

ORÇAMENTO EMPRESARIAL: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO DE RESINAS TERMOPLÁSTICAS

Denise Gicele Bolson¹
Itacir Alves da Silva²

Resumo: Este estudo aborda as deficiências encontradas no modelo atual de orçamento utilizado por uma empresa de distribuição de resinas termoplásticas. Desta forma, seu objetivo geral é avaliar os procedimentos do orçamento, com o intuito de propor a substituição do modelo atualmente utilizado por outro que possibilite uma melhor utilização das informações contábeis e permita a participação de todos os funcionários no processo de elaboração. A arquitetura disposta no trabalho para se chegar as respostas do problema de pesquisa contempla os seguintes objetivos específicos: analisar a gestão estratégica; conceituar orçamento e sua evolução; estudar as vantagens e desvantagens do orçamento e, por fim, sugerir proposta de melhorias. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa exploratória, por buscar um esclarecimento mais aprofundado sobre o tema. Em relação à abordagem da pesquisa, a mesma caracteriza-se por qualitativa, pela análise de documentos e a aplicação de entrevistas. O método de pesquisa aplicado foi o estudo de caso, onde se almeja aprofundar o conhecimento sobre o assunto a fim de resolver problemas encontrados no processo pelas análises feitas em documentos e aplicação de entrevistas. A coleta de dados se deu através de entrevistas estruturadas aplicadas aos gerentes e um coordenador, responsáveis pela elaboração do orçamento e análise dos processos da empresa por meio da observação. A análise de dados permitiu uma vasta quantidade de informações, o que permite a aplicação da análise de conteúdo, onde se busca aprofundar o assunto. Através da análise é possível elencar as lacunas existentes e propor melhorias no processo orçamentário.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial. Gestão Estratégica. Processo Orçamentário.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial é uma das principais ferramentas colocadas à disposição dos gestores para o controle e acompanhamento da realização das metas estabelecidas no planejamento estratégico e se utilizado adequadamente pode contribuir de forma decisiva para o desenvolvimento econômico e financeiro das organizações.

Este trabalho foi desenvolvido numa empresa distribuidora de resinas termoplásticas, que atualmente utiliza o orçamento base zero e no decorrer da pesquisa questiona-se o modelo adotado, apresentando seus pontos fortes e fracos, bem como apresenta-se alternativas de melhorias para a empresa em estudo. Um orçamento empresarial deve detalhar quais são as receitas e os gastos da organização dentro de períodos futuros, a sua elaboração deve sempre ser feita com base em previsões. “Um orçamento é um plano financeiro que estabelece, da forma mais precisa possível, como se espera que transcorram os negócios de um

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Coordenador do Curso de Ciências Contábeis- FSG, Contador, Mestre em Administração - UFRGS/FSG, Consultor na área de Incentivos Fiscais e Captação de Recursos. Endereço eletrônico: itacir.silva@fsg.br.

departamento ou de uma empresa, geralmente num prazo mínimo de um ano.” (PARSLOE; WRIGHT, 2001, p.11).

Considerado um instrumento fundamental para a entidade, ele é um plano estratégico que estabelece metas para um determinado período, sendo a primeira meta estabelecida, a de vendas, onde o planejamento estratégico verifica os cenários para ter uma projeção da receita esperada. Quando a entidade opta por elaborar um plano orçamentário, é necessário levantamento de dados e após acompanhamento mensal das variações. Com base nessas informações emerge como problema de pesquisa a seguinte questão: quais aspectos devem ser observados na escolha do modelo de orçamento a ser utilizado numa empresa do ramo de distribuição de resinas termoplásticas?

Com o objetivo geral de avaliar os procedimentos do orçamento empresarial numa empresa de distribuição de resinas termoplásticas - ABC Distribuidora de Resinas Termoplásticas Ltda., busca-se responder a questão acima e propor melhorias nas deficiências encontradas no orçamento aplicado na organização. Por objetivos específicos tem-se: analisar a gestão estratégica, conceituar orçamento e sua evolução, estudar as vantagens e desvantagens do orçamento, bem como sugerir proposta de melhoria.

O assunto abordado vem com o propósito de mostrar as vantagens e desvantagens do orçamento empresarial para uma entidade que estabelece metas durante um período com o objetivo de alcançar o resultado esperado ao fim do mesmo. Ele é responsável por manter a sobrevivência da organização mediante o gerenciamento dos gastos e receitas e o planejamento estratégico é a ferramenta obrigatória para a sua realização. O seu processo envolve todos os dados do sistema de informação contábil, incluindo dados previstos para o próximo exercício, permitindo a participação de toda a estrutura hierárquica com responsabilidade orçamentária, onde todos devem ser ouvidos para gerar uma gestão participativa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As organizações precisam se adaptar constantemente a novas tendências de mercado para que possam continuar competindo e expandindo seus negócios de forma sustentável. Neste capítulo será explorada a fundamentação teórica relativa a gestão estratégica e

orçamento empresarial, analisando as suas vantagens e desvantagens, fornecendo subsídios que apoiem a proposta de intervenção.

