

Processo para construção do planejamento orçamentário: da matriz as unidades operacionais

Sidnei Manoel Rodrigues (FIESC) - sidnei96@yahoo.com.br

Letícia Meurer Krüger (UFSC) - ticiamk@hotmail.com

Resumo:

O objetivo deste artigo é contribuir para a construção de um processo orçamentário que traduza as metas da sede às filiais e descrever por meio de um estudo de caso as principais etapas percorridas para consolidação de um planejamento orçamentário. Para atingir tal finalidade, utilizou-se o processo de construção de um orçamento de uma organização sediada no estado de Santa Catarina, Brasil que demonstra suas macro etapas para construção do orçamento anual. Com o estudo de caso, identificou-se que a organização estudada utiliza 5 (cinco) fases para compor seu orçamento. As fases são: (i) diagnósticos dos cenários econômicos do Brasil e Mundo; (ii) análise das tendências (mercadológicas, tecnológicas e de processos); (iii) diretrizes (estratégicas e táticas); (iv) metas de produção; (v) compromissos com os resultados. Todas as orientações que resultam na consolidação das fases são construídas pela unidade sede e repassadas para que a unidade operacional complemente com as estratégias de atuação no nível operacional. A consolidação do orçamento fica sob a responsabilidade da unidade sede, mas todas as atividades de operação ficam sob a responsabilidade das unidades operacionais.

Palavras-chave: *Orçamento empresarial; Processo orçamentário; Sedes; Filiais*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Processo para construção do planejamento orçamentário: da matriz as unidades operacionais

Resumo

O objetivo deste artigo é contribuir para a construção de um processo orçamentário que traduza as metas da sede às filiais e descrever por meio de um estudo de caso as principais etapas percorridas para consolidação de um planejamento orçamentário. Para atingir tal finalidade, utilizou-se o processo de construção de um orçamento de uma organização sediada no estado de Santa Catarina, Brasil que demonstra suas macro etapas para construção do orçamento anual. Com o estudo de caso, identificou-se que a organização estudada utiliza 5 (cinco) fases para compor seu orçamento. As fases são: (i) diagnósticos dos cenários econômicos do Brasil e Mundo; (ii) análise das tendências (mercadoológicas, tecnológicas e de processos); (iii) diretrizes (estratégicas e táticas); (iv) metas de produção; (v) compromissos com os resultados. Todas as orientações que resultam na consolidação das fases são construídas pela unidade sede e repassadas para que a unidade operacional complemente com as estratégias de atuação no nível operacional. A consolidação do orçamento fica sob a responsabilidade da unidade sede, mas todas as atividades de operação ficam sob a responsabilidade das unidades operacionais.

Palavras-chave: Orçamento empresarial; Processo orçamentário; Sedes; Filiais.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. INTRODUÇÃO

O ambiente econômico em que estão inseridas as empresas se tornou, a partir da abertura econômica do Brasil na década de 80, ainda mais competitivo, o que requer das organizações avanços em seus modelos de gestão, comparabilidade com os modelos internacionais e sistemas de controle de qualidade compatíveis com os modelos chamados de classe mundial. Tung (1983, p. 49) destaca que, “na década de 1980, devido ao estágio do desenvolvimento do Brasil, um maior número de empresas começava a considerar o controle orçamentário como um dos meios para alcançar maior rentabilidade”. Produzir melhor e mais barato, como forma de manter a competitividade, torna-se requisitos indispensáveis para as organizações (TUNG, 1983).

Nessa esteira de mudanças, pautada pela busca de processos produtivos capazes de se traduzirem na oferta de produtos e serviços equivalentes ou mais competitivos que os dos concorrentes, tornam-se fundamental olhar para o ambiente interno e externo das organizações, sobretudo para os alicerces de seus modelos de gestão. Olhar para o modelo de gestão passou a ser tarefa indispensável para qualquer gestor que deseja manter a organização com possibilidades reais de crescimento (FALCONI, 2009).

Para pensar a gestão é necessário refletir sobre a forma como se constroem as estratégias, o entendimento das forças e fraquezas, a leitura correta da situação política, econômica, cambial, questões sociais do País e da região de atuação da empresa, cenários possíveis, disponibilidades de trabalhadores, já incutido a qualificação deste trabalho, processo de construção do planejamento orçamentário, acompanhamento do orçamento, além de leituras assertivas do ambiente de concorrência em que estão inseridas as diversas frentes de produção da empresa, independente dos ramos de atuação.

Após a leitura dos diversos contextos (externo e interno), as organizações elaboram suas estratégias de atuação e definem os objetivos estratégicos, metas com capacidades de traduzir a estratégia, sistema de governança com as responsabilidades e objetivos desdobrados em planos de ação. Todas essas etapas precisam estar alinhadas com a visão e missão da empresa.

Para desdobrar a estratégia, idealizada para o curto, médio e longo prazo, a empresa constrói um conjunto de projetos que somados deveriam traduzir a estratégia, fazer a empresa atingir sua visão de futuro e permitir a continuidade dos negócios. O instrumento geralmente utilizado para materializar os objetivos sobre a forma de valor é o orçamento (LUNKES et al., 2011). Pode se dizer que o orçamento é um elo entre o planejamento e o controle (LEITE, et al., 2008).

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 formalizados pelo processo orçamentário (LEITE et al., 2008). Contudo, para que o planejamento orçamentário seja construído com sucesso é necessário percorrer um caminho denominado de processo orçamentário, que se desdobra em várias etapas. Esse caminho tanto ocorre centralizado na matriz como também descentralizado para todas as filiais das organizações, ficando a matriz com a missão da consolidação final, a partir das propostas orçamentárias das filiais, com diversas variações de modelos, dependendo do tipo de organização.

Ocorre que nem sempre o entendimento deste processo orçamentário é de domínio das empresas, ou mesmo abordado com detalhes pela literatura, e isto transforma a rotina de quem tem a missão de construir os orçamentos de suas unidades de negócio uma tarefa difícil, pouco aceita pelos profissionais, e por consequência, que resulta na construção de orçamentos pouco representativos do ponto de vista do cumprimento da estratégia organizacional, sem considerar o tempo dispendido nas empresas para o entendimento das fases que compõem o orçamento e como organizar tais fases de forma que permita a integração das áreas e projetos ao objetivo estratégico.

Diante disso, avançar no entendimento das principais etapas que compõem o processo orçamentário é de fundamental importância para construção de um orçamento mais efetivo à luz da estratégia além de facilitar o entendimento das diversas etapas de elaboração. Essa reflexão é o ponto de partida deste artigo que tem o intuito inicial de responder a seguinte pergunta de pesquisa: como elaborar um processo orçamentário que traduza de forma adequada as metas da sede às filiais?

