais, Sanvicente e Santos (1995, p. 125) alertam que, além dos investimentos em ativo imobilizado, devem se considerar recursos para pesquisa e desenvolvimento, verbas de propaganda e publicidade, despesas necessárias às melhorias das condições de trabalho, como iluminação, ajardinamento, locais para lazer e outros.

Outro ponto importante tratado pelos autores diz respeito à vinculação do orçamento de capital aos planos de longo prazo, uma vez que a natureza dos investimentos em ativos imobilizados “não permite mudanças radicais posteriores” sem algum prejuízo. Nesse sentido, uma empresa que tenha, por exemplo, diversas linhas de produtos, ao preparar planos para aumentar a capacidade produtiva de uma linha, deve considerar não apenas os investimentos necessários (equipamentos, prédios, recursos humanos e outros) para esta linha, mas também a possibilidade de aumento da capacidade produtiva (ou de fim de produção), para as demais linhas de produtos a longo prazo. Isto pode evitar no futuro a existência de ativos ociosos, o engessamento de capital, a realização de investimentos desnecessários e respectivos custos de financiamento de capital.

A análise de investimentos é um processo de avaliação e seleção de alternativas que tem como objetivo fornecer informações sobre quais projetos podem ser aceitos e quais devem ser rejeitados. Groppelli e Nikbakht (1998, p. 121) consideram que são passos importantes para decidir se um projeto deve ou não ser

implementado a determinação do seu custo efetivo, a comparação do investimento inicial com os benefícios futuros e os fluxos de caixa incrementais.

Para Damodaran (2002, p. 139), um “projeto convencional analisado no orçamento de capital tem três critérios: (1) custo inicial alto, (2) fluxos de caixa por um período de tempo específico e (3) um valor residual ao final que indique o valor dos ativos do projeto quando ele termina”. O autor enfatiza que a análise de decisões de investimentos não pode se limitar apenas a projetos convencionais, mas qualquer decisão que implique a utilização de recursos escassos de uma empresa deve incluir estes critérios em sua análise.

Segundo Assaf Neto (2003, p. 276), o processo de avaliação de investimentos de capital deve contemplar os seguintes estudos:

- a) Dimensionamento dos fluxos de caixa de cada proposta de investimento gerada;
- b) Avaliação econômica dos fluxos de caixa com base na aplicação de técnicas de análise de investimentos;
- c) Definição da taxa de retorno exigida pelos proprietários de capital (credores e acionistas) e sua aplicação para o critério de aceitação de projetos de investimentos;
- d) Introdução do risco no processo de avaliação de investimento.

Também para Sanvicente e Santos (1995, p. 126) a elaboração do orçamento de capital envolve as seguintes atividades:

- a) A geração de propostas de investimento;
- b) A estimação dos fluxos de caixa das diversas propostas;
- c) A avaliação dos fluxos de caixa;
- d) A escolha de projetos com base em um critério de aceitação;
- e) A reavaliação permanente dos projetos de investimento já aceitos e em execução.

As quatro primeiras atividades fazem parte da etapa do planejamento do orçamento de capital e a última atividade, da etapa do controle. Em muitas empresas, o estágio inicial da elaboração do orçamento anual de capital se dá pela geração das propostas de investimentos, que inclui (SANVICENTE; SANTOS, 1995, p. 130-131):

- a) políticas de investimento de capital. Transmitidas por circulares encaminhadas aos departamentos responsáveis por esse orçamento, contendo as políticas básicas da alta administração sobre: principais alterações das linhas de produtos, efeitos do macro-ambiente, taxa de juros e inflação, demanda de produtos, custos de insumos, novas linhas de produção, planos que podem ser iniciados ou a postergados em virtude de

situações desfavoráveis e a taxa mínima de retorno a ser considerada nos projetos individuais.

- b) classificação de projetos. Em função da escassez de recursos, é ideal que sejam estabelecidos critérios de classificação para os projetos como, por exemplo: novos produtos, substituição de equipamentos, pesquisa e desenvolvimento etc. (SANVICENTE; SANTOS, 1995, p. 130-131).

Seguidamente, seria realizada a estimativa dos fluxos de caixa produzidos pelos projetos em análise e distribuídos ao longo da vida prevista do projeto. A avaliação dos projetos pelos fluxos de caixa é relevante porque é por meio dos resultados de caixa que a empresa assume efetiva capacidade de pagamento e reaplicação dos benefícios gerados na decisão de investimentos, não pelo lucro contábil. Assaf Neto (2003, p. 285) salienta ainda que apenas os fluxos de caixa incrementais devem ser mensurados, ou seja, são relevantes aqueles valores que representam mudança no fluxo de caixa total da empresa, como resultado da aceitação do projeto.

Para a obtenção desse fluxo de caixa são necessários (ASSAF NETO, p.286-288):

1. o investimento inicial: dispêndios referentes à aquisição dos ativos do projeto;
2. os fluxos de caixa operacionais durante a vida do projeto: inclui a projeção de recebimentos de vendas atribuíveis ao projeto, os custos e despesas operacionais, as despesas não desembolsáveis e o imposto de renda;
3. fluxos de caixa no ano terminal: representados pelos recebimentos de fluxos de caixa extras decorrentes de valor residual dos ativos ao final da vida do projeto.

A terceira atividade trata de avaliação das propostas, que compreende a utilização de métodos para aceitar ou rejeitar os investimentos propostos. Os métodos para decisões incluem as abordagens descontadas que consideram o valor do dinheiro no tempo e as não-descontadas (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 700).

Warren, Reeve e Fess (2003, p. 351) apresentam os métodos de avaliação de investimentos agrupados em duas classes: na primeira, encontram-se o *payback* e a taxa média de retorno como métodos que não utilizam o valor presente, os quais são úteis nas avaliações das propostas de investimento de capital com vida útil relativamente curta, caso em que a duração dos fluxos de caixa não é o fator mais

importante; e na segunda classe, os métodos do valor presente líquido e a taxa interna de retorno, que utilizam o valor presente, os quais consideram o valor do dinheiro no tempo e são mais aplicados em avaliações de propostas de longo prazo.

A orientação dada pela maioria dos autores a respeito dos métodos de avaliação de investimentos é de que um não é superior ao outro, mas numa análise de investimentos o procedimento mais correto seria aplicar todos os métodos, para verificar no conjunto dos resultados obtidos qual se aproxima mais do retorno mínimo exigido pelos investidores e demais benefícios estimados.

As propostas ou projetos, quando cabível, devem merecer uma avaliação quanto ao risco dos fluxos de caixa não se realizarem, aplicando-se as técnicas da análise de sensibilidade e de análise de risco (SANVICENTE; SANTOS, 1995, p. 142).

A quarta atividade compreende a aceitação ou rejeição dos projetos ou das propostas comparando-se a taxa obtida pela aplicação dos métodos com a taxa mínima de retorno definida como desejável pela administração, a qual normalmente é a taxa representativa do custo de capital da empresa.

O controle do orçamento de capital deve ser executado durante e após a efetivação do investimento. Sanvicente e Santos (1995, p. 143) relacionam as seguintes atividades necessárias ao controle:

- a) Aprovação dos projetos, com o estabelecimento de níveis de autoridade para aprovação, associados aos montantes dos projetos;
- b) Registros em separado para a acumulação dos custos dos projetos, por natureza, por responsabilidade permitindo assim um confronto periódico dos custos estimados com os custos efetivamente incorridos;
- c) Projetos de menor porte [...] podem ser controlados de uma maneira global, mas preferivelmente individualizada;
- d) Emissão de relatórios de acompanhamento contendo em seu formato dados de identificação e dados da situação do projeto: cronograma, gastos estimados, justificativas e outros;
- e) Acompanhamento atento dos resultados obtidos em vista dos resultados estimados. Caso esse controle não seja feito, as taxas de retorno consideradas na aprovação de dado projeto não poderão se efetivar, comprometendo assim a lucratividade da empresa.

A vigilância constante dos retornos dos projetos possibilita que medidas corretivas sejam tomadas, desde que as distorções sejam corrigíveis. Esta forma de acompanhamento ainda pode contribuir para aprimorar as técnicas de orçamento de capital.

4.3.2 Quanto ao nível de atividade

A metodologia que considera um nível de atividade fixo para todo o período denomina-se orçamento estático e a metodologia que considera a possibilidade de alteração nos níveis de atividades denomina-se orçamento flexível.

4.3.2.1 Orçamento estático ou tradicional

O orçamento estático ou tradicional é a metodologia mais tratada na literatura, provavelmente por ter sido utilizada durante muitos. Evoluiu muito pouco em seu conteúdo e forma, devido às poucas mudanças organizacionais e do ambiente empresarial até a Segunda Guerra Mundial. Vale ressaltar que o período entre 1919 e 1940 não significa o período de utilização, mas indica o período em que esta metodologia teve seu apogeu, visto que na literatura atual ela continua presente.

Ao que parece, a permanência do Orçamento Tradicional está relacionada a alguns dos fatores relatados por Ansoff e Macdonnel (1993, p. 26), quando discorrem sobre a evolução da administração e a estratégia:

a) Estabilidade do setor industrial: até 1930, as fronteiras de atuação dos setores estavam delineadas e as indústrias pareciam contentar-se com as perspectivas de crescimento, de forma que a preocupação das indústrias se restringia ao aperfeiçoamento do mecanismo de produção em massa, como forma de reduzir o custo unitário dos produtos;

b) Conformismo quanto ao pequeno crescimento: a partir de 1930, a ênfase da produção desloca-se de produtos padronizados para produtos diferenciados, porém preferia-se aceitar um crescimento nulo a ter de adquirir novas habilidades e novos recursos, novos enfoques para solução de problemas, mudanças de estrutura e sistemas e até mesmo aceitar a incerteza quanto ao futuro.

c) Descrédito nas influências ambientais: A empresa acreditava que podia controlar seu próprio destino, considerando-se o caráter evolutivo e não revolucionário da mudança de mercados e produtos. Nesse contexto, os administradores entendiam que as “perdas de controle” eram o preço que devia ser

pago pela liberdade de concorrência, um preço justo pela “liberação de tensões econômicas” as quais permitiam posterior retomada do processo de crescimento econômico.

Nessas condições, era possível prever um nível fixo de atividade (produção ou vendas), quantificando as unidades a serem produzidas ou vendidas num período determinado, estimando as receitas, custos e demais despesas necessárias correspondentes ao nível de atividade, cujo resultado era um lucro estimado. Isso justifica a denominação de “orçamento estático e tradicional”, aliada ao fato de, geralmente, serem elaborados para o período de um ano e as variações entre realizado e orçado serem tratadas como “perdas de controle”.

Essa denominação é ratificada por Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 266): “o orçamento estático é, na verdade, apenas um outro nome para o orçamento-mestre. Todos os orçamentos-mestres [...] são estáticos ou inflexíveis, porque, mesmo que possam ser facilmente revisados, eles supõem níveis fixos de atividade”. Se a empresa estimar suas vendas em números de unidades de seu(s) produto(s), os demais “números do orçamento”, ou seja, os custos e despesas serão projetados com base nesse nível de atividade. Todas as peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação de determinado volume de produção ou de vendas, não sendo possível ou permitida alteração durante o período para o qual foram elaboradas.

Essa metodologia é criticada pela sua fraca utilidade na avaliação do desempenho. Como os níveis de produção ou de vendas muitas vezes se concretizam diferentemente dos estimados, a comparação entre os custos realizados e os custos esperados fica distorcida, pois para uma avaliação de desempenho significativa devem-se comparar os custos realizados com os custos esperados para o nível de atividade realizada (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 264).

Por isso, as peças orçamentárias projetadas perdem valor para o processo de acompanhamento, controle e análise das variações. Embora o ponto crítico seja um único nível de atividade, portanto sem flexibilidade, Padoveze (2004, p. 130) afirma que “este tipo de orçamento é muito utilizado, principalmente para grandes corporações, notadamente as que operam em vários países”. A explicação para tal uso está na necessidade de consolidação dos orçamentos de todas as unidades dispersas geograficamente em um orçamento empresarial (“mestre”) único da corporação.

A utilidade do orçamento consolidado se concretiza por permitir a visão geral dos negócios e dos resultados econômicos esperados. Se em algumas subdivisões, as eventuais alterações de nível ou volume de atividade forem pequenas, estas podem não necessariamente provocar impactos significativos nos orçamentos. Porém, se essas alterações forem significativas, a manutenção do orçamento, segundo a abordagem estática, não terá validade para o processo decisório.

4.3.2.2 Orçamento flexível

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 263), os orçamentos são medidas úteis de controle. Porém, para que sejam usados em avaliações de desempenho devem-se levar em conta duas considerações principais: “A primeira é determinar como os montantes orçados devem ser comparados com os resultados realizados. A segunda envolve o impacto dos orçamentos sobre o comportamento humano”.

Os valores constantes do orçamento “mestre” são essenciais para o planejamento, mas não satisfazem a avaliação de desempenho e controle, uma vez que o nível de atividade orçado raramente é igual ao nível de atividade realizado, o que impossibilita a comparação dos custos e receitas orçados com os custos e receitas reais. Como os orçamentos mestres são orçamentos estáticos em relação a determinado nível de atividade, são inadequados para avaliação de desempenho porque suas receitas e custos são proporcionais aos níveis originalmente planejados. Dessa forma, as diferenças resultantes da comparação entre os valores orçado e realizado não refletiram corretamente a performance dos setores.

Uma alternativa para ser utilizada na avaliação e controle e que mostra quanto será o valor dos custos em vários níveis de atividades é o orçamento flexível, também conhecido como variável, em função de que as alterações nos custos orçados são causadas pelas mudanças nos custos variáveis. Através dele, “os gestores podem lidar com a incerteza ao examinarem os resultados financeiros esperados para um número de cenários plausíveis”. (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 264).

No orçamento flexível, cujo formato é idêntico ao orçamento-mestre ou estático, os gestores podem trabalhar com vários níveis de atividades, identificando

quanto devem ser os custos orçados para tais níveis de atividade. Geralmente, para fins de análise ele é elaborado após a informação da quantidade real de unidades vendidas, a qual passa a ser o novo nível direcionador do custo.

Conforme destacam Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 267), a abordagem do orçamento flexível diz: “Dê-me qualquer nível de atividade que você escolher e eu fornecerei um orçamento feito sob medida para esse nível de atividade”. Por isso muitas empresas flexibilizam seus orçamentos para avaliar o desempenho financeiro mais recente. Por ser baseado em suposições de receita e comportamento de custos, o orçamento flexível fornece o custo esperado em vários níveis de atividade. Entretanto, é necessário saber os padrões de comportamento de custo de cada item do orçamento.

Hansen e Mowen (2003, p, 265) salientam que:

O orçamento flexível fornece uma avaliação da eficiência do gestor. Além disso, muitas vezes é desejável medir se um gestor atinge as metas de produção da empresa. O orçamento estático representava essas metas de produção. Um gestor é eficaz se ele, ou ela, alcança ou excede as metas descritas pelo orçamento estático.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 269), os resultados reais podem diferir do orçamento-mestre por dois motivos:

O primeiro é que as vendas e outras atividades direcionadoras de custo não foram as mesmas que as originalmente previstas. O segundo é que as receitas ou os custos variáveis por unidade de atividade e os custos fixos por período não foram como esperados.

Embora esses motivos possam não ser completamente independentes (por exemplo, preços de vendas, por unidade, mais elevados podem ter causado níveis de vendas unitárias menores), eles são úteis para separar esses efeitos, porque pessoas diferentes podem ser responsáveis por cada um e porque diferentes ações da gestão podem ser indicadas. Desta forma, ao utilizar o orçamento flexível na avaliação de desempenho, buscam-se isolar os efeitos inesperados nos resultados reais, os quais podem ser corrigidos se forem adversos ou melhorados quando benéficos.

A avaliação do desempenho pelas comparações entre os resultados reais, os orçamentos-mestre e orçamentos flexíveis permite aos gestores a distinção entre eficácia e eficiência, ou seja, o grau no qual uma meta ou objetivo é alcançado e o grau no qual os insumos são consumidos em relação a um dado nível de produtos.

Os gestores julgam o grau de eficiência comparando a quantidade real de produtos alcançados com os insumos reais (materiais diretos e mão-de-obra direta), de forma que uma operação será considerada mais eficiente quando se consumirem menos insumos na produção de um dado produto.

Quando se compara o orçamento flexível com os resultados reais surgem as variações do orçamento flexível, as quais têm origem nos preços de vendas recebidos e nos custos variáveis e fixos incorridos. Essas variações indicam se as operações foram eficientes ou não e podem servir de base para a avaliação de desempenho periódica.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 271), os gestores operacionais têm mais informações sobre as operações do que os gestores de nível mais elevado e podem explicar melhor as variações. Entretanto, se essas informações forem utilizadas contra eles, os gestores de nível operacional poderão reter ou distorcer informações valiosas para sua própria proteção. Segundo os autores, as empresas que usam as variações para apontar culpados, freqüentemente descobrem que os gestores recorrem a trapagens e subversão para burlar o sistema. As variações do orçamento flexível com os valores reais devem ser interpretadas como sinais de que as operações não ocorreram como planejadas e, portanto, precisam ser explicadas.

Já as variações entre o orçamento-mestre e o orçamento flexível são denominadas variações de volume (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 265) ou variações de nível de atividade (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 270) e medem como os gestores de marketing estão alcançando as metas de vendas, uma vez que estes são responsáveis pelas metas especificadas no orçamento estático. As variações nas vendas podem ser atribuídas a inúmeros fatores, como mudanças no produto, alteração na demanda de clientes, propaganda, entre outros.

4.3.3 Quanto ao período de tempo

O período de revisão e montagem do processo de planejamento empresarial como um todo começa pelo planejamento estratégico, o qual, segundo Frezatti (2006, p. 41):

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)