



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

**O Orçamento Empresarial Aplicado à uma Empresa de
Pequeno Porte**

Igor Machado Gomes

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS - CCS

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO

Graduação em Administração de Empresas

Rio de Janeiro, novembro de 2019.



Igor Machado Gomes

O Orçamento Empresarial Aplicado à uma Empresa de Pequeno Porte

Trabalho de Conclusão de Curso

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao programa de graduação em Administração da PUC-Rio como requisito parcial para a obtenção do título de graduação em Administração.

Orientador(a): Fernando Cortezi

Rio de Janeiro
Novembro de 2019.

Resumo

Gomes, Igor. O orçamento empresarial aplicado a uma empresa de pequeno porte. Rio de Janeiro, 2019. 45 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso – Departamento de Administração. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

O estudo analisa a importância de desenvolver um planejamento organizacional e a sua aplicabilidade em uma organização de pequeno porte. Parte integrante do planejamento desenvolvido pelas empresas é o planejamento financeiro, responsável por ser a base de tomadas de decisões dos executivos de grandes empresas e por ser uma parte fundamental no planejamento empresarial, através da qual podem ser identificadas entradas e saídas de recursos. Uma das ferramentas que compõem esse planejamento é o orçamento financeiro, que permite à empresa comparar os resultados que foram inicialmente planejados aos que foram efetivamente atingidos. O orçamento abrange toda a empresa e suas áreas e, utilizando os seus tipos de desenvolvimento, pode contribuir de forma positiva para o atingimento do sucesso da organização. Sendo assim, o estudo pretende analisar o desenvolvimento de um orçamento para uma pequena empresa do ramo audiovisual situada na capital do rio de janeiro evidenciando a sua importância no atingimento dos objetivos e metas da mesma e auxiliando na tomada de decisão no decorrer do período.

Palavras-chave

Planejamento. Orçamento. Controle.

Abstract

Gomes, Igor. O orçamento empresarial aplicado a uma empresa de pequeno porte. Rio de Janeiro, 2019. 45 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso – Departamento de Administração. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

The study analyzes the importance of developing organizational planning and its applicability in a small organization. As part of the corporate planning, financial planning, is responsible for being a basis for decision-making of large corporations through which resource inputs and outputs can be identified. One of the tools that make up this planning is the financial budgeting, which allows the company to compare the results that were initially planned with those that were achieved. The budget covers the entire company and its areas and, using its types of development, can contribute positively to achieving the success of the organization. The study aims to analyze the development of a budget for a small audiovisual company located in the capital of Rio de Janeiro, highlighting its importance for achieving its objectives and assisting in decision making during the period.

Key-words

Planning. Budget. Control

Sumário

1 Introdução	1
1.1. Introdução ao tema e ao problema do estudo	1
1.2. Objetivo do estudo	2
1.3. Justificativa e relevância do estudo	2
1.4. Estrutura do estudo	2
2 Planejamento e controle	4
2.1. Benefícios do processo de planejamento e controle	5
2.1.1. Coordenação das atividades	5
2.1.2. Decisões antecipadas	6
2.1.3. Definições de responsabilidades	6
2.1.4. Força a autoanálise	6
2.1.5. Destaque para a eficiência	6
2.2. Principais limitações ao processo de planejamento	6
2.2.1. Baseado em estimativas	7
2.2.2. Adaptação às circunstâncias	7
2.2.3. Necessidade de executar	7
2.2.4. Planejamento não deve se sobrepor a administração	7
2.3. Planejamento	8
2.3.1. Planejamento estratégico	8
2.3.1.1. Elaboração do planejamento estratégico	9
2.3.1.2. A implementação do plano estratégico	10
2.3.1.3. Limitações ao desenvolvimento do planejamento estratégico	10
2.3.2. Planejamento tático	11
2.3.3. Planejamento operacional	12
2.4. Controle	12
2.4.1. Controle estratégico	12
2.4.2. Controle tático	13
2.4.3. Controle orçamentário ou controle operacional	14
3 O orçamento	16
3.1. Histórico	16
3.2. Conceito	16

3.3. Objetivos	17
3.4. Vantagens do orçamento	18
3.5. Limitações do orçamento	18
3.6. Condições para implementação do orçamento	20
3.7. Princípios gerais do orçamento	20
3.8. Etapas da elaboração do orçamento empresarial	21
3.8.1. Orçamento de vendas	21
3.8.2. Orçamento de fabricação	22
3.8.3. Orçamento de despesas administrativas	22
3.8.4. Orçamento de caixa	23
3.8.5. Orçamento de investimentos	23
3.8.6. Projeção dos demonstrativos contábeis	24
3.9. Ciclo orçamentário	24
3.10. Tipos de orçamento	25
3.10.1. Orçamento contínuo	25
3.10.2. Orçamento base zero (OBZ)	25
3.10.3. Orçamento flexível	27
3.10.4. Orçamento por atividades	27
3.10.5. Orçamento perpétuo	28
4 Metodologia do estudo	30
4.1. Delineamento do estudo	30
4.2. Definição da unidade de análise	30
4.3. Técnica de coleta de dados	30
4.4. Técnica de análise de dados	31
5 Contextualização do problema	32
5.1. A empresa	32
5.2. Composição de pessoal	32
5.3. Ferramentas de controle	33
5.4. Balanço patrimonial	33
5.5. Demonstrativo de resultado de exercício (DRE)	34
5.6. Faturamento e despesas	34
5.7. Desafios identificados	35
6 Apresentação dos resultados	36
6.1. Planejamento estratégico	36