2.1 Gestão Estratégica

A gestão estratégica segundo Stead e Stead (*apud* MAINARDES; FERREIRA; RAPOSO, 2011) deriva do conceito de política empresarial, no qual a organização utiliza seus recursos econômicos de forma eficaz e coordena suas atividades funcionais com intuito de obter lucro. Ainda na visão de Bhalla *et al.* (*apud* Mainardes, Ferreira e Raposo, 2011) surgiu pela influência da sociologia e da economia, considerando-se uma evolução das teorias das organizações com o objetivo de unir a estratégia, organização e ambiente de forma sinérgica. De acordo com Rocha (2012, p. 3), “a gestão estratégica é o processo contínuo e circular que visa manter a organização como um conjunto adequadamente integrado ao seu ambiente”.

O seu principal objetivo é garantir que a empresa se integre ao seu ambiente operacional externo, visualizando as constantes mudanças que acontecem todos os dias, sendo estas relacionadas com a economia, legislação, entre outras, a fim de que a organização seja capaz de se adaptar as mudanças e conseguir atingir suas metas (CERTO; PETER *apud* ROCHA, 2012).

A execução da estratégia promove o empenho de todos integrantes da organização de forma que se obtenha conhecimento, consenso, informações, motivação, compromisso e liderança da alta administração para a constituição de mudanças na empresa. A gestão estratégica desenvolve mudanças direcionadas a objetivos globais, assegurando neste sentido um desempenho organizacional apreciável (CHIAVENATO; SAPIRO, 2009).

Após a união de estratégias desenvolvidas pela alta direção da empresa o próximo passo é a elaboração de como as metas serão atingidas e neste contexto surge o planejamento estratégico. Segundo Chiavenato e Sapiro (2009, p. 30), “o planejamento estratégico é um processo de formulação e execução de estratégias organizacionais para buscar a inserção da organização e de sua missão no ambiente onde esta atua”. De acordo com Guindani *et al.* (2011, p. 22), “planejar é escrever o que se pretende para o futuro. É algo que deve ser definido pelas empresas para que estas possam traçar/ delimitar um caminho a ser seguido”.

O sucesso do planejamento estratégico depende do controle e da avaliação que ocorrem a partir da existência do orçamento e controle orçamentário proporcionando suporte

necessário ao processo de planejamento em todas as áreas da empresa (FREZATTI, 2006). Segundo Vieira (2005, p. 214), “o planejamento tem como um de seus objetivos principais a viabilização do financiamento das operações correntes e do crescimento da empresa, mantendo o seu equilíbrio financeiro”. Depois de elaborado e executado o planejamento estratégico na entidade, a próxima etapa é a montagem do orçamento empresarial.

2.2 Orçamento Empresarial: Definição e Evolução

O orçamento empresarial é o plano financeiro utilizado durante um determinado exercício, baseado nas expectativas dos gestores em atingir as metas traçadas, também é considerado um dos pilares da gestão, onde os gestores devem prestar contas de suas atividades planejando e acompanhando os resultados almejados. Quando a montagem do plano estratégico for feita através de um trabalho adequado, o orçamento tem grande tendência de ser coerente e consistente (FREZATTI, 2006). Para Anthony e Govindarajan (*apud* NASCIMENTO, 2009, p. 152), “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo. Um orçamento operacional cobre um ano e inclui as receitas e as despesas”.

A necessidade de orçar vem desde a época das cavernas, onde os homens desenvolviam práticas antigas de orçamento para conseguirem guardar comida para os rigorosos invernos (LUNKES *apud* MAIA *et al.*, 2009). Para os antigos Romanos, ele significava a coleta de impostos, que era feita através de uma bolsa de tecido chamada de *fiscus*. A maioria dos procedimentos e práticas conhecidas teve sua origem no século XIX.

As principais mudanças evidenciadas foram na França durante o governo de Napoleão, onde havia maior controle das despesas e sobre o exército. A primeira cidade a implementar o orçamento público foi Nova York em 1907, já no Brasil passou a ser estudado a partir de 1940, mas somente começou ser utilizado com mais frequência nas rotinas das empresas a partir de 1970 (MAIA *et al.*, 2009). Com a expansão da sua utilização e novos conceitos, o orçamento tornou-se uma rotina padrão dentro das organizações, sendo utilizado como ferramenta de gestão destinada a promover maior desempenho produtivo e lucratividade (CREMONEZZI *et al.*, 2010).

Na visão de Padoveze (2012, p. 4):

O orçamento pode ser considerado a primeira necessidade gerencial das empresas e o melhor instrumento para pôr em prática uma controladoria com enfoque em gestão econômica na busca da otimização de seus resultados. Como todo instrumento de planejamento, o orçamento deve estar vinculado com o planejamento estratégico da organização; ou seja, deve ser pensado a partir da missão da empresa e dos objetivos estratégicos definidos.

O orçamento empresarial, segundo Macedo e Corbari (2014), permite que a empresa tenha uma visão antecipada das atividades futuras e os recursos que serão necessários no período orçado. No ponto de vista de Padoveze (*apud* MACEDO; COBARI, 2014, p. 82), é “estabelecer e coordenar os objetivos de todas as áreas da empresa a fim de que trabalhem sinergicamente em busca dos objetivos gerais da organização”. Ainda na visão de Macedo e Corbari (2014), considera-se um instrumento de programação, orçando as receitas e as despesas de um determinado período assim como estabelecendo um plano de ação futuro.

Ainda cabe salientar que, o plano orçamentário deve ser estruturado com conceitos adequados para a cultura da entidade, devendo envolver todos os gestores para atingir a eficácia desejada. Independente do modelo de gestão utilizado pela empresa (rígido ou flexível), a sua execução deve ser de forma confiável. Ele deve atingir toda a hierarquia da empresa, desde o topo até o menor nível, deve reproduzir estruturas existentes e planejadas que podem afetar o período orçamentário, precisa obedecer à estrutura contábil, despesas e receitas, deve ser incorporada ao sistema contábil, necessita apurar resultados empresariais mensalmente e deve consolidar as demonstrações financeiras, tais como, demonstrações de resultado, balanço patrimonial, fluxo de caixa entre outras (PADOVEZE, 2012).

O orçamento pode ser classificado de muitas formas de acordo com o segmento e tamanho das empresas, se adaptando com as necessidades de cada entidade (KATO, 2012). Desta forma, os principais tipos de orçamento são: Orçamento Contínuo, Orçamento Estático, Orçamento Flexível, Orçamento de Tendências e Orçamento Base Zero (PADOVEZE, 2000).

Nesta parte da teoria, será analisado qual tipo de orçamento é mais viável para atender as necessidades da empresa perante as deficiências que se apresentam no processo atual.

2.2.1 Orçamento Contínuo

O orçamento contínuo planeja um período específico, geralmente um ano, é considerado um orçamento comum e que possibilita aos gestores uma ampla visão sobre o desempenho do período total (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Segundo Nascimento e Reginato (2009, p.155):

[...] corresponde adicionar continuamente um mês seguinte projetado em substituição ao mês decorrido. Por exemplo, ao iniciar o período referente a 2007, ele é composto pelo orçamento referente aos meses de janeiro a dezembro. Decorrido o mês de janeiro de 2007, adiciona-se o mês de janeiro de 2008; tem-se novamente um período de 12 meses.

Consiste em trabalhar sempre com prazo de 12 meses à frente, porém suas desvantagens envolvem toda a parte operacional o que exige mensalmente a análise de todo processo orçamentário, o que por sua vez, demanda um bom tempo de toda a organização (PADOVEZE, 2009). Por vantagens deste orçamento é possibilita ao gestor uma visão estável, já que cada substituição do mês decorrido demonstra uma nova realidade, o que torna o orçamento atualizado e incorporado a realidade do momento (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Mediante as mudanças que ocorrem através de novas tecnologias, pela competitividade e novas habilidades que a empresa se depara, Atkinson *et al.* (2008, p. 493) afirma que “o período orçamentário deve ser longo o bastante para que a empresa antecipar-se as mudanças ambientais importantes e adaptar-se a elas e, ainda, curto o bastante para assegurar que as estimativas para o fim do período sejam razoáveis e realistas”.

2.2.2 Orçamento Estático

O orçamento estático ou perpétuo é o tipo de orçamento mais comum, ele é utilizado por corporações multinacionais, sua elaboração é feita através das peças orçamentárias a partir de determinado volume de produção ou vendas e a administração não permite alterações no orçamento (PADOVEZE, 2009). Conforme Kato (2012, p. 253), “os orçamentos estáticos são aqueles que têm valores definidos e não podem ser alterado, salvo decisão expressa da alta administração”.

Considerado crítico no quesito de não poder sofrer nenhuma alteração após sua elaboração e sem flexibilidade, a inda sim, é muito utilizado pelas grandes empresas (PADOVEZE, 2009). Ainda segundo Padoveze (2009, p. 506), “o motivo básico dessa necessidade é a grande necessidade de consolidação dos orçamentos de todas as suas unidades dispersas geograficamente, num orçamento mestre e único da corporação”.

2.2.3 Orçamento Flexível

O orçamento flexível surgiu para solucionar as dificuldades encontradas no orçamento estático, permite ajustes para qualquer nível de atividade (PADOVEZE, 2009). Para Nascimento e Reginato (2009, p. 157), “a essência do orçamento flexível tem como premissa o conhecimento da estrutura de custos dos produtos fabricados ou serviços prestados, basicamente compreendendo a classificação dos custos em fixos e variáveis”. Na visão de Lunkes (2009), exige maior participação dos membros da organização e não permite que ele seja considerado um projeto fechado.

Este orçamento se torna vantajoso para as empresas que possuem uma estrutura organizada do seu custo-padrão, facilitando o uso do método de custeio variável (NASCIMENTO; REGINATO, 2009). Porém conforme comenta Padoveze (2009, p. 507) um enfoque importante a ser comentado sobre o orçamento flexível:

[...] é não assumir nenhuma faixa de quantidades ou nível de atividade esperado. Faz-se apenas o orçamento dos dados unitários, e as quantidades a serem assumidas seriam as realmente acontecidas, à medida que acontecem. Entendemos que, apesar de ser um conceito com alguma aplicação, foge ao fundamento do orçamento que é prever o que vai acontecer. Esse conceito dificulta, em muito, a continuidade do processo orçamentário, que são as projeções dos demonstrativos contábeis.

O orçamento flexível, segundo Hansen e Mowen (2003), é utilizado na avaliação e controle, mostrando qual será o valor dos custos em vários níveis de atividade. Também conhecido como variável em função das alterações dos custos variáveis permite aos gestores que consigam lidar com as incertezas ao se depararem com os resultados financeiros almejados, perante um número de cenários aceitáveis. Para que sejam usados em avaliação de desempenho a primeira consideração a ser analisada é determinar os montantes orçados comparando-os com os resultados realizados e por segundo envolve o impacto que o orçamento gera sobre a comportamento das pessoas (HANSEN; MOWEN, 2003).

Conforme Chagas (2011), a maior preocupação das organizações após definidos os objetivos é alcança-los, deixando de lado situações não previstas que podem ocorrer ao ambiente, tais como, avanços tecnológicos e inovação, inibindo a criatividade. Por este motivo uma das vantagens do orçamento flexível, é permitir a consideração de fatores que não foram planejados ao orçamento.

2.2.4 Orçamento de Tendências

O orçamento de tendências consiste em utilizar acontecimentos do passado para projeções de situações futuras. Existem softwares que já possuem essa função, onde o sistema busca valores passados e os aplica novamente para o novo período orçamentário, sendo aplicado um índice de variação para ajustar os valores futuros (PADOVEZE, 2012).

Comenta Padoveze (2009) que este orçamento deve ser evitado, pois se baseia em acontecimentos passados e, muitos destes acontecimentos não irão se repetir futuramente e ao mesmo tempo deixa-se de incluir novos eventos que possam ocorrer no futuro.

2.2.5 Orçamento Base Zero

O orçamento base zero surgiu em oposição ao orçamento de tendências, este orçamento desconsidera o passado e sua elaboração parte do zero, rediscutindo toda a empresa a cada novo orçamento elaborado. Através dessa elaboração se define o quanto deveria ser gasto para a estrutura e manutenção das atividades e planeja as metas e objetivos desejados para a organização (PADOVEZE, 2009).

Para Nascimento e Reginato (2009, p. 155):

Tem-se, então, que o orçamento base zero, ao provocar o planejamento das atividades como se elas não existissem, oportuniza o potencial descobrimento de novas formas operacionais como meio de alavancar resultados. Pode-se afirmar que o orçamento base zero redundaria em um constante instrumento de reengenharia.

Um benefício importante desse orçamento é a participação do pessoal de um mesmo nível operacional de subordinação (que geralmente não participam na elaboração de outros tipos de orçamento), onde sua visão nas atividades operacionais trazem novas propostas de melhoria já que esses profissionais se concentram na execução de operações e conhecem as dificuldades encontradas no seu processo (NASCIMENTO, REGINATO, 2009).

Considerado um tipo rígido no seu processo de planejamento e de controle orçamentário, por exigir justificativas para cada solicitação de verba, independente do nível hierárquico de seus colaboradores, servindo assim para a tomada de decisões e priorizando o que é mais importante através de uma análise sistemática (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Quanto aos objetivos do orçamento base zero Padoveze e Taranto (2009, p. 44) descrevem como os principais pontos:

Desenvolver um planejamento tanto operacional como orçamentário para o próximo ano; reduzir os custos; diagnosticar o que realmente está acontecendo na organização, para realizar melhorias no processo de planejamento estratégico; alocar recursos com uma base mais realista; validar o planejamento a longo prazo; auditar a efetividade das atividades e dos programas; fornecer a administração uma boa base de dados para a reestruturação da organização.

O orçamento base zero como qualquer outro orçamento, além de possuir suas vantagens, também possui pontos negativos. Segundo Padoveze e Taranto (2009, p. 45), pode-se destacar por limitações do orçamento base zero:

Necessidade de mais tempo e esforço para o preparo do orçamento; aumento considerável do volume de papel; análise de muitas informações em um curto período de tempo; grande exigência de recursos humanos e materiais; dificuldade de compreensão de alguns conceitos básicos; resistência do pessoal de nível hierárquico mais baixo, que tende a refutar mudanças e a defender a posição em que se encontram; dificuldade em começar todos os anos partindo do zero; aplicabilidade limitada à área de apoio e serviços; possibilidade de administradores prejudicados pelo conceito tentarem atrapalhar o processo; possibilidade de decisões erradas serem tomadas devido a objetivos ambíguos.

2.3 Benefícios e Limitações do Orçamento Empresarial

Como qualquer atividade que seja desenvolvida, sempre haverá seus pontos positivos e negativos, e para o orçamento não seria diferente, mas podemos levar em conta que toda a crítica leva a uma oportunidade de melhoria e o plano orçamentário como qualquer outra ferramenta de controladoria esta sempre a busca de aprendizado, visando atingir um grau de utilização eficaz, onde todos dos problemas e dificuldades encontradas buscam as melhores soluções para o momento (PADOVEZE, 2009).

As principais limitações do orçamento, na visão de Padoveze (2009, p. 504), podem ser citadas em:

Ferramental ineficiente para o processo de gestão e frustração com resultados obtidos no processo; orçamento engessa em demasia a empresa (o plano tem que ser seguido a qualquer custo), impedindo a criatividade e o empreendimento dos gestores setoriais, provocando conformismo, medo e/ ou insatisfação; impossibilidade de utilização deste ferramental sem situações de crônica variação de preços; extrema dificuldade de obtenção dos dados quantitativos para as previsões e volatilidade do futuro; altamente consumidor de tempo e recursos e criador em excesso de rotinas

contábeis; falta de cultura orçamentária; utilização de tecnologia de informação inadequada entre outras.

As limitações encontradas no processo orçamentário, segundo Lunkes (*apud* CHAGAS, 2011) envolvem a inflexibilidade após a sua aprovação, demasia de tempo entre a execução e elaboração, depende da organização, leva colaboradores a atitudes antiéticas, visão apenas financeira e desmotivação dos colaboradores. Apesar das críticas, o plano orçamentário continua sendo uma ferramenta vital de controladoria e para a gestão econômica da empresa, as críticas são interpretadas como pontos positivos que buscam a melhoria do processo orçamentário e a teoria contábil, a teoria da decisão, os métodos quantitativos, a tecnologia existente e entre outros ajudam nas soluções da maioria das questões segundo Padoveze (2009).

No entanto, o orçamento possui uma série positiva de vantagens que vem para explorar a viabilização desse instrumento. As principais podem ser descritas:

Estimula os administradores a pensar adiante, uma vez que formaliza suas responsabilidades no planejamento; facilita a análise do desempenho da empresa, pois os resultados alcançados podem ser comparados com os previstos pelo orçamento; ajuda os administradores a conhecer o papel de cada setor na execução do plano orçamentário e, assim, facilita o trabalho em conjunto e a coordenação dos esforços. (PADOVEZE, 2012 p. 8).

As vantagens ultrapassam o domínio financeiro, segundo Schiavo (2013), pode-se citar o aperfeiçoamento do planejamento de modo a ficar mais realista, troca de informações e o equilíbrio entre as atividades, detecta desequilíbrios, controle global, geração de relatórios que identificam desvios e medidas corretivas, uso responsável dos recursos naturais, instrumento de avaliação das políticas e resultados da organização, desenvolvimento de metas, maior análise antes da tomada de decisão, entre outros.

Ainda na visão de Padoveze (2012), além das vantagens citadas, pode-se considerar como a principal e mais importante vantagem do orçamento, o processo de otimização dos resultados empresariais, que analisam as perspectivas de futuro, assim como realiza os ajustes necessários para que ele seja a peça mais importante, para melhorar os resultados esperados.

Outras vantagens do orçamento podem ser destacadas, como:

Compele aos administradores a pensar adiante por meio da formalização de suas responsabilidades no planejamento; fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para o julgamento do desempenho subsequente; ajuda os

administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização com um todo são confrontados com os objetivos de suas partes. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 14).

3 METODOLOGIA

Quanto à metodologia, tratou-se de uma pesquisa exploratória, porque foi analisado os procedimentos do orçamento para propor melhorias no seu processo durante o período orçado e a análise de documentos, tais como, planilhas de Excel com o orçamento empresarial e seus gastos previstos, notas fiscais, pedidos lançados no sistema e solicitações de compra. Segundo Beuren (2009), este estudo é desenvolvido quando se há pouco conhecimento sobre o assunto abordado e através desta pesquisa é possível explorar e ter maior esclarecimento sobre o tema.

É um estudo de caso porque foram coletados dados através de entrevista e observação, baseados na investigação sobre a montagem do orçamento. O estudo de caso reúne várias informações com o objetivo de enriquecer as informações, quanto maior for o conhecimento, mais fácil à resolução dos problemas relacionados ao assunto estudado (BEUREN, 2009). Em relação à abordagem da pesquisa, foi qualitativa, onde os principais envolvidos para a coleta de informações foram o setor de controladoria, com o coordenador responsável pelo controle orçamentário, o setor de marketing, responsável pelo planejamento estratégico, bem como o gerente financeiro responsável pela aprovação do orçamento e os gerentes do setor de comercial e compras. Na visão de Richardson (*apud* BEUREN, 2009, p. 91), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Referente à delimitação da população, Contandriopoulos *et al.* (*apud* BEUREN 2009, p.118), descreve que “a população ou universo é composto por elementos distintos que contêm certo número de características comuns. Esses elementos são as unidades de análise sobre as quais serão recolhidas as informações”.

As técnicas de coletas de dados utilizadas neste estudo foram à análise de documentos da entidade, aplicação de entrevista estruturada com os gerentes e coordenadores responsáveis pela elaboração do orçamento e análise dos processos da empresa por meio da observação feita pelo aluno que esta pesquisando. Segundo Beuren (2009, p. 132), “[...] o entrevistador

segue um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas. Na consecução da entrevista estruturada, utiliza-se um formulário elaborado para esse fim, e é aplicado, preferencialmente, às pessoas selecionadas de acordo com um plano”.

Para a elaboração da pesquisa, será relevante a análise de documentos referentes ao processo orçamentário. Para Beuren (2009, p. 134) “os documentos, escritos ou não, agilizam o processo investigatório, além de serem irrefutáveis em algumas pesquisas que, por sua natureza, exigem fontes documentais”. Foi acrescentada nesta pesquisa, a análise de observação dos processos de elaboração e execução do orçamento. Nesse contexto, Marconi e Lakatos (2008, p. 76) descrevem que:

A observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

As técnicas de coletas de dados utilizadas nesta pesquisa serviram de base para a elaboração de uma proposta de melhoria nos procedimentos usados atualmente no orçamento empresarial, através das lacunas encontradas. A análise de dados foi feita através da técnica de análise de conteúdo, baseado nas coletas feitas através de entrevistas, análise documental e observação. Na visão de Vergara (2010, p. 15), análise de conteúdo “é considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise e Interpretação dos Dados

O estudo foi realizado na empresa ABC Distribuição de Resinas Termoplásticas Ltda., onde foram analisados os procedimentos para a elaboração do orçamento empresarial, que surgem a partir dos estudos feitos no planejamento estratégico, identificando os pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades.

O modelo de orçamento utilizado pela empresa atualmente é o Base Zero, onde se deu a motivação pelo aprofundamento do assunto. O que originou a pesquisa foi à percepção feita durante a vigência do orçamento, levantando algumas deficiências e através destas, propondo melhorias. A análise das percepções do dia-a-dia mostrou a falta de flexibilidade do

orçamento, onde esta lacuna dificulta por muitas vezes o andamento das rotinas da empresa. O objetivo do estudo foi criar propostas de melhoria no orçamento e envolver todos os responsáveis pela sua elaboração, com o intuito de que os membros concordem com as mudanças de um modelo de orçamento mais rígido para um flexível, já que a empresa possui estrutura para esta mudança.

Para obter informações foram entrevistados quatro gerentes e um coordenador que fazem parte da elaboração do orçamento da empresa, levando em consideração o grau de envolvimento que cada um tem em relação ao assunto em foco e o perfil de cada um dos entrevistados, no que compreende aos seus cargos de ocupação e formação acadêmica. Este trabalho buscou coletar informações sobre o tema, a fim de propor melhorias no seu processo de execução. As pessoas entrevistadas demonstraram deter alto conhecimento sobre o assunto em estudo.

Mediante os resultados da pesquisa foi possível identificar os pontos positivos e negativos sobre o processo orçamentário atual. Os pontos positivos do atual modelo de orçamento elencados pelos entrevistados são: o controle de gastos, que apesar de rigoroso tem o objetivo de atingir as metas propostas na elaboração do orçamento, colabora para o bom desenvolvimento da organização segundo uma visão gerencial e garante uma assertividade maior entre o orçado e o realizado, obtendo maior eficácia nas projeções de resultado.

Percebeu-se por pontos negativos, a falta de flexibilidade do orçamento, a falta de revisões em períodos mais curtos e a falta de participação de todos os colaboradores da empresa. Analisando as respostas dos entrevistados na organização verificou-se a vontade de flexibilizar o orçamento para que o processo não seja prejudicado ao que diz respeito às rotinas do trabalho.

4.2 Proposta de Intervenção

Na análise de dados das entrevistas aplicadas na empresa com os colaboradores responsáveis pela elaboração do orçamento em consonância com a revisão bibliográfica, verificou-se a existência de algumas lacunas que darão subsídios para a proposta de intervenção, diante das quais, elaborou-se o quadro abaixo.

Principais Lacunas
- Sem flexibilidade;
- Falta de revisões no curto prazo que, culmina na dificuldade de atingir as metas traçadas e com isso acaba sendo necessário reduzir gastos, que normalmente significa diminuição no quadro de funcionários.
- Dificuldades em especial ao setor operacional, quando ocorre um gasto que não está previsto no orçamento;
- Gastos desnecessários, pois como o orçamento não é flexível, muitas vezes, os valores que estão previstos para um determinado gasto, são utilizados mesmo sem a necessidade, por precaução.
- Quando não utilizado um valor projetado no orçamento o mesmo não é flexibilizado para outro período ou outra rubrica;
- Não incentiva o desenvolvimento de novas ideias;
- A montagem do orçamento não envolve todos os colaboradores da empresa.

Quadro 1: Pontos a Ponderar no orçamento

Fonte: Desenvolvido pelo autor

O modelo atual de orçamento utilizado pela empresa é o Base Zero, no qual, segundo o autor Padoveze (2009), descreve que este modelo de orçamento desconsidera o passado a cada nova elaboração orçamentária. Percebe-se na elaboração do orçamento que este procedimento não é adotado, deixando o modelo no mesmo formato do orçamento de tendências. Observa-se que as informações contábeis são confiáveis e por este motivo não há a necessidade da utilização do modelo atual, geralmente as empresas que não apresentam dados confiáveis em sua contabilidade utilizam o orçamento Base Zero.

Mediante a teoria e a observação feita verificou-se que a contabilidade dispõe de dados confiáveis e a empresa possui uma estrutura bem definida de seus custos e despesas fixas e variáveis, o que permite que a alteração do orçamento atual para o modelo flexível. A análise das entrevistas permitiu identificar que os gestores apoiam a flexibilidade do orçamento com o intuito de facilitar a rotina do trabalho quando surgir gastos imprevistos.

Um benefício importante do orçamento Base Zero segundo Nascimento e Reginato (2009) é que este modelo envolve a participação de todos os colaboradores da empresa, desde operacional até níveis de subordinação, porém isso não está sendo utilizado pela empresa em

estudo. Conforme informações dos entrevistados, a elaboração do orçamento é feita apenas pelos coordenadores das filiais e gerentes da matriz, percebendo-se a necessidade de participação de todos os colaboradores da empresa.

O modelo flexível proposto para a empresa também exige maior participação dos membros da organização e não permite que ele seja considerado um projeto fechado, pois segundo Lunkes (2009). Com algumas colocações das entrevistas e pelas necessidades da entidade sugere-se que todos os membros da empresa participem da elaboração do orçamento pelo fato de que o setor operacional em especial conhece as atividades operacionais e através da sua vivência diária conseguem trazer novas propostas de melhorias já que estes profissionais se concentram na execução de operações e conhecem as dificuldades encontradas no seu processo.

Propõe-se que após a elaboração do planejamento estratégico e o conhecimento da meta de vendas, que cada gerente repasse a previsão de gastos para cada área e mediante isso os coordenadores, juntamente com as suas equipes, se proponham a elaborar o orçamento conforme as necessidades. Isso significa que o orçamento será elaborado de baixo para cima, onde o coordenador de cada área reúne sua equipe e define em conjunto as necessidades para as suas atividades que auxiliam no atingimento das metas traçadas no orçamento de vendas.

A principal implicação para englobar todos os colaboradores da empresa na elaboração do orçamento é a política que a empresa adota, mas com a participação de todos, pois assim o orçamento ficará em harmonia com as necessidades da empresa e as metas traçadas, facilitando em especial o desempenho das atividades sem gerar transtornos que geralmente surgem na falta de orçamento para gastos imprevistos.

Referente à flexibilidade do orçamento, a grande dificuldade da empresa atualmente esta na rigidez do orçamento mediante o surgimento de um gasto que não está previsto no orçamento e também pelo fato de que todo o valor disponível em orçamento deve ser utilizado naquele período, às vezes o valor é gasto mesmo sem a necessidade. A proposta sugerida para esta lacuna é de analisar os valores disponíveis para o período e mediante este valor verificar as necessidades da empresa aos gastos traçados no orçamento e os valores que não possuem necessidade naquele período serem alocados para outros gastos não previstos no orçamento, mas que são necessários à empresa naquele momento, ou acumular os valores para os meses futuros.

O orçamento flexível segundo o autor Chagas (2011) permite a consideração de fatores que não estão planejados no orçamento. Considera-se ainda que quando é possível alocar os gastos conforme a necessidade da empresa, isso não prejudica o seu fluxo de caixa. Pela observação verificou-se que o fluxo de caixa da organização é saudável.

Para o bom andamento do processo orçamentário propõe-se a revisão do orçamento em períodos mais curtos, atualmente o orçamento é revisado apenas semestralmente o que implica no controle excessivo dos gastos. Sugere-se a revisão do orçamento bimestralmente, no qual é possível ter um maior controle dos gastos, identificar desvios e implementar medidas corretivas onde for necessário, melhorando assim os resultados esperados. Através das entrevistas os entrevistados concordam com a revisão em períodos mais curtos, facilitando o controle do orçamento para a obtenção das metas e onde couber alteração, ter tempo hábil para implementá-las com vistas a atingir as metas.

Neste estudo buscou-se, através das lacunas, sugerir melhorias no processo orçamentário, bem como a adoção de um novo modelo, o flexível, que permitirá maior agilidade e confiabilidade as ações da empresa. Abaixo apresenta-se a síntese da proposta de intervenção.

Processo Atual	Oportunidade de Melhorias	Base Teórica
Planejamento Estratégico	Processo ok	Chiavenato e Sapiro (2003 e 2009) Oliveira (2011)
Planejamento Orçamentário	Processo elaborado após planejamento estratégico. Com as metas em mãos é passada para a gerência. Processo ok	Atkinson <i>et al.</i> (2008)
Modelo de Orçamento Base Zero	Utilização do modelo de Orçamento Flexível	Padoveze (2009)
Orçamento elaborado apenas pelos gerentes e coordenadores	Agregar a participação de todos os membros da organização na elaboração do orçamento.	Nascimento e Reginato (2009)
Orçamento Rígido	Substituir para a flexibilização dos gastos não previstos no orçamento.	Chagas (2011)

Dados Contábeis	Processo ok. Informações contábeis confiáveis para verificar históricos.	Nascimento e Reginato (2009)
Revisão do Orçamento semestralmente	Utilizar a revisão do orçamento bimestralmente, possibilitando ajustes no orçamento.	Macedo e Corbari (2014)

Quadro 2: Síntese da Proposta de Intervenção

Fonte: Desenvolvido pelo autor

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento empresarial surge após o planejamento estratégico da empresa, onde através das metas estabelecidas para as receitas, os gestores elaboram o processo orçamentário. Considerado uma importante ferramenta gerencial que analisa as necessidades da organização para o atingimento das metas e controla os gastos, mantendo saudável a saúde financeira da empresa e evitando o desperdício de gastos desnecessários, promovendo desta forma o lucro almejado pela empresa através dos seus controles.

O objetivo geral desta pesquisa foi avaliar os procedimentos do orçamento empresarial numa empresa de distribuição de resinas termoplásticas como ferramenta gerencial, os objetivos específicos consistiram em analisar a gestão estratégica; conceituar orçamento e sua evolução; estudar as vantagens e desvantagens do orçamento e, por fim, sugerir propostas de melhoria. Foram apresentados no trabalho, dentre outros, conceitos de planejamento estratégico, orçamento empresarial envolvendo seus modelos e tipos, limitações e vantagens, planejamento e controle orçamentário e avaliação do orçamento. Os fundamentos proporcionaram juntamente com outros fatores a elaboração da proposta de melhoria no orçamento empresarial, bem como a sugestão de troca do modelo atual de orçamento para o modelo flexível.

A proposta desta pesquisa foi sugerir melhorias no processo orçamentário da empresa ABC Distribuidora de Resinas Termoplásticas. Para alcance da proposta, foi analisado o orçamento empresarial e as deficiências identificadas durante sua execução no que se refere em especial à falta de flexibilidade dos gastos que não estão previstos no orçamento e que acabam impactando diretamente nas rotinas da empresa pela sua negação, a sua elaboração por ser feita apenas pela alta administração e falta de revisões em períodos mais curtos.

A metodologia aplicada foi à exploratória, com base no estudo de caso na empresa ABC e, para a coleta de dados, fez-se análise de documentos da empresa e observação das rotinas do orçamento, aplicou-se entrevista com os gerentes e o coordenador que estão ligados diretamente a formação do orçamento empresarial.

No decorrer da pesquisa encontrou-se limitações, tais como a dificuldade de encontrar mais autores que falassem sobre orçamento empresarial, bloqueio de algumas informações por parte de gerentes envolvidos no processo orçamentário. Na aplicação de entrevistas a maior limitação foi o tempo disponível para aplicação, devido à correria do dia a dia e pelo fato da empresa estar com o quadro reduzido de pessoal o que gera sobre carga de tarefas.

Por fim, conclui-se que a realização da pesquisa na entidade trouxe benefícios tanto para a pesquisadora quanto para a entidade, pois demonstrou interesse em analisar a alteração do modelo de orçamento atual para o flexível já que a empresa tem controle de seus gastos fixos e variáveis, informações contábeis confiáveis e pelo favorável fluxo de caixa, o que torna possível a utilização do orçamento flexível na entidade. Pelas necessidades encontradas ao longo da pesquisa, a sugestão para um estudo futuro é a implantação do orçamento flexível na empresa, assim como seu acompanhamento para identificar o que se aplica e o que precisa ser ajustado.

6 REFERÊNCIAS

ATKIMSON, Anthony A. ; BANKER, Rajiv D. ; KAPLAN, Robert S. ; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para Elaboração e Normatização de Trabalhos Acadêmicos**. Caxias do Sul: FSG, 2012. Disponível em: <http://www.fsg.br/public/files/graduacao/geral/manual_normas%20_academicas.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues. **Análise do Orçamento Empresarial como Ferramenta de Gestão: Um Estudo Empírico nas Indústrias de Calçados da Cidade de Campina Grande – PB**. João Pessoa: UnB/UEPB/UFRN, 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília/ Universidade Federal de Paraíba/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2011. Disponível em: <http://www.unescfaculdade.com.br/producao_cientifica/docentes/analise_do_orcamento_em

presarial_como_ferramenta_de_gestao_um_estudo_empirico_nas_industrias_de_calcados_da_cidade_de_campina_grande.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2014.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico: fundamentos e aplicações da intenção aos resultados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CREMONEZZI, Aleandra Alves; SILVA, Aline Barreira; SILVA, Jéssica Candido; SILVA, Taianne Cristina Russafa. **Orçamento Empresarial: uma revisão teórica**. Itu: Centro Universitário Nossa Senhora do Patrocínio, 2010. Disponível em: <http://fgh.escoladenegocios.info/revistaalumni/artigos/Artigo_Alunas%20CC.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2014.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GUINDANI, Ari Antônio; GUINDANI, Roberto Ari; CRUZ, June Alisson Westarb; MARTINI, Tomas Sparano. **Planejamento Estratégico Orçamentário**. 1. ed. Curitiba: Ibplex, 2011. Disponível em: <<http://ucs.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788578388898/pages/21>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

KATO, Jerry Miyoshi. **Curso de Finanças Empresariais – Fundamentos de gestão financeira em empresas**. São Paulo: M. Books do Brasil, 2012.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACEDO, Joel Jesus; CORBARI, Ely Celia. **Análise de projeto e orçamento empresarial**. Curitiba: Intersaberes, 2014. Disponível em: <<http://fsg.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582129647/pages/83>>. Acesso em: 03 mai. 2014.

MAIA, Edilaine Aparecida; SOUZA, Fernanda Ap. T.; ALMEIDA, Gláucia de Souza; CASTRO, Michele Aline Ap. **O Orçamento Empresarial como Forma de Gestão**. Belo Horizonte: Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2009. Disponível em: <http://sinescontabil.com.br/monografias/trab_profissionais/glaucia_01.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2014.

MAINARDES, Emerson Wagner; FERREIRA, João; RAPOSO, Mário. **Conceitos de Estratégia e Gestão Estratégica: Qual é o nível de conhecimento adquirido pelos estudantes de gestão?** Disponível em: <<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/viewFile/296/284>>. Acesso em: 31 ago. 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <<http://fsg.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788564574441/pages/-2>>. Acesso em: 01 mai. 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luíz; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial Novos Conceitos e Técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009. Disponível em: <<http://fsg.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788576051787/pages/5>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

PARSLOE, Eric; WRIGHT, Raymond. **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.

ROCHA, Águida Garrath Ferraz. **Planejamento e Gestão Estratégico**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <<http://fsg.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788564574557/pages/3>>. Acesso em: 17 ago. 2014.

SCHIAVO, Leandro Rogério. **Gestão Orçamentária numa Empresa de Médio Porte do Ramo Metalúrgico**. Porto Alegre: UFRGS, 2013. Dissertação (Mestrado em Economia, modalidade Profissionalizante com ênfase em Controladoria), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79112/000901280.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 ago. 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, Marcos Villela. **Administração Estratégica do Capital de Giro**. São Paulo: Atlas, 2005.