Para responder o problema apresentado, tem-se como objetivo deste trabalho contribuir para a construção de um processo orçamentário que traduza as metas da sede às filiais e descrever as principais etapas do processo orçamentário em uma determinada organização. Como forma de atingir este objetivo, definem-se os seguintes objetivos específicos:

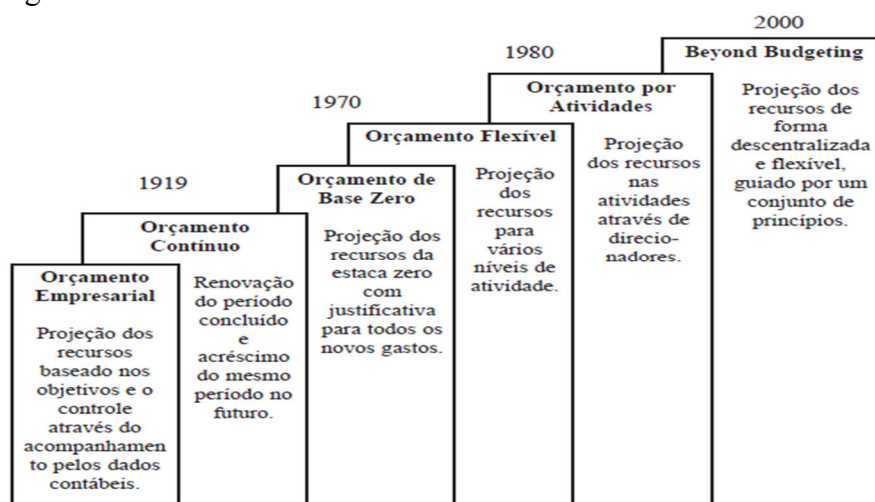
- Realizar um estudo descritivo do processo orçamentário em uma organização sediada em Santa Catarina, com diversas unidades operacionais em todo o Estado.
- Apresentar um macro fluxo com as principais etapas percorridas para construção do orçamento anual.

Com vistas a atender os objetivos definidos e responder a pergunta de pesquisa, utiliza-se como objeto de estudo o caso do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, com sede na cidade de Florianópolis, estado de Santa Catarina, Brasil e com unidades operacionais distribuídas em todo o território catarinense. Assim, o estudo se justifica por discorrer sobre as principais etapas de construção de um orçamento com detalhamento da composição de cada fase, o que contribui tanto para o aprimoramento das práticas de construção de orçamentos em outras empresas, como também para fortalecer a teoria tão carente de casos práticos sobre práticas orçamentárias nas empresas e sobre o processo orçamentário.

Além dessa introdução, este artigo estrutura-se nos seguintes capítulos: (ii) fundamentação teórica: contexto histórico, princípios e críticas; (iii) Metodologia: caracterização da pesquisa e descrição dos procedimentos de coleta de informações; (iv) processo de construção do orçamento e; (v) considerações finais. Por fim, apresentam-se as referências utilizadas neste estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O orçamento é um instrumento utilizado pelos diversos tipos de organizações (LUNKES et al., 2011) como guia que orienta as operações e, além disto, é um poderoso sistema de controle. Ao longo dos anos a estrutura desse orçamento ganhou diversas formas, transitando desde o orçamento empresarial, em 1919 até o *Beyond Budgeting*, proposto em 2000, conforme mostrado na Figura 1.



Fonte: Lunkes (2011).

Figura 1 – Evolução dos Processos Orçamentários

A partir da evolução do processo orçamentário apresentado na figura 1, observa-se que o orçamento deixa de representar uma gestão centralizada, pouco flexível e se transforma em um orçamento descentralizado, pautado em um conjunto de princípios a serem seguidos por toda a organização. Hope (1999, p.42), defende que o orçamento precisa de um motor novo, pois ele apresenta um conjunto limitado de medidas de desempenho. O autor destaca que se antes ele era um instrumento de controle por excelência, agora deve ser uma ferramenta estratégica. Ele deve incluir as novas estratégias emergentes ou direcionadores de valor, como: qualidade, tempo, inovação, capital intelectual, produtividade, gestão do conhecimento e informação, foco no mercado, entre outros.

Kaplan e Norton (2001, p. 287), ao discorrerem sobre as práticas orçamentárias das organizações, destacam que “as empresas estão sendo cada vez mais tolhidas pela inflexibilidade do processo orçamentário”. Hope (1999, p.42) adverte que “frequentemente o orçamento formal funciona como uma camisa-de-força, que impede o aproveitamento das oportunidades imprevistas, ou como um recurso para dirimir lutas internas de poder”.

Para Lunkes (2007, p. 45) “em geral, as empresas não exploram todo o potencial de um processo orçamentário com medidas amplas do processo produtivo”. Neste sentido, Hope e Fraser (1999, p. 24), observam que os “orçamentos não incorporam a maioria dos direcionadores de valor, como: conhecimento e capital intelectual”.

Hornngren et al. (2004, p. 230) destaca que o orçamento é um instrumento entre o planejamento e o controle. Os autores citam tres beneficios do orçamento:

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

Neste sentido, pensar além do curto prazo, descrever suas responsabilidades na construção do futuro e promover sistemática de controle é tarefa fundamental dos orçamentos. Indicar a existência de problemas e servir como ferramenta para encontrar as respectivas soluções, também pode-se destacar como outra finalidade do orçamento (LEITE et al.; 2008).

Para que o orçamento cumpra com sua função, é necessário que o processo esteja bem desenhado e entendido por todos os envolvidos dentro da organização, desde o presidente da empresa até os níveis operacionais. O processo orçamentário refere-se ao conjunto de atividades de planejamento, coordenação, preparação, controle e reprogramação das operações empresariais, conforme destacado por Leite et al. (2008, p. 62).

Para construção do planejamento e garantia do processo orçamentário, algumas etapas devem ser seguidas na construção do orçamento. Bio (1988, p. 47 e 48) apresenta duas classificações (externa e interna), a ser levadas em consideração na construção do planejamento orçamentário. As informações de origem externas são:

- a. Questões políticas, leis, normas econômicas, planos do governo etc;
- b. Questões sociais e demográficas: localização e posição etária das populações, distribuição de renda etc;
- c. Tendências econômicas: PIB, nível de emprego, investimentos, taxas de crescimento do setor etc;
- d. Informações de mercado: demanda de indústria, demanda da empresa, concorrência etc.