6.1.1. Missão	36
6.1.2. Visão	36
6.1.3. Valores	36
6.1.4. Objetivos	37
6.2. Proposta orçamentária	37
6.3. Orçamento de vendas	38
6.4. Orçamento das despesas de vendas	39
6.5. Orçamento de investimento	39
6.6. Demonstração do resultado de exercício projetado	40
6.7. Balanço patrimonial projetado	41
7 Conclusão	42
8 Referências Bibliográficas	43
9 Anexo	46

Lista de figuras

Figura 1: Condições para implementação do orçamento	46
-----------------------------------------------------------	----

Lista de Tabelas

Tabela 1: Balanço patrimonial - 2018.....	33
Tabela 2: Demonstrativos de resultado de exercício - 2018.....	34
Tabela 3: Receita econômica – 2018.....	34
Tabela 4: Despesas operacionais - 2018	35
Tabela 5: Orçamento de vendas - 2020.....	38
Tabela 6: Orçamento de Despesas Adm. e Vendas - 2020.....	39
Tabela 7: Orçamento de investimento - 2020	40
Tabela 8: Demonstração de resultado projetado - 2020.....	40
Tabela 9: Balanço Patrimonial projetado - 2020	41

1 Introdução

1.1. Introdução ao tema e ao problema do estudo

A capacidade e habilidade de gerir uma organização é um dos fatores fundamentais para o sucesso de uma empresa. A competência de uma empresa não se resume apenas à qualidade de um produto ou serviço, mas sim na capacidade da mesma em gerir diversas áreas que a compõem e coordenar pessoas, que se tornaram diferenciais na administração das organizações. Segundo Padoveze (2010, p. 22), o processo de gestão empresarial tem por finalidade permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e os objetivos que foram definidos. Diante disso, na busca de uma eficiente gestão empresarial que busque atingir os objetivos da organização, a mesma deve utilizar meios e ferramentas que a auxiliem nesse processo.

Uma eficiente gestão empresarial costuma estar associada, a um correto uso de planejamento, organização e controle. De acordo com Padoveze (2010, p. 22), o início do processo de gestão de uma organização ocorre no momento em que é realizado o planejamento estratégico, onde é definido estratégias de curto e longo prazo, metas e objetivos que se quer atingir, os meios necessários para tal, e os recursos para se chegar a essa posição. Cunha (2000, p. 10) conceitua planejamento estratégico como um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do ambiente. Para Lunkes (2003) a base para um planejamento estratégico é a análise da estrutura financeira.

Dentre as ferramentas de controle gerencial mais utilizadas pelas organizações, tem-se o orçamento empresarial, que é a formalização de um plano de ação futuro da organização para determinado período. A partir do orçamento, podemos definir parâmetros para avaliação do desempenho da empresa como um todo e suas subdivisões. Por meio do acompanhamento do orçamento é possível avaliar se o que foi planejado inicialmente vem sendo seguido e o que vem dando resultados. O objetivo geral deste estudo é desenvolver o processo orçamentário em uma empresa de pequeno porte e identificar a sua necessidade dentro do contexto da gestão empresarial. Assim, a questão a qual se desenvolve esse estudo é: É possível desenvolver um plano orçamentário em uma empresa de pequeno porte que efetivamente a auxilie na gestão empresarial?

Devido às limitações de informações gerenciais disponíveis da empresa, a ideia de análise e construção de um orçamento deve ser compreendida como uma ação que facilita o processo de gestão da empresa.

1.2. Objetivo do estudo

O estudo tem como objetivo específico desenvolver o processo orçamentário em uma empresa de pequeno porte e identificar a sua necessidade dentro do contexto da gestão empresarial.

1.3. Justificativa e relevância do estudo

O estudo torna-se justificável e importante tendo em vista a necessidade de as empresas controlarem o desempenho entre o que foi projetado para determinado período, com o efetivamente realizado, para medir a eficiência de seus processos.

1.4. Estrutura do estudo

O presente estudo está estruturado da seguinte maneira: Neste primeiro capítulo está sendo abordada uma introdução sobre o tema a ser estudado, citando o contexto em que surge o orçamento empresarial como importante ferramenta no processo de gestão de uma organização. O objetivo do trabalho foi proposto, bem como a justificativa para sua execução.

No segundo capítulo, será realizada uma revisão bibliográfica dos principais assuntos dentro de planejamento e controle. Serão abordados os principais conceitos, metodologias e processos existentes que auxiliam uma empresa a se fortalecer dentro do mercado em que ela atua visando atingir os seus objetivos estabelecidos. Este capítulo tem como objetivos evidenciar a importância do planejamento como ferramenta fundamental na administração de uma organização.

O terceiro capítulo aborda o conceito de orçamento empresarial. Serão discorridos assuntos sobre a essência da ferramenta, suas principais metodologias e formas de desenvolvimento, além de suas vantagens e limitações. Os objetivos e consequências do desenvolvimento de um correto plano orçamentário pretende evidenciar a importância de se planejar e orçar as movimentações de capital em uma empresa.

No quarto capítulo será abordada a metodologia do estudo utilizada no trabalho. O método, suas etapas desenvolvimento e atividades serão evidenciadas como forma de esclarecer o caminho a ser percorrido para se atingir o objetivo do trabalho que é desenvolver o processo orçamentário em uma empresa de pequeno porte e identificar a sua necessidade dentro do contexto da gestão empresarial.

No quinto capítulo é apresentada a contextualização do objeto de estