

Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses

Antonio Maria da Silva Carpes (UNOESC) - antonio@unoescsmo.edu.br

Ieda Margarete Oro (UNOESC) - ieda@unoescsmo.edu.br

Jorge Eidt (UNOESC) - jorgeeidt@smo.com.br

Roberta Sterz (UNOESC) - robertasterz@gmail.com

Resumo:

O presente estudo tem por objetivo identificar as formas de acompanhamento do orçamento empresarial nas empresas de Santa Catarina que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. Para atingir o objetivo proposto faz-se inicialmente uma incursão teórica, abordando o Planejamento Empresarial e sua importância para a gestão empresarial. Na sequência, detalha-se o orçamento empresarial, enfatizando o orçamento operacional, concluindo, abordam-se os padrões de comparação e análise do orçamento. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa de caráter descritivo, realizada por meio de um levantamento ou survey, e o problema de pesquisa receberá uma abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário com questões fechadas, encaminhado aos responsáveis pelo acompanhamento orçamentário de 40 empresas, sendo que 17 dessas responderam ao instrumento. Contatou-se que todas as empresas pesquisadas comparam os números previstos no orçamento empresarial com os números calculados em relação a todos os números do orçamento, utilizando-se de indicadores de análise. A presente pesquisa revela a proximidade do que é referenciado na teoria às práticas utilizadas nas organizações. O porte das empresas estudadas anuncia a necessidade de um instrumento de acompanhamento periódico da gestão á medida em que a extensão física e informacional na gestão tornar-se complexa.

Palavras-chave: Planejamento Empresarial, Orçamento Empresarial, Acompanhamento Orçamentário.

Área temática: Controladoria

Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses

Resumo

O presente estudo tem por objetivo identificar as formas de acompanhamento do orçamento empresarial nas empresas de Santa Catarina que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. Para atingir o objetivo proposto faz-se inicialmente uma incursão teórica, abordando o Planejamento Empresarial e sua importância para a gestão empresarial. Na sequência, detalha-se o orçamento empresarial, enfatizando o orçamento operacional, concluindo, abordam-se os padrões de comparação e análise do orçamento. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa de caráter descritivo, realizada por meio de um levantamento ou *survey*, e o problema de pesquisa receberá uma abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário com questões fechadas, encaminhado aos responsáveis pelo acompanhamento orçamentário de 40 empresas, sendo que 17 dessas responderam ao instrumento. Constatou-se que todas as empresas pesquisadas comparam os números previstos no orçamento empresarial com os números calculados em relação a todos os números do orçamento, utilizando-se de indicadores de análise. A presente pesquisa revela a proximidade do que é referenciado na teoria às práticas utilizadas nas organizações. O porte das empresas estudadas anuncia a necessidade de um instrumento de acompanhamento periódico da gestão à medida em que a extensão física e informacional na gestão tornar-se complexa.

Palavras-Chave: Planejamento Empresarial, Orçamento Empresarial, Acompanhamento Orçamentário.

Área temática: Controladoria

1 Introdução

É cada vez maior o número de empresas no Brasil que, diante da complexidade no cenário empresarial e de tantas turbulências e incertezas, estão buscando ferramentas e técnicas para que as auxiliem no processo gerencial. O Planejamento Estratégico é uma dessas ferramentas.

O desenvolvimento de um planejamento estratégico lançará as bases para a construção de um futuro promissor e a geração de um mercado mais profissional e preparado para as constantes mudanças que sempre ocorrerão. Portanto, a importância do planejamento no universo administrativo está relacionada diretamente ao futuro de qualquer organização. As metas estimadas presumem uma quantificação, dada pelo orçamento empresarial.

A elaboração do orçamento permite que os gestores avaliem as alternativas na implantação dos planos e objetivos, aumentando a sua capacidade de decisão nos diversos cenários macro-econômicos. A utilização das técnicas de orçamento empresariais executadas em bases bem estruturadas e definidas pode melhorar a empresa e contribuir de maneira positiva para o sucesso dela.

Somente o planejamento orçamentário não assegura a realização dos planos, também é necessário recorrer a outros controles. Esses controles são realizados por meio de comparações com padrões de desempenho. Realizando esta comparação, surgirão números

que permitirão analisar se a empresa está com seu desempenho dentro dos limites previstos. As variações anormais poderão ser analisadas para saber o que ocorre entre o orçado e o realizado.

O acompanhamento orçamentário serve de base para a alta administração corrigir as falhas e concentrar esforços para atingir as metas traçadas nos planos de curto e longo prazo.

A gestão empresarial em um ambiente de rápidas e profundas mudanças, acompanhada de um grande grau de instabilidade, exige tomada de decisões que devem ser analisadas em um amplo contexto.

O objetivo geral da pesquisa consiste em identificar as formas de acompanhamento do orçamento empresarial nas empresas de Santa Catarina que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. A pesquisa parte da premissa que orçamento empresarial é uma ferramenta muito importante para gestão da empresa.

O presente artigo é contextualizado dentro da problemática exposta, objetivando investigar as formas de acompanhamento do orçamento empresarial. Para tanto, faz-se uma busca na literatura a respeito de conceitos e críticas a respeito do referido instrumento de gestão. Na sequência, explora-se a investigação por meio de um levantamento junto a empresas de grande porte.

2 1 Planejamento empresarial

Com o aumento da concorrência, da inserção de novas tecnologias disponíveis e conseqüentemente de um mercado mais competitivo, o planejamento se tornou uma ferramenta fundamental para as empresas, pois se deseja proceder de forma mais concisa e ágil, ordenando as atividades e coordenando recursos disponíveis (humanos, materiais, tecnológicos e financeiros) para atingir os objetivos estabelecidos.

Sá e Moraes (2005) definem que o plano empresarial consolida em um único documento três fases sistemáticas de planejamento, compreendendo o planejamento estratégico, funcional e orçamento empresarial, que permitem uma visão global e integrada da empresa a curto, médio e longo prazo.

Conforme Padoveze (2003, p.96) “planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente”.

Planejamento de longo prazo não é uma simples técnica, nem apenas uma área de responsabilidade da gestão. É uma tentativa sistemática de planejar o comportamento total da organização em um longo prazo e, no caso de organizações lucrativas, uma tentativa de aumentar a taxa de crescimento da lucratividade. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, p. 75, 1997).

O planejamento estratégico é definido para longo prazo, indicando uma direção e estabelecendo as estratégias para alcançar os objetivos, enquanto o planejamento tático define as diretrizes estratégicas que orientam a quantificação do planejamento operacional. O planejamento operacional constitui-se no orçamento propriamente dito.

2.1 Planejamento Estratégico

De maneira geral encontram-se diversas interpretações em relação a esta ferramenta gerencial. De certa forma ele é diferenciado de empresa para empresa, pois é adaptado conforme as necessidades e exigências estabelecidas pelo mercado onde a empresa atua.

Alguns autores tais como Sobanski (1994) e Welsch (1983) descrevem em suas obras que a palavra estratégia já foi largamente utilizada para fins militares com o único propósito de vencer os inimigos em batalhas por tomada de territórios.

Lunkes (2003) descreve que somente após a segunda Revolução Industrial por conseqüências de recursos escassos em toda a economia, é que a palavra estratégia começou a ser utilizada no contexto dos negócios, tanto no domínio público, como empresarial, com o intuito de criar uma vantagem competitiva e sustentável.

Desse modo percebe-se o conceito de estratégia intimamente associado a formulação do planejamento estratégico. Mintzberg (1998) é crítico da visão conceitual de que estratégia e planejamento como sinônimos. Fugindo do convencional, onde formalmente se elabora a estratégia e a posteriori faz-se cumprir, o autor destaca que a estratégia pode se formar (de acordo com o ambiente) e ser deliberada (dentro da estrutura organizacional). Na sua concepção, o autor salienta ainda, que a estratégia deve ser formulada em nível estratégico.

É de competência da alta administração estabelecer os objetivos e metas a serem alcançadas, bem como as ações requeridas para atingir seus objetivos. Segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p.39) “A estratégia no contexto do ambiente corporativo, é a determinação de metas básicas a longo prazo e dos objetivos de uma empresa, bem como a adoção das linhas de ação e aplicação dos recursos necessários para alcançar essas metas”.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p.39) conceituam o planejamento estratégico como “o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenando de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser”.

Destarte, o planejamento estratégico é a formulação de um plano para orientar a empresa no ambiente em que ela atua. O referido guia conterá ações delineadas na formulação de estratégias, elaboradas pela direção, as quais serão esculpidas ao longo do caminho no propósito de cumprir as metas e objetivos.

Dada a relevância do conceito para o orçamento, apresentam-se algumas referências buscando consolidar o significado do planejamento estratégico seguem alguns conceitos:

Planejamento Estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos. (FISCHMANN e ZILBER, 1999, p. 25).

Partindo da conceituação de Fischmann (1999) percebe-se a importância do planejamento como uma ferramenta de gestão para as empresas, pois é por meio dele que se definem todas as demais atividades da empresa.

Na concepção de Kotler (2000) o mercado é instável e está sempre em mutação. Para tais mudanças são necessárias algumas adaptações nas estratégias, mas visando sempre o objetivo de crescimento e lucros.

Planejamento estratégico orientado para o mercado é o processo gerencial de desenvolver e manter um ajuste viável entre objetivos, habilidades e recursos de uma organização e as oportunidades de um mercado em contínua mudança. O objetivo do planejamento estratégico é dar forma aos negócios e produtos de uma empresa, de modo que eles possibilitem os lucros e o crescimento almejados. (KOTLER, 2000, p. 86).

De certa forma Sá e Moraes (2005) abrangem em seu conceito de planejamento estratégico a concepção de Kotler, segundo o qual representaria um conjunto de ações tomadas mediante análise do ambiente externo de atuação da empresa, identificando as oportunidades e estabelecendo metas, orientando a elaboração dos planos funcionais internos e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis.

Com base nos conceitos expressos percebe-se que a estratégia está diretamente ligada à atividade da empresa, pois fica difícil de imaginar que na atualidade alguma organização que não tenha a necessidade de fazer uma prospecção sobre o futuro ou que não conheça a fundo a natureza de seu negócio. É necessária a clareza sobre a definição das metas e estar atento a reavaliação das estratégias no decorrer do caminho, atentando para o que expressa Mintzberg. Observa-se, ainda, que o referido plano estratégico nasce e consolida-se no nível estratégico, sendo que tal consolidação é realizada a partir do feedback dos demais níveis da empresa.

2.1.2 Planejamento Setorial

Outra esfera do processo organizacional consiste na gestão das áreas e unidades. O planejamento por departamento visa definir quais as ações necessárias para cada setor para a realização do planejamento estratégico.

Segundo Sá e Moraes (2005, p. 7) “Uma vez definido o planejamento estratégico, este se desdobra em planejamentos funcionais. Chamamos de planejamento funcional o conjunto de ações setoriais necessárias ao cumprimento do planejamento estratégico”.

O planejamento por áreas segue os parâmetros definidos pelo planejamento estratégico e é elaborado em conjunto com as diversas áreas funcionais, permitindo uniformidade dos objetivos. O planejamento setorial tem por objetivo estabelecer metas e objetivos para as diversas áreas, bem como designar competências e responsabilidades em cada divisão, em um nível mais detalhado.

Para cada setor deve ser definido um administrador, e atribuídas suas responsabilidades e autoridades específicas para as atividades operacionais correspondentes. Por meio destas subunidades que os planos serão executados, os objetivos são atingidos e o controle é obtido.

Conforme Welsch (1983, p. 34) “O administrador de cada subunidade apresenta o seu segmento do plano de resultados à alta administração para análise crítica, avaliação e modificações, quando necessário”.

A integração de todos os planos setoriais consolida o planejamento estratégico global, que são unificados conforme os objetivos gerais da alta administração.

Cada nível hierárquico da empresa deve ter comprometimento com o planejamento empresarial, justificando a considerável importância de relacionar para cada setor suas competências e responsabilidades na consecução dos objetivos e planos da organização.

2.2 Planejamento de resultados: um enfoque no orçamento

A dinâmica com que se processam os negócios na economia mundial e os sucessivos avanços tecnológicos leva às empresas a adaptar-se a essas novas transformações e desta forma, o planejamento financeiro e orçamento vêm ao encontro dessas necessidades.

Segundo Welsch (1986, p.22), o orçamento:

Envolve a integração de numerosas abordagens técnicas de administração, tais como previsão de vendas, sistemas de quotas de vendas, orçamento de capital, análise de fluxo de caixa, análise das relações custo-volume-lucro, orçamentos variáveis, estudos de tempos e movimentos, custo padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle de produção, controle de estoques, administração por objetivos, planejamento organizacional, planejamentos de recursos humanos e controle de custos.

O orçamento é a expressão formal e quantitativa dos planos estratégicos da empresa. De acordo com Ishisaki (2003, p.36) “Os orçamentos empresariais são planos que fornecem dados que a empresa considerou para a administração alcançar os seus objetivos”.

O Orçamento, segundo Zdanowicz (2001, p.22) “é o instrumento utilizado para elaborar, de forma eficaz e eficiente, o planejamento e o controle financeiros das atividades operacionais e de capital da empresa, auxiliando à tomada de decisão”.

Para Sá e Moraes (2005, p.20) “O orçamento empresarial é a tradução, em termos monetários, do planejamento das atividades da empresa, sendo retratado, de forma integrada, sob os aspectos econômicos e financeiros”.

Destarte o planejamento estratégico da empresa é transformado em valores com a elaboração do orçamento empresarial que define as transações econômicas e financeiras em todas as áreas da empresa.

O orçamento consiste em uma prévia formulação de um plano geral de ação à empresa de acordo com seus objetivos e metas a curto e longo prazo, tendo como princípio à otimização no emprego dos recursos físicos, materiais e monetários disponíveis no período projetado. O processo consiste em observar o comportamento das variáveis utilizadas no sistema orçamentário, no passado, comparando com o presente e projetando para o futuro.

Welsch (1983) conceitua orçamento empresarial, utilizando-se da nomenclatura planejamento e controle de resultados, como sendo um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

Em relação ao horizonte temporal, os orçamentos podem ser de longo prazo chamado de Orçamento Estratégico, ou de curto prazo denominado Orçamento Operacional ou Tático. O orçamento operacional é a previsão da estrutura econômica e de atividades para o exercício financeiro seguinte. Já o orçamento estratégico refere-se a um horizonte maior de projeção, além de possuir características técnicas de elaboração mais simplificadas. No orçamento estratégico, o grau de detalhamento dos planos é menor e a preocupação com a exatidão também é reduzida.

Sendo assim pode-se dizer que enquanto o orçamento operacional concentra-se nas melhorias incrementais de curto prazo, o orçamento estratégico identifica as necessidades evidenciadas pelas novas opções estratégicas, tais como o desenvolvimento de novos produtos e mercados.

A estrutura física do plano orçamentário contempla três grandes segmentos:

- a) Orçamento Empresarial;
- b) Orçamento de Investimentos e Financiamentos;
- c) Orçamento de Caixa;

O orçamento empresarial corresponde a quantificação das atividades operacionais de resultado (Vendas, Custo e Despesas). Ao passo que o orçamento de investimentos representa as projeções de desembolsos de maior valor, que irão compor o ativo da empresa. O orçamento de caixa identifica a projeção do efetivo desembolso dos valores quantificados, quer seja no orçamento empresarial ou plano de investimentos.

2.2.1 Orçamento empresarial como ferramenta de controle

O orçamento deverá apresentar flexibilidade na sua aplicação, permitindo corrigir quaisquer desvios surgidos, possibilitando a retroalimentação do sistema de planejamento global da empresa.

Para a elaboração do orçamento empresarial devem ser realizados orçamentos setoriais, que representam a expressão monetária das projeções de receitas, despesas e investimentos, resultantes da execução dos respectivos planos funcionais para a visão estratégica de atuação da empresa nos próximos anos.

Conforme Oliveira, Perez Junior e Silva (2002) o orçamento possui como objetivo principal três funções administrativas básicas: planejamento, organização e controle. O planejamento baseia-se em fixar os objetivos e programar as atividades necessárias para alcançar as metas. Organizar visa à melhor disposição dos recursos da empresa para atingir os objetivos estabelecidos. O controle visa avaliar os resultados obtidos, confrontando com as projeções, verificando os desvios e indicando ações corretivas necessárias.

O orçamento empresarial é uma ferramenta de gestão que norteia o processo de implementação de um plano de negócios, possibilitando aos envolvidos no processo a trabalharem de forma sinérgica para atingir as metas da organização. De acordo com Padoveze (2005, p. 173) “O orçamento também é o instrumento por excelência que permite uma atuação de controle no seu mais amplo sentido”.

Por meio do controle orçamentário, em que os resultados obtidos são comparados com as projeções, podem identificar-se problemas operacionais ou, adequar o orçamento de acordo com a nova realidade em que a empresa está inserida. Isso proporciona verificar se o plano ou meta definida não será executado, em virtude de algum fator interno ou externo que afetou as atividades da empresa. Essa readequação do orçamento depende do método ou sistema orçamentário utilizado pela empresa.

O dicionário Aurélio define Método como “1. Procedimento organizado que conduz a um certo resultado [...]”. Os principais métodos de elaboração do orçamento, na visão de alguns autores (PADOVEZE 2004), (PADOVEZE 2003), (RAZA 2006) e (ZDANOWICZ 2005) são:

- a) Orçamento Tradicional
- b) Orçamento Base Zero
- c) Orçamento Matricial

O Orçamento Tradicional, identificado por Padoveze (2004) pela nomenclatura de Orçamento de Tendências, é definido como uma prática muito comum de orçamento, que tem sido a de utilizar dados passados para a projeção de situações futuras, com a conseqüente introdução dos novos elementos componentes do planejamento estratégico da empresa e, exclusão dos elementos que não se repetirão no futuro.

Na execução do orçamento de tendências sempre existirão eventos passados de conhecimento da empresa que não repetirão, e que não serão reproduzidos no orçamento. Porém, existirão eventos futuros que deverão ser orçados de outra maneira.

Com referência ao orçamento base zero Padoveze (2003, p. 193) cita que o orçamento consiste “em romper com o passado, em dizer que ele nunca deve partir da observação dos dados anteriores, pois eles podem conter ineficiências que o orçamento de tendências acaba por perturbar”.

Conforme Raza (2006) “O OBZ é um meio prático de os gestores empresariais não cair na zona de conforto; é uma ferramenta que avalia as reais necessidades ou os excessos nas empresas sem repetir os mesmos números do ano anterior com pequenos acréscimos de 5% ou 10%”.

Um aspecto negativo do orçamento base zero está no tempo necessário para planejar e elaborar toda a estrutura operacional, acarretando em custos elevados para o seu desenvolvimento. Porém, evita as ineficiências que podem ocorrer partindo dos dados passados da empresa, e leva em consideração o contexto e cenário atuais em que a empresa está inserida.

Um terceiro método diz respeito ao Orçamento Matricial, que segundo Zdanowicz (2005), é um dos métodos de gestão empresarial que está sendo utilizado por empresas de vanguarda do terceiro milênio. Essa técnica é recomendada às empresas que estão dispostas a praticar o gerenciamento diário de seus custos. Conclui o autor que o uso correto do

orçamento matricial irá auxiliar a organização a ser mais competitiva no mercado, em termos de preço, qualidade e serviço ao ofertar seus produtos.

No orçamento matricial são definidos pacotes de gastos e os gestores de cada pacote são responsáveis pelo controle e gestão dos gastos. Os gestores possuem a função de definir metas preliminares que são assumidas pelos níveis gerenciais de cada unidade de negócios. O objetivo é estabelecer padrões de gastos de acordo com a organização, com o compromisso de produzir mais e gastar menos.

Zdanowicz (2005) enfoca que a principal característica do orçamento matricial é a presença de regras claras e de um controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor. Cada unidade da empresa deve servir de modelo (benchmarking) para as outras áreas sem exceção. Isto significa que as normas de trabalho por diretoria estarão diretamente definidas e os itens de custos serão discutidos com os gestores responsáveis antes de serem levados para análise do comitê corporativo.

2.3 Avaliação e acompanhamento orçamentário

Segundo Welsch (1983) o estabelecimento de um plano realista de operações é uma das principais funções da administração de uma entidade. Um plano de operações projetado para o futuro é uma das melhores maneiras de assegurar que a empresa tenha êxito. As atividades de planejamento devem ser complementadas por um adequado sistema de controle vinculado aos objetivos projetados.

Welsch (1983) complementa afirmando que o sistema de controle de todas as empresas deve basear-se necessariamente em um sistema de relatórios de desempenho que indique continuamente se as operações reais estão sendo desenvolvidas em termos satisfatórios.

De acordo com Pires (2005) após a elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário deve desenvolver-se, pois é a melhor forma de se monitorar o plano estratégico da organização com relação ao que está proposto para um curto prazo.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002) a maioria das empresas usam técnicas similares na elaboração e na revisão do orçamento de resultados e nos relatórios dele decorrentes, de comparação com os resultados reais. Porém, apresentam-se grandes diferenças entre as empresas na maneira que utilizam as informações geradas pelo sistema orçamentário. Os sistemas orçamentários de resultados diferem largamente pela forma com que são administrados, principalmente para monitorar a atividade das unidades.

2.3.1 Padrões de comparação e análise

Conforme Ishisaki (2003) os padrões de comparação consistem no acompanhamento orçamentário, sendo o encerramento de todo o conjunto de informações e ocorre pelo confronto entre os valores orçados e os valores realizados que a empresa executa ao longo do período considerado.

Realizando a referida comparação, surgirão números que permitirão analisar se a empresa está com seu desempenho dentro dos limites previstos. As variações anormais poderão ser analisadas para saber o que ocorre entre o orçado e o realizado.

Conforme Welsch (1983) devem ser identificadas as possibilidades para se determinar as causas que levaram a uma dada variação, como a importância da variação, se ela decorre de erros de informação ou de algum efeito de fatores não-controláveis e identificáveis. Se ela se deve a uma decisão administrativa específica ou, a possibilidade de cuja causa da variação não ser conhecida e exigir um estudo para se encontrar a explicação da causa, para que sejam

então determinadas as medidas corretivas com o objetivo de aproximar os valores realizados dos orçados.

O acompanhamento orçamentário consiste em analisar as variações relevantes, para identificar as áreas responsáveis e as causas que levaram a uma variação entre o orçado e efetivamente realizado, como fator importante no processo de controle do orçamento.

Segundo Ishisaki (2003) o acompanhamento orçamentário serve de base para a alta administração corrigir as falhas e concentrar esforços para atingir as metas traçadas nos planos de curto e longo prazo. E também pode fornecer informações importantes para diferentes setores da empresa, permitindo a estes acompanhar e medir a produtividade de cada departamento, comparando as variações em relação ao que foi orçado. O referido acompanhamento constitui em um processo de análise comparativa com as suas variações. Portanto, as análises comparativas de receitas, custos, despesas e lucros fazem parte da essência do sistema de controle orçamentário.

O acompanhamento orçamentário poderá ser realizado de várias formas, de acordo com a peculiaridade de cada peça orçamentária. Sendo assim, a empresa pode definir os padrões para a análise comparativa que possam melhor servir as avaliações das operações que estão sendo efetuadas, para isso estabelecem-se alguns parâmetros de comparação.

Ishisaki (2003) destaca que os parâmetros de comparação podem ser feitos com o padrão orçamentário, que consiste na comparação dos valores reais efetivos do período com os valores calculados no orçamento empresarial. O autor acrescenta que os quadros comparativos ilustrados entre orçados e efetivos, além de identificar as variações relevantes, permitem identificar a causa e a área responsável. Caso as causas sejam controláveis pela área e pelas variações desfavoráveis, devem-se tomar providências para que isto não se repita e para que ações corretivas possam adequar aos rumos estabelecidos pela empresa. E se as variações forem favoráveis que sejam utilizadas, e a eficiência refletirá no resultado.

Win (2002) observa a necessidade de um debate a cerca dos resultados e seus respectivos desvios, focando na análise a curto prazo.

Tão importante quanto a elaboração do plano orçamentário, o fator de controle e acompanhamento é imprescindível. Verifica-se a necessidade da definição de parâmetros para acompanhamento, os quais deverão ser formulados pela gestão. O orçamento apresenta-se como instrumento de gestão eficaz, na medida em que propicia a análise de desvios e consequentemente estimula a busca de ações para reparar os mesmos.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, a pesquisa é de natureza descritiva, utilizando a forma de descrição de características de determinada população ou grupo. Segundo Gil (2007, p.42) “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis”. Quanto a abordagem do problema o estudo caracteriza-se como quantitativo.

Os procedimentos da pesquisa foram realizados por meio de levantamento ou *survey*. De acordo com Gil (2007, p.50) “As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado”.

Na coleta de dados utilizou-se um questionário com questões fechadas, enviado aos responsáveis pelo acompanhamento orçamentário, nas respectivas empresas que compuseram a população estudada. Compôs o rol populacional 40 empresas, que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. O critério de escolha das referidas empresas levou em conta a localização no estado de Santa Catarina. A amostra contemplou 17

empresas, correspondentes aos questionários devolvidos. A coleta de dados foi realizada no segundo semestre de 2007 e o meio utilizado para envio e recebimento dos questionários foi correio eletrônico.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A composição dos dados oriundos das 17 empresas de Santa Catarina participantes da pesquisa são apresentados em tabelas e gráficos, analisados por meio de percentuais, de modo a contribuir com o entendimento da pesquisa. Inicialmente faz-se uma análise do perfil dos respondentes, através da avaliação do primeiro bloco de questões, e, por conseguinte evidenciam-se as respostas do segundo bloco de questões, que buscou focar o processo de acompanhamento do orçamento.

As 17 (dezessete) empresas que compuseram a amostra atuam em diversos mercados, segmentados basicamente em comércio, indústria e serviços, conforme apresenta a Tabela 1.

Tabela 1: Segmento de atuação das empresas pesquisadas

Segmentos	Frequência	%
Comércio	0	0
Indústria	14	82
Serviços	3	18
Outros	0	0
Total	17	100

Fonte: Questionário

Verifica-se (Tabela 1) que a maioria das empresas pesquisadas atuam no segmento industrial (82%), seguidas pelo segmento serviços (18%). A referida informação contribui na medida em que a complexidade do orçamento também pode estar associado ao segmento de atuação.

Uma segunda questão diz respeito ao número de colaboradores, buscando dar uma noção de porte das empresas pesquisadas.

Tabela 2: Número de funcionários das empresas pesquisadas

Número de funcionários	Frequência	%
101 a 300	1	6
301 a 500	1	6
501 a 800	2	12
801 a 1000	1	6
Mais de 1000	12	70
Total	17	100

Fonte: Questionário

Em relação ao número de funcionários, conforme a Tabela 2, a maioria das empresas possuem mais de 1000 funcionários (71%), as empresas que possuem de 501 a 800

funcionários aparecem em segundo lugar (12%), e as demais empresas pesquisadas possuem de 101 a 300 funcionários; 301 a 500 funcionários; e 801 a 1000 funcionários (6%).

Questionou-se ainda, nessa etapa da investigação, o perfil dos respondentes. Objetivou-se com isso verificar a aderência das respostas ao assunto tratado, correlacionando com sua formação.

Tabela 3: Posição ocupada pelo informante

Posição ocupada	Frequência	%
Proprietário	0	0
Contador	9	53
Diretor de Controladoria	2	12
Diretor Financeiro	0	0
Outros	6	35
Total	17	100

Fonte: Questionário

Constata-se (Tabela 3) que o perfil dos respondentes é liderado pelos contadores das empresas representando 53%, as pessoas que ocupam outros cargos nas empresas vêm em seguida com 35%, e os *controllers* aparecem logo após, representando 12% do total da amostra.

Na segunda etapa da pesquisa, que aborda o Controle Orçamentário, questionou-se qual é o tempo de projeção do orçamento empresarial.

A primeira pergunta visa conhecer o tempo de projeção do orçamento. Verificou-se que 100% das empresas projetam o orçamento anualmente, isso demonstra que a prática mais comum entre as empresas que elaboram o orçamento empresarial, é a projeção do mesmo para o período de um ano.

Indagou-se, na sequência (Tabela 4), quanto à periodicidade que as empresas acompanham/revisam os números calculados no orçamento empresarial com os números reais. Quanto mais detalhado o acompanhamento, mais facilmente se percebe as variações existentes.

Tabela 04: Periodicidade de Acompanhamento

Periodicidade de acompanhamento	Frequência	%
Mensal	14	82
Trimestral	2	12
Anual	1	6
Total	17	100

Fonte: Questionário

No que diz respeito à periodicidade de acompanhamento/revisão do orçamento empresarial, 14 empresas responderam que acompanham o orçamento mensalmente (82%), 2 empresas acompanham trimestralmente (12%) e apenas 1 empresa (6%) acompanha o orçamento anualmente.

As empresas pesquisadas foram questionadas ainda em relação à abrangência do orçamento empresarial. Nessa indagação corroborou o apontamento de projeção de um ano, já verificado.

Tabela 5: Período de Abrangência

Período de abrangência	Frequência	%
1 Ano Detalhado mensalmente	8	47
1 Ano Detalhado mensalmente + 1 Ano Total	1	6
1 Ano Detalhado mensalmente + 2 Anos Total	1	6
1 Ano Detalhado mensalmente + 3 Anos Total	2	12
1 Ano Detalhado mensalmente + 4 Anos Total	2	12
1 Ano Detalhado mensalmente + 5 Anos Total	3	17
Total	17	100

Fonte: Questionário

Percebe-se de acordo com a Tabela 5, 8 empresas que representam 47% da amostra realizam o orçamento empresarial com período de abrangência de 1 ano detalhado mensalmente. Em seguida, 3 empresas realizam com abrangência de 1 ano detalhado mensalmente + 5 anos total (18%); 2 empresas realizam com abrangência de 1 ano detalhado mensalmente + 3 anos total (12%); outras 2 empresas responderam 1 ano detalhado mensalmente + 4 anos total (12%). Somente 1 empresa apresenta o período de abrangência de 1 ano detalhado mensalmente + 1 ano total (6%); e 1 empresa apresenta o período de abrangência de 1 ano detalhado mensalmente + 2 anos total (6%).

A utilização de indicadores torna-se imprescindível na avaliação do orçamento. A Tabela 6 apresenta os indicadores utilizados pelas empresas pesquisadas.

Tabela 6: Indicadores de avaliação

Indicadores de avaliação de desempenho	Frequência	%
RONA – Retorno s Ativo Operacional Líquido	6	6
ROS - Retorno sobre venda	9	9
ROA – (ou ROI) Retorno sobre Ativo Operacional Total	10	10
EVA – Valor econômico adicionado	13	13
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	12	12
Lucro Líquido em valor monetário absoluto	12	12
Margem de contribuição em valor monetário absoluto	9	9
Margem de contribuição em valor monetário absoluto por empregado	7	7
Outros	10	10
Total	88	100

Fonte: Questionário

Os respondentes apontaram mais de um indicador na avaliação de desempenho do orçamento. Destacou-se entre as empresas pesquisadas (Tabela 6), o EVA com 13%, em seguida o ROE e o Lucro Líquido em Valor Monetário Absoluto com 12%. Logo após, destacaram-se também o ROA e outros indicadores com 10%; com frequência de 9% foram apontados o ROS, o Lucro Operacional em Valor Monetário Absoluto e a Margem de

Contribuição em Valor Monetário Absoluto. Em seguida foram apontados a Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto por Empregado com 7% e o RONA com 6%.

Outra questão busca analisar quem são as pessoas envolvidas no processo de avaliação orçamentária. Destaca-se a importância do gestor acompanhar e efetuar o controle orçamentário do seu pacote.

Tabela 7 – Envolvidos no Processo de Avaliação

Envolvidos na Avaliação do orçamento	Frequência	%
Os sócios diretores	0	0
Os sócios diretores e o controller	0	0
Os sócios diretores e o controller e os gerentes de área	4	24
Os sócios diretores e o controller, os gerentes de área e o gestor do pacote de contas pré-definidas.	11	65
Outra especificação	2	11
Total	17	100

Fonte: Questionário

No que concerne às pessoas envolvidas no processo de avaliação do orçamento empresarial, verifica-se que na grande maioria das empresas (65%) os responsáveis pela avaliação são os sócios diretores, o controller, os gerentes de área e o gestor do pacote de contas pré-definidas. Em 4 empresas as pessoas envolvidas no processo são os sócios diretores, o controller e os gerentes de área (24%); e em apenas 2 empresas (12%) as pessoas envolvidas possuem outras especificações.

Conforme pesquisado, todas as empresas que compõem a amostra realizam o orçamento empresarial. Questionou-se se o acompanhamento orçamentário é realizado em relação a todos os números calculados no orçamento.

Tabela 08 – Acompanhamento Orçamentário

Acompanhamento orçamentário	Frequência	%
Somente em relação ao orçamento de vendas	0	0
Somente em relação ao Lucro Bruto ou Margem de Contribuição	0	0
Somente em relação ao Lucro Líquido	0	0
Somente em relação as despesas fixas orçadas	0	0
Em relação a todos os números do orçamento	17	17
Não compara os números orçados com o realizado	0	0
Total	17	100

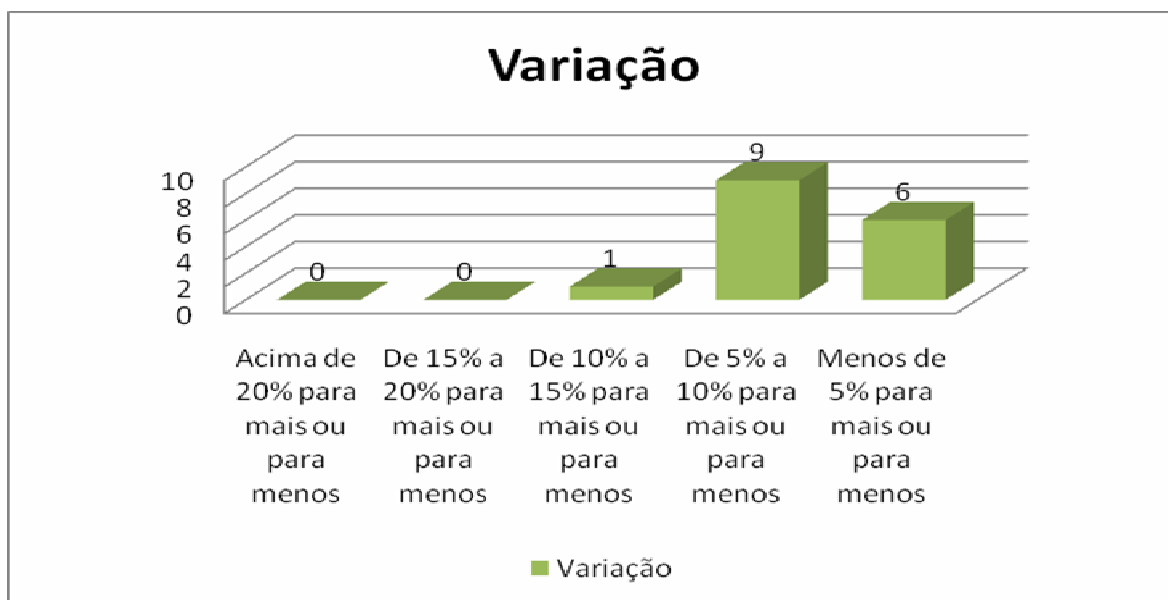
Fonte: Questionário

Conforme Tabela 8, todas as empresas pesquisadas comparam os números previstos no orçamento empresarial com os números calculados em relação à todos os números do orçamento. REVER

A realização do acompanhamento orçamentário é muito importante, pois é a melhor forma de se monitorar o plano estratégico da organização com relação ao que está proposto

para um curto prazo. Cabe destacar que todas as empresas realizam a comparação periódica do orçamento empresarial.

As empresas também foram questionadas em relação à variação percentual por faixas do real para o orçado quando as empresas comparam periodicamente os números calculados no orçamento com os números reais obtidos em cada período.



Fonte: Questionário

Gráfico 01 – Variação do Real para o Orçado

Conforme demonstra o gráfico 1, 9 empresas tem como parâmetro a variação de 5% a 10% para mais ou para menos na comparação do orçado com o realizado (56%); 6 empresas definem um percentual menos de 5% de variação para mais ou para menos (38%); e apenas 1 empresa acompanha variação de 10% a 15% para mais ou para menos na comparação. Vale ressaltar que somente 16 empresas responderam a esta questão.

É forte a tendência de menor tolerância às variações entre o realizado e o orçado, à medida que os controles são mais frequentes e nítidos nas empresas que as praticam.

Concluindo a investigação, perguntou-se às empresas como é acompanhado o orçamento de investimentos. Cabe ressaltar que as decisões de investimento na empresa influenciam todos os demais orçamentos, pois modifica a capacidade produtiva ou de prestação de serviços e, conseqüentemente, o volume de operações e recursos.

Tabela 9 – Acompanhamento do orçamento de investimentos

Acompanhamento orçamento investimentos	Frequência	%
É realizado um projeto de viabilidade econômica previamente, e seus números acompanhados posteriormente e periodicamente	15	88
É realizado um projeto de viabilidade econômica previamente, porém seus números não são acompanhados posteriormente.	2	12
Não são realizados os projetos de viabilidade econômica, havendo sim, um consenso da direção	0	0
O orçamento de investimentos é restrito a decisões e acompanhamento da direção geral (sócio diretor/staff	0	0
Total	17	100

Fonte: Questionário

Com relação ao acompanhamento do orçamento de investimentos, 15 empresas realizam um projeto de viabilidade econômica previamente, e seus números são acompanhados posteriormente e periodicamente (88%). E, 2 empresas realizam um projeto de viabilidade econômica previamente, porém seus números não são acompanhados posteriormente (12%). O resultado denota a preocupação da empresa e a cultura do planejamento de suas ações, preocupando-se com o envolvimento de valores que demanda a aquisição de um ativo.

5 CONCLUSÃO

O intuito da referida pesquisa foi de estudar um importante instrumento de gestão, prático e exequível na gestão das organizações, para isto foram pesquisadas empresas de Santa Catarina que compuseram o ranking da Revista Exame 500 Maiores e Melhores, edição de 2007. A premissa decorre que o orçamento empresarial é uma ferramenta muito importante para gestão da empresa, a partir da incursão teórica que discorre sobre o assunto. Outrossim, a necessidade de se verificar a utilização prática do orçamento empresarial, demandou a presente investigação, cujas constatações foram expressas na seção 4 deste trabalho. Entre as principais verificações, junto às empresas pesquisadas cita-se:

Especificamente com relação ao acompanhamento do orçamento tem-se mais duas observações. Em relação à variação do real para o orçado, a maior parte das empresas tem como parâmetro a variação de 5% a 10% para mais ou para menos na comparação do orçado com o realizado.

Constatou-se, ainda, que para o acompanhamento do orçamento de investimentos em 88% das empresas é realizado um projeto de viabilidade econômica previamente, e seus números são acompanhados posteriormente e periodicamente.

A presente pesquisa revela a proximidade do que é referenciado na teoria as práticas utilizadas nas organizações, validando a premissa caracterizada pelo estudo. O porte das empresas estudadas anuncia a necessidade de um instrumento de acompanhamento periódico da gestão à medida em que a extensão física e informacional na gestão tornar-se complexa. Cumpre-se o objetivo proposto, e assume-se a postura favorável a utilização do orçamento como instrumento de gestão, quando necessidade de informações quanto ao acompanhamento do negócio.

Referências

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- FISCHMANN, A. A.; ZILBER, M.A. **Utilização de Indicadores de Desempenho como Instrumento de Suporte à Gestão Estratégica**. 1999.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- MINTZBERG, H. **A criação Artesanal da Estratégia**. In: MONTGOMERY, C.A. PORTER, M.E. *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, p. 419-437, 1998.
- OLIVEIRA, L.M. de; PEREZ JR., J.H.; SILVA, C. A. dos S.. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PADOVESE, C. L. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C.L. **Controladoria: Estratégica e Operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- PADOVEZE, C.L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2005.
- PIRES, P.L.F. **Ferramentas de Gestão de Custos: Aprimoramento no Conhecimento dos Resultados**. Ietec: 2005.
- RAZA, C. **Orçamento Base Zero – Modismo ou Necessidade**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/11742/>> Acesso em: 25 nov. 2007.
- SÁ, C. A.; MORAES, J.R.de. **O Orçamento Estratégico: Uma Visão Empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- ZDANOWICZ, J.E. **Planejamento Financeiro e Orçamento**. 4.ed. Porto Alegre: Sagra Luzzanatto, 2001.
- ZDANOWICZ, J.E. **Orçamento matricial como método de gestão**. Disponível em: <<http://www.mmcontabilidade.com.br/materia.asp?ID=2194>>. Acesso em: 02 nov. 2007.
- WELSCH, Glenn Alber. **Orçamento Empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- WIN, A. Van der Stede. **Measuring tight budgetary control**. Management Accounting Research, vol. 12, n.1, p.119-137, mar.2001.

ANEXO A

EXAME - MELHORES E MAIORES

Segmento: Maiores por Vendas

1	Bunge Alimentos	Gaspar - SC
2	Sadia	Concórdia - SC
3	Celesc	Florianópolis - SC
4	Weg Equipamentos	Jaraguá do Sul - SC
5	Tractebel Energia	Florianópolis - SC
6	Veja do Sul	São Francisco do Sul - SC
7	Aurora	Chapecó - SC
8	Tupy Fundições	Joinville - SC
9	Seara	Itajaí - SC
10	Tigre	Joinville - SC
11	Angeloni	Criciúma - SC
12	Weg Exportadora	Jaraguá do Sul - SC
13	Amanco	Joinville - SC
14	Cooperalfa	Chapecó - SC
15	Eletrosul	Florianópolis - SC
16	Cecrisa	Criciúma - SC
17	Eliane	Cocal do Sul - SC
18	SCGás	Florianópolis - SC
19	Giassi Supermercados	Içara - SC
20	Schulz	Joinville - SC
21	Hering	Blumenau - SC
22	Portobello	Tijucas - SC
23	Casan	Florianópolis - SC
24	Gam	Tubarão - SC
25	Teka	Blumenau - SC
26	Pamplona	Rio do Sul - SC
27	Parati	São Lourenço do Oeste - SC
28	Cremer	Blumenau - SC
29	Coopercarga	Concórdia - SC
30	Canguru	Criciúma - SC
31	Tuper	São Bento do Sul - SC
32	Karsten	Blumenau - SC
33	Gomes da Costa	Itajaí - SC
34	Companhia Energética Meridional	Florianópolis - SC
35	Adami	Caçador - SC
36	Lojas Koerich	Florianópolis - SC
37	Cooper A1	Plamitos - SC
38	Copercampos	Campos Novos - SC
39	Cereagro	Mafrá - SC
40	Ciser	Joinville - SC