A segunda classificação, de origem interna, abrange:

- e. Histórico da evolução de vendas, de despesas, e outros dados;
- f. Capacidade de produção, custos e rentabilidade por produtos;
- g. Situação financeira, fluxo de caixa etc.

Ao refletir sobre o processo capaz de transformar as ações operacionais no orçamento e do orçamento à tradução da estratégia, Kaplan e Norton (2001, p. 289), destacam que o processo precisa, necessariamente, partir da estratégia, se consolidando no desdobramento do mapa estratégico, e por fim chegar às operações, conforme apresentado na Figura 2.



Fonte: Kaplan e Norton, (2001, p. 289).

Figura 2 – Processo de desdobramento da Estratégia

Com base na figura 2 destaca-se que é necessário, a partir da experimentação das hipóteses, chegar aos relatórios, avaliação das operações e consolidação dos resultados. Para isso, o orçamento pode fazer parte de um processo maior, que inicia com o desenvolvimento do planejamento estratégico da organização (LUNKES, 2011). Os processos de planejamento e controle equiparam-se a um sistema que permeia todos os níveis de gestão, integrando

aspectos funcionais e operacionais, não se restringindo à área denominada de controladoria ou finanças, mas buscando a participação de todas as áreas da organização (LUNKES, 2011). Esta atribuição pode ocorrer de várias formas, ou seja, o centro responsável pode ser um departamento, atividade entre outros. O mais importante é que os processos utilizem as informações externas e internas como forma de fazer com que o planejamento orçamentário traduza os objetivos estratégicos, contribua para que a empresa melhore seus resultados e por consequência amplie seu potencial de crescimento.

Entretanto, citar o que deve conter no processo de construção do orçamento não significa ampliar o entendimento de cada fase de construção do orçamento, nem mesmo, amplia a assertividade na construção do orçamento. Para ampliar o entendimento em cada uma das fases do orçamento, entendeu-se que detalhar cada uma das fases, mostrando sequencialmente das ações é o que torna mais efetivo o entendimento sobre o processo de construção do orçamento e possa promover a ampliação do entendimento sobre estas etapas em outras organizações.

3. METODOLOGIA

O processo de construção do orçamento percorre várias fases até chegar a consolidação final, resultando em metas mensais, trimestrais, semestrais ou anuais, dependendo da sistemática de cada empresa. Para que esta trajetória seja exitosa, é necessário atentar-se para algumas etapas relevantes às quais tornam mais eficazes os resultados do orçamento, ou, se mal estruturada dificultam o cumprimento dos objetivos organizacionais.

Essa pesquisa visa contribuir para o entendimento sobre as fases de construção do orçamento, a partir de um estudo de caso no Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, com sede em Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, com unidades operacionais distribuídas nas principais cidades do estado.

O processo de construção do orçamento é formado por um conjunto de etapas que resultam no desdobramento das ações das organizações para o próximo ciclo operacional, seja ele com início em 1º de janeiro de cada ano, ou outra data qualquer. Na empresa analisada, o ciclo orçamentário se inicia em 1º de janeiro de cada ano e termina em 31/12, quando são apurados os resultados, divididos em dois grandes grupos: resultados quantitativos e resultados qualitativos.

As responsabilidades pela elaboração do orçamento são compartilhadas entre a sede e as unidades operacionais, sendo que as diretrizes para construção do orçamento estão concentradas na sede, que além de construir as diretrizes que devem seguir todas as unidades, também tem a responsabilidade de consolidar todas as informações repassadas pelas unidades, alinhar as propostas de planos de trabalhos com as expectativas de resultados para o próximo ciclo orçamentário, a partir dos compromissos assumidos com os diversos *stakeholders* da organização.

Nesse sentido, com objetivo de contribuir para o entendimento sobre o processo orçamentário, apresenta-se, nesta pesquisa, uma descrição das principais etapas de construção do orçamento da organização objeto deste estudo de caso, como forma de ampliar o entendimento sobre as fases para construção de um planejamento orçamentário. Classifica-se, portanto, como descritiva e como estudo de caso. Segundo Godoy (1995, p. 121) “o estudo de caso deve estar centrado em uma situação ou evento particular cuja importância vem do que ele revela sobre o fenômeno objeto da investigação”.

A empresa escolhida se deu em função da sua relevância para o desenvolvimento do estado, sendo a organização líder na formação de trabalhadores técnicos profissionalizantes, tanto em Santa Catarina, quanto em nível nacional. Além disso, nesta pesquisa, pretende-se apresentar um processo de construção do orçamento, no qual, além da sede a organização tenha várias outras unidades sediadas nas diversas regiões do estado, separadas por longas distâncias, com o objetivo de identificar o processo de construção descentralizado, mas com necessidade

de ao término do orçamento, promover a consolidação das informações e que o resultado da consolidação e dos diversos planos de ação, signifiquem a tradução da estratégia. Neste sentido, a empresa estudada também preenche os requisitos, uma vez que mantém unidade sede e dezenas de unidades em todo o estado.

Além dos motivos acima, destaca-se outras características também levadas em consideração na escolha da empresa estudada: (i) existência de sistema de gestão; (ii) método de construção de orçamento já consolidado na empresa a mais de 10 anos; (iii) descentralização parcial da construção do orçamento; (iv) sistema de acompanhamento dos resultados já consolidado; (v) portfólio diversificado de atuação, o que dificulta a composição do recorte de produtos e torna o processo de construção do orçamento ainda mais desafiador. Acrescenta-se ainda o fato da empresa escolhida ser eleita entre as grandes empresas do estado candidatas ao prêmio do Instituto *Great Place to Work* com melhor empresa para se trabalhar.

No tópico seguinte são descritas todas as etapas percorridas para construção do orçamento na organização estudada, como forma de explicar o processo de construção do orçamento, além de destacar as principais etapas necessárias para sua consolidação.

A presente pesquisa se classifica como descritiva e quanto aos procedimentos metodológico como sendo um estudo de caso.

4. PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DO ORÇAMENTO

Neste tópico, discorre-se sobre as principais etapas para elaboração de um orçamento na organização objeto deste estudo de caso, sem a pretensão de esgotar o tema, mas com o intuito de contribuir para ampliação do entendimento sobre a construção do orçamento. Com a descrição das etapas pretende-se auxiliar novas empresas ou profissionais, sejam elas do mesmo segmento de atuação ou não, mas que estejam divididas em unidades centrais e unidades operacionais, a consolidarem seus orçamentos, traduzidos em metas e resultados. Para isso, na sequência, descreve-se a empresa objeto desta análise e as macro etapas para construção do seu planejamento orçamentário.

4.1 A EMPRESA ESTUDADA

A empresa estudada está sediada em Santa Catarina, Brasil, com sede na cidade de Florianópolis e razão social denominada de Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, e mantém 35 unidades instaladas em todos os polos industriais e econômicos de Santa Catarina (SENAI, 2013). Possui mais de 300 laboratórios educacionais, além de unidades móveis, que realizam cursos de educação à distância, desde 1994. O SENAI possui também um ambiente virtual de aprendizagem, desenvolvido para os alunos da Rede SENAI de Educação a Distância: o SENAI Virtual.

O SENAI foi criado, em Santa Catarina, em 1954 com o objetivo de formar e aperfeiçoar profissionais para o setor industrial. É uma entidade de direito privado, cabendo a sua organização à Confederação Nacional da Indústria (CNI). Em todos os estados brasileiros, foi constituída uma sede do SENAI regional, com a missão de realização de prestação de contas anuais, da composição global do orçamento de todas as unidades operacionais para a Confederação Nacional da Indústria (CNI), consolidadas pela sede regional.

Parte de suas receitas advém do pagamento de tributos realizados pelos segmentos industriais e alguns segmentos não industriais, incidentes sobre a folha de salários dos trabalhadores. A outras receitas, são oriundas de serviços ofertados pelo SENAI ao mercado cujo usuário paga pelo serviço. Ambas as fontes de receitas são objetos de auditoria tanto pelo Departamento Nacional do SENAI quanto pela Controladoria Geral da União (CGU). Grande parte das mudanças do sistema de gestão, como também das práticas de gestão orçamentária desta organização, tem relação com o aprimoramento dos mecanismos de controles dos órgãos supracitados (CNI e CGU).

Portando, a descrição das etapas apresentadas na sequência ou são resultantes da necessidade de aprimoramento requeridas pela própria concorrência de mercado ou decorrem da ampliação das formas de controle.

Atualmente são utilizados pela entidade, entre outras, as seguintes ferramentas de gestão: BSC – Balanced Scorecard; Sistema ERP; Plano de Desenvolvimento de Pessoas; Avaliação da Qualidade do Produto; Contrato de Gestão; Programa de Participação nos Resultados; Educação por Competência.

Na sequência, descrevem-se as macro etapas para construção do orçamento, que inicia pela revisão do cenário econômico do Brasil e do Mundo, informações estas organizadas pela unidade sede e repassadas para as unidades operacionais.

4.2 DIAGNÓSTICO DO CENÁRIO ECONÔMICO DO BRASIL E MUNDO

O processo orçamentário anual inicia com a análise (i) do ambiente econômico do Brasil e do mundo; (ii) previsão de crescimento dos países e das regiões cujas empresas catarinenses mantenham expectativas de exportação; (iii) taxa de câmbio; (iv) indicadores oficiais tanto para medição do crescimento do custo de vida no país como para reajuste de salários dos trabalhadores.

São analisadas as expectativas de crescimento de cada um dos setores da economia: Agricultura, Pecuária, Comércio, Serviços e Indústria. Para a indústria, é realizado ainda um detalhamento de todas as atividades, a partir da Classificação Nacional de Atividade Econômica- CNAE. O percentual de participação de cada atividade na formação do Produto Interno Bruto – PIB, também são levados em consideração.

A organização analisada está distribuída em todo o estado nas diversas regiões produtivas. Devido a esta característica, todos os dados são analisados a partir das características de cada região e foco de atuação de cada unidade operacional, fazendo a relação com o objetivo estratégico da organização para o curto, médio e longo prazo.

Outras variáveis também consideradas na análise econômica têm relação com a expectativa de investimentos para cada um dos setores dentro do estado, utilizando-se de pesquisa primária (ou seja, realizado internamente tendo como público alvo os empresários industriais do estado), como forma de direcionar os investimentos e concentração dos demais recursos da organização, além de servir como fonte de oportunidades para ampliação ou descoberta de novos mercados.

Todas as informações são disponibilizadas tanto em tabelas quanto em gráficos georreferenciados, além de análise detalhada e a interpretação de todas as informações, fazendo a relação dos dados econômicos com os focos de atuação da organização. Para isto, as fontes de informações consultadas para análise do ambiente econômico do Brasil e do mundo são diversas. Entre elas, destacam-se: Banco Central do Brasil (BCB) Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Confederação Nacional da Indústria (CNI), Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), além das informações disponíveis em organizações associativas que representam os diversos setores industriais no Brasil.

4.3 ANÁLISE DAS TENDÊNCIAS

Após a análise das informações econômicas, são avaliadas as tendências setoriais relacionadas a todos os setores industriais que compõem o tecido industrial do estado, alinhando às tendências com as características econômicas, sociais, políticas das diversas regiões do estado de Santa Catarina.

As tendências setoriais são divididas em 3 (três) grupos: (i) mercadológica; (ii) tecnológica e; (iii) de processos. A partir delas, realiza-se a atualização do portfólio de produtos da organização objeto deste estudo de caso, como também, permite a idealização de outros

novos produtos, que possam antecipar oportunidades de mercado e, ao mesmo tempo, promover para a indústria condições de ampliação da sua competitividade. A seguir, descrevem-se os três tipos de tendências e principais fontes de dados utilizadas para sua construção, tanto nas pesquisas em organismos nacionais quanto nas diversas fontes internacionais.

4.3.1 Tendências Mercadológicas

Neste grupo de tendências, são analisadas as transformações sociais, o comportamento do consumidor, evidências de atualização legislativa que possam afetar o portfólio de atuação do SENAI e com isso comprometer à realização das metas estabelecidas no planejamento estratégico. Por meio dos cenários prospectivos, busca-se identificar diversas possibilidades de cenários futuros, dentro de um horizonte temporal específico (IPEA, 2013).

As análises das tendências mercadológicas são realizadas pela sede, que estrutura as informações e distribui para todas as unidades operacionais. Para construção das tendências mercadológicas, diversos *workshops* são realizados em todo o estado com a participação de todas as unidades operacionais, onde participam os especialistas de mercado, além da equipe diretiva das unidades. Nestes *workshops* analisa-se o mercado local de atuação da organização, além da análise de aderência do portfólio de produtos das unidades com a leitura de contexto de mercado local.

As fontes de informações utilizadas para construção das tendências são diversas, entre elas, destacam-se: (i) Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA; (ii) Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES); (iii) Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI. Organizações internacionais de pesquisa: (i) *Massachusetts Institute of Technology* – MIT, nos Estados Unidos; (ii) Associação *Fraunhofer*, na Alemanha e; (iii) Observatório de Prospectiva Tecnológica Industrial - OPTI, com sede na Espanha.

4.3.2 Tendências Tecnológicas

As tendências tecnológicas são analisadas a partir do desenvolvimento de cada setor industrial, tecnologia-chaves necessárias em cada setor para atingir determinada visão de futuro, seja no curto, médio e longo prazo.

O desenvolvimento do setor industrial e, por consequência, a definição da formatação dos produtos que compõem o portfólio de produção do SENAI, necessita estar em sintonia com as proposições de crescimento de cada setor.

Além da análise das tendências tecnológicas, também se analisa a aderência local e o nível de maturidade das empresas da região frente às tendências identificadas. Para consolidar este grupo de tendências, são analisadas as mesmas fontes de consultas destacadas para as tendências mercadológicas.

4.3.3 Tendências de processos

Após a análise das tendências de mercado e tecnológica, avaliam-se também as tendências dos processos de produção dos diversos segmentos de mercado. A modernização da forma de fabricação dos diversos produtos requer a análise dos diversos processos de gestão das diversas empresas, entre eles: continuidade na formação do trabalhador e melhoria das metodologias produtivas.

A análise econômica e as de tendências setoriais são instrumentos basilares na construção das diretrizes orçamentárias da organização estudada, sendo utilizada também como suporte para o desdobramento do orçamento e contribuindo para o alinhamento dos objetivos estratégicos.

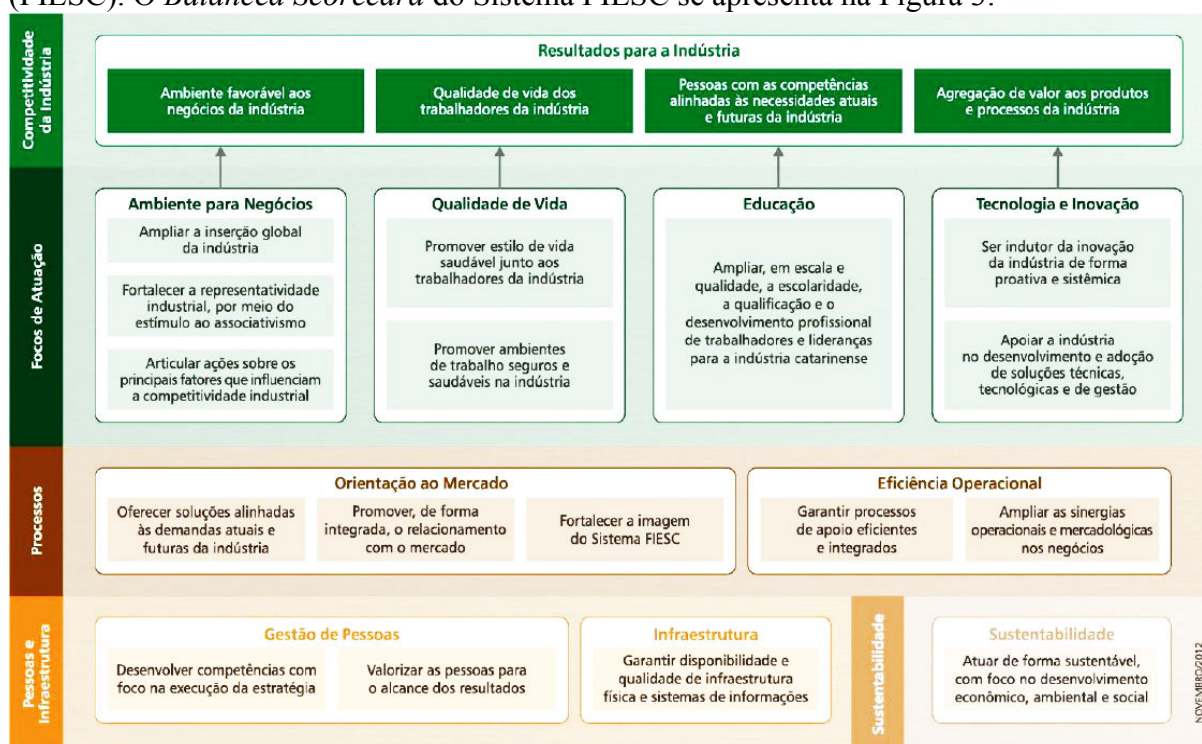
No cumprimento das etapas que compõem o processo de construção do orçamento da empresa estudada, somam-se também todas as diretrizes tanto nos níveis estratégico, tático e operacional, que serão descritas a seguir.

4.4 DIRETRIZES ESTRATÉGICAS, TÁTICAS E OPERACIONAIS

Após a análise econômica e de tendências, construídas pela área de planejamento da organização, são elaboradas pela sede, em conjunto com as demais áreas da empresa em análise, todas as diretrizes necessárias à construção do orçamento, tanto no nível estratégico, quanto no nível tático e operacional.

Para construção dessas diretrizes, utiliza-se como guia o mapa estratégico da organização, estruturado com base na metodologia do *Balanced Scorecard* (BSC) e que tem por objetivo traduzir e comunicar a estratégia do SENAI. Constitui importante instrumento de inserção institucional na medida em que possibilita a dirigentes e colaboradores a real percepção de sua parcela de contribuição no alcance dos resultados desejados e no cumprimento da visão do SENAI/SC. O mapa estratégico traduz a missão, a visão e a estratégia da organização em um conjunto abrangente de objetivos, que direcionam o comportamento e o desempenho institucional (SENAI, 2013).

O Mapa estratégico do SENAI/SC faz parte do Mapa do Sistema FIESC, sistema este composto pelas seguintes entidades: Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Instituto Evaldo Lodi (IEL), Centro das Indústrias do Estado de Santa Catarina (CIESC) e a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC). O *Balanced Scorecard* do Sistema FIESC se apresenta na Figura 3:



Fonte: FIESC (2013)

Figura 3 – Mapa Estratégico do Sistema FIESC

Além do Mapa Estratégico, são analisadas para construção das diretrizes a Visão e Missão da organização, descritas no Quadro 1.

Visão	Consolidar-se como a organização empresarial líder na promoção da competitividade da indústria catarinense.
Missão	Promover a competitividade da indústria catarinense de forma sustentável e inovadora, influenciando a criação de um ambiente favorável aos negócios e ao desenvolvimento humano e tecnológico.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em informações do site da FIESC (2013).

Quadro 1 – Missão e Visão

Dos focos de atuação definidos no mapa estratégico do Sistema FIESC, cabe ao SENAI/SC, contribuir com os focos: Educação, Tecnologia e Inovação. Para isso, como etapa necessária para construção do orçamento, destacam-se à definição pela unidade sede das diretrizes a serem seguidas pelas unidades operacionais. Com tais diretrizes pretende-se que as unidades operacionais possam consolidar assertivamente as suas propostas orçamentárias.

As diretrizes construídas pela sede e repassadas para todas as unidades são divididas em estratégicas, táticas e operacionais. Cada uma delas sendo construídas por equipes integradas, compostas com pessoas de diversas competências, de forma que toda a organização esteja representada. Durante a construção das diretrizes, diversas reuniões de alinhamento com a alta gerência das diversas áreas são realizadas, com objetivo de garantir o alinhamento de todos os focos de atuação e processos. Na sequência, desdobram-se cada uma das diretrizes.

4.4.1 Estratégicas

Como diretrizes estratégicas, são fornecidas orientações de atuação tanto para o curto quanto para o médio e longo prazo da organização. Alterações na forma de atendimento ao mercado, atendimento às diversas partes interessadas, projetos estratégicos, margens de retorno dos produtos estruturantes, política de gestão de pessoas, infraestrutura, novos investimentos em edificações e estruturas móveis, tecnologia da informação, abrangência dos produtos, forma e política de trabalho em rede, modelo de parcerias, tanto regionais, nacional e internacional, modelo de negócio, comunicação e marketing, alterações contábeis estruturantes, orientações para composição dos fluxos financeiros globais, orientações jurídicas estruturais, além das formas de apuração dos resultados. Na Figura 4, descrevem-se essas macrodiretrizes:

Nº	Macrodiretrizes	Nº2	Macrodiretrizes2
01	Alterações na forma de atendimento ao mercado	08	Modelo de parcerias
02	Atendimento as partes interessadas	09	Comunicação e marketing
03	Projetos Estratégicos	10	Alterações contábeis estruturantes
04	Margens de Retorno	11	Composição dos fluxos financeiros
05	Política de gestão de pessoas	12	Orientações jurídicas
06	Infraestrutura e novos investimentos	13	Formas de apuração dos resultados
07	Política de trabalho em rede		

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Figura 4 – Macrodiretrizes estratégicas

Para organização estudada as macrodiretrizes listas na Figura 4, podem afetar diretamente os focos de atuação e, portanto o cumprimento dos objetivos estratégicos da organização como um todo. Por isso, são revisitadas, amplamente, pela diretoria da organização a cada ciclo orçamentário, que sistematiza as orientações por meio da unidade sede e replica por meio do caderno de orientações à construção do orçamento para todas as unidades operacionais.

4.4.2 Táticas

A partir das diretrizes estratégicas são desdobradas as demais do nível tático, também construídas pela sede, por equipe integrada por diversas áreas e que reúne múltiplas competências. Neste grupo, destacam-se: investimentos em reposição de frota; investimentos em manutenção, tanto em estruturas próprias como nas de terceiros; planos de atuação de mercado para cada uma das regiões, alinhado às plataformas de produtos e com as diretrizes estratégicas.

4.4.3 Operacionais

Uma vez consolidada as diretrizes estratégicas e táticas, a área da sede responsável pela recepção do orçamento das unidades, constrói um manual denominado de manual do orçamento, que reúne todas as orientações operacionais necessárias à construção da proposta

orçamentária, tanto da sede quanto das unidades operacionais, com informações oriundas dos sistemas utilizados para lançamento dos orçamentos pelas unidades e pela sede, regras contábeis, financeiras, administrativas, de processos gerais, além de todas as demais alterações indispensáveis para consolidação do orçamento. As orientações que compõem o manual são construídas pelas áreas especializadas e consolidadas pelo núcleo de orçamento, que tem a responsabilidade de promover a harmonização dos procedimentos relacionados ao processo orçamentário.

Neste bloco, os principais itens que compõem as diretrizes operacionais estão desdobrados, conforme a Figura 5, a seguir.

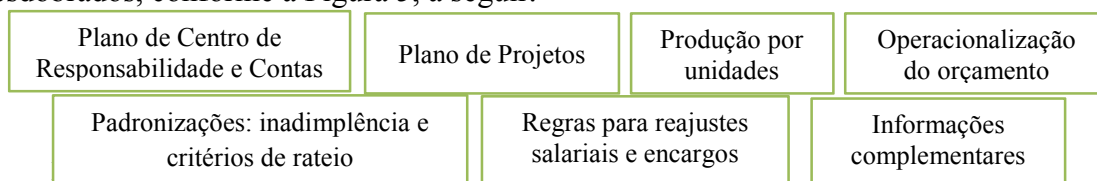


Figura 5 – Principais grupos de orientações operacionais

Para cada um destes itens é desdobrada um conjunto de orientações, que devem ser seguidas pelas equipes responsáveis pela construção do orçamento e que são cobradas pela unidade central quando da consolidação final da proposta orçamentária.

4.5 METAS DE PRODUÇÃO DAS FILIAIS

Após análise do ambiente macroeconômico e diagnóstico detalhado das tendências setoriais, a partir das fontes já citadas, a equipe responsável pela composição das diretrizes orçamentárias, elabora ampla análise do ambiente interno da organização. A soma dos ambientes: externo e interno resultam além das diretrizes, também na definição das estratégias de cada um dos focos de atuação, de cada modalidade de produtos, para cada uma das regiões e unidades.

Estas metas são desdobradas em quantitativas e qualitativas, sendo construído tanto pela equipe responsável pela consolidação do orçamento quanto pela equipe de relacionamento com o mercado. Uma vez definidas as metas de mercado, as informações são organizadas em um conjunto de documentos, denominados de orientações para construção do planejamento orçamentário para o ano seguinte e disponibilizado para as unidades sede e operacionais.

Concomitante à disponibilização do conteúdo, são realizadas na sede um conjunto de reuniões com a alta gestão da sede e unidades para detalhar as principais orientações do orçamento. Na sequência, é realizado um conjunto de reuniões com as equipes de todas as unidades operacionais para o detalhamento de todas as orientações, além da utilização dos sistemas, formas de consolidação das propostas, cronograma com o calendário detalhado do processo orçamentário. O ciclo de construção do orçamento tem duração de julho até outubro de cada ano, quando são concluídas e consolidadas todas as informações pela sede e encaminhadas ao Departamento Nacional do SENAI, Sediado na Capital Federal do Brasil, em Brasília.

Além das orientações entregues em meio físico, a sede disponibiliza em uma base de conhecimento interna, um conjunto de artigos auxiliares com orientações complementares à consolidação do orçamento. Adicional ao *Enterprise Resource Planning* (ERP) utilizado para lançamento do detalhamento orçamentário, são disponibilizados também um conjunto de análises históricas sobre o desempenho de cada uma das unidades, em formato excel, para simulação dos diversos cenários, simulando, inclusive os resultados a partir das projeções de receitas, custos e despesas.

A determinação das metas gerais são todas centralizadas na unidade sede, entretanto a decisão de oferta de produtos de cada unidade operacional deve ser realizada pela direção das unidades operacionais. Após a consolidação dos resultados pelas unidades operacionais,

desdobrados nas planilhas, em formato excel, elas devem lançar suas propostas no sistema ERP e encaminhar para análise da unidade sede. A unidade sede recebe as propostas, analisa e dependendo dos valores lançados e das propostas de atendimento, no aspecto qualitativo e quantitativo, encaminha para aprovação da direção central ou devolve para unidade promover alterações e sugerir nova proposta. Nos casos de devolução, a equipe responsável pela análise desta unidade, orienta sobre os pontos de melhoria na proposta, acompanha a evolução das alterações e recebe a nova proposição, já com as alterações propostas pela unidade proponente. Se estiver dentro da expectativa, encaminha para direção da sede ou devolve novamente para a unidade, que é chamada a explicar o detalhamento de sua proposta.

Concomitante a efetivação das propostas das unidades operacionais, os núcleos da sede também apresentam para equipe responsável pela consolidação do orçamento suas propostas de orçamento, as quais são avaliadas e, se de acordo, passam a compor o orçamento global da empresa em análise.

Concluída a fase de avaliação das propostas de cada uma das unidades e dos núcleos da sede, as informações são consolidadas no sistema ERP, quando inicia um ciclo de análises das informações, desdobradas por focos de atuação, tipos de unidades, região de análise, grupos de contas, família de produtos, alinhamento dos projetos com a estratégia, alinhamento com as metas de curto, médio e longo prazo, desdobramento dos fluxos de caixas globais, principais indicadores qualitativos e quantitativos, análise da rampa de crescimento de cada negócio, de cada unidade operacional, evolução das principais contas, pontos discrepantes na composição dos custos dos principais produtos, análise horizontal e vertical das principais contas, confrontando tanto os mesmos produtos entre as diversas unidades, quanto comparando com outros benchmarking externos.

Finalizada a fase de consolidação dos dados, os diretores de cada unidade operacional se comprometem com a unidade central com um conjunto de metas, detalhadas com base em sua proposta orçamentária e se consolidam nos indicadores que a unidade sede fará o acompanhamento a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte. Tais indicadores e forma de realização dos controles serão detalhadas no tópico seguinte.

4.6 COMPROMISSO COM OS RESULTADOS POR MEIO DE INDICADORES

Concluída a fase de elaboração do orçamento, as macrometas de cada unidade são traduzidas em um conjunto de indicadores, que resultam no compromisso de cada unidade com a sede e, por consequência, com todos os *stakeholders*. Transforma-se também nas métricas de avaliação do desempenho de cada gestor, por meio do instrumento consolidador dos resultados que é chamado de contrato de gestão, estrutura formal que consolida os indicadores e formaliza os compromissos dos gestores de cada uma das unidades com o orçamento aprovado. Alguns dos indicadores analisados no contrato de gestão foram listados no Quadro 2.

Nº	Nome do Indicador	Objetivo	Periodicidade da coleta
1	Laboralidade	Promover a educação profissional e tecnológica, a inovação e a transferência de tecnologias industriais, contribuindo para a competitividade da Indústria e o desenvolvimento sustentável do Brasil.	Anual
2	Reconhecimento e imagem	Fortalecer a imagem no mercado	Anual
3	Índice de satisfação dos clientes	Ampliar atendimento ao setor da indústria	Trimestral
4	Matrículas de aprendizagem	Atender demanda de formação de jovens aprendizes da indústria	Mensal
5	Auto-sustentabilidade financeira	Buscar sustentabilidade das soluções integradas	Trimestral
6	Número de STT prestados	Prover soluções tecnológicas inovadoras	Mensal
7	Matrículas totais	Prover soluções em educação profissional e certificação de pessoas	Mensal

8	Aluno-hora	Prover soluções em educação profissional e certificação de pessoas	Mensal
9	Parcerias nacionais e internacionais vigentes	Intensificar parcerias nacionais e internacionais	Trimestral
10	Produtos e serviços adequados ao mercado	Conhecer e prospectar necessidades atuais e futuras do cliente e do mercado	Trimestral
11	Investimento em treinamento e desenvolvimento	Promover o desenvolvimento das competências Internas	Trimestral
12	Clima organizacional	Promover a valorização das competências internas	Anual
13	Investimentos em infra-estrutura física e tecnológica	Garantir a adequação tecnológica da infra-estrutura física, dos equipamentos e dos sistemas de informação e comunicação	Trimestral

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

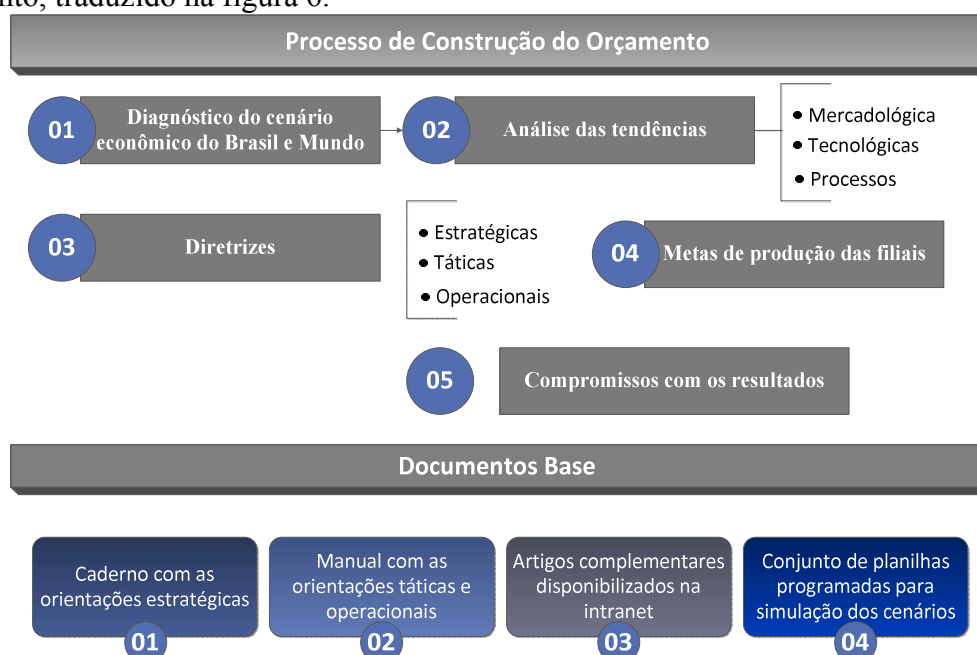
Quadro 2 – Indicadores, objetivos e periodicidade da coleta

Para garantir o alinhamento das entregas, mensalmente é encaminhado pela sede um relatório de acompanhamento com o status de cada um dos indicadores. Adicionalmente ao acompanhamento mensal, são realizadas semestralmente pela diretoria da organização estudada, *workshops* em cada uma das regiões com objetivo de analisar *in loco* e dialogar sobre a evolução das metas orçamentárias.

Além dos *workshops* e dos acompanhamentos mensais, é realizado pela área de planejamento e controle o acompanhamento dos projetos estratégicos, por meio de sistemas de gerenciamento de projetos, que informa diariamente cada gestor sobre o status de seus projetos perante o que fora orçado.

Para análise de conformidades, são realizadas pela área de auditoria interna avaliações periódicas em todos os principais processos e, a partir das constatações, são construídos relatórios, que são encaminhados para as áreas responsáveis para solucionar tais inconsistências ou ponto crítico identificado.

A partir do monitoramento dos indicadores, todas as anomalias resultam na proposição de planos de ações com objetivo de garantir as entregas de cada uma das unidades de negócio. Tais monitoramentos são utilizados também para reavaliar a execução orçamentária, além de servir de subsídio para a construção do orçamento do próximo ciclo. Em resumo, pode-se afirmar que na empresa em análise, percorrem-se o seguinte trajeto para consolidação do orçamento, traduzido na figura 6.



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Figura 6 – Resumo do processo de construção do orçamento e documentos de base

Como subsídio para cada uma das fases são entregues um conjunto de orientações, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, divididas em 4 (quatro) grandes agrupamentos de orientações. O primeiro documento entregue é o caderno com as orientações estratégicas e táticas para construção do orçamento. Além do caderno, também é entregue um manual com algumas orientações no nível tático e operacional. Por fim, são disponibilizados um conjunto de artigos complementares na intranet além de algumas planilhas, em formato excel, sistematizadas e programadas para simulação dos diversos cenários, antes dos efetivos lançamentos no sistema ERP.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo é contribuir para a construção de um processo orçamentário que traduza as metas da sede às filiais e descrever as principais etapas do processo orçamentário. Como forma de atingir este objetivo, realizou-se um estudo descritivo do processo orçamentário em uma organização, com diversas unidades operacionais distribuídas em todo o estado de Santa Catarina, Brasil.

A partir deste estudo, identificou-se que a empresa estudada mantém um processo estruturado para construção do orçamento, desdobrado em 5 (cinco) grandes macro fases, denominadas de: (i) diagnósticos dos cenários econômicos do Brasil e Mundo; (ii) análise das tendências (mercadológicas, tecnológicas e de processos); (iii) diretrizes; (iv) metas de produção e; (v) compromissos com os resultados.

Para realização de cada etapa deste processo é necessário consultar um conjunto de fontes de dados externas à empresa, além de ampla análise interna dos objetivos organizacionais, visão de longo prazo, garantia de alinhamento estratégico dos novos projetos e processos que compõem o orçamento. Após a análise tanto dos cenários externos e internos, são construídas um conjunto de diretrizes para todas as unidades operacionais, que constroem suas propostas orçamentárias e assumem seus compromissos com a unidade sede para o próximo exercício, coincidindo este com o ano civil no Brasil.

Em relação a cada fase do processo, destaca-se que da (i) análise econômica, resulta amplo diagnóstico sobre as questões macroeconômicas que podem afetar o futuro da organização. Da análise das (ii) tendências, resulta amplo conhecimento das tendências mercadológica, tecnológica e de processos produtivos que marcarão os próximos anos o futuro da família de produtos da empresa. Das (iii) diretrizes, resulta todo direcionamento da área estratégica e demais áreas sobre o portfólio de produtos, tanto no nível estratégico, quanto tático e operacional. Com as metas de produção, a unidade sede define o volume de produção de cada unidade operacional, a partir do tamanho das estruturas e dos recursos disponíveis a partir de ampla análise de demanda com os diversos stakeholders afetados pela organização. Na fase, denominada de (v) compromisso com os resultados, a direção das unidades operacionais se comprometem com a unidade sede com volume de produção, margens de retorno dos produtos, qualidade, atendimento ao público foco do ciclo orçamentário. Finalmente, na última fase chamada de (vi) avaliação e tratamento das anomalias a sede determina junto às unidades como realizará o controle para o próximo ciclo orçamentário.

Ressalta-se que as conclusões deste estudo se limitam à empresa estudada e a visão de mundo do pesquisador. Por fim, fica incentivo de novos estudos que busquem elucidar em outros estudos de casos, com segmentos econômicos, tamanhos de empresas diferentes, de forma que possa identificar outros processos práticos de construção de orçamentos entre unidades sede e unidades operacionais e com isso confrontar com as boas práticas definidas na literatura.

REFERÊNCIAS

BIO. S. R. **Sistemas de Informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1998.

DUARTE, Elizângela. **Evidenciação dos Princípios de Governança no Sistema “S”**: um estudo no SENAI/SC. 2013. 110 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2013.

FALCONI, Vicente. **O verdadeiro poder**. Minas Gerais: Instituto de Desenvolvimento Gerencial, 2009.

HOPE, Jeremy, FRASER, Robin. Budgets: The hidden barrier to success in the information age. **Accounting & Business**, 1999.

HOPE, Anthony. Gestão financeira na terceira onda. **Revista HSM Management**, v.15, jul.-ago./1999.

HORNGREN, H. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. Organização orientada para a estratégia. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LEITE, R.M.; CHEROBIM, A.P.M.S.; SILVA, H.F.N.; BUFREM, L.S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000200006>

Godoy, Arilda Schmidt. Estudo de caso qualitativo. **Revista de Administração de Empresas**. V. 35, n. 4, jul-ago. 1995.

RICHARDSON, R. J.. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. SENAI/SC. **Sistema de Gestão 2013**. Disponível em: <https://www.sc.senai.br/>. Acesso em: 15 agosto. 2013.

TUNG. N. H. **Orçamento empresarial no Brasil**: para empresas industriais e comerciais. 3. Ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1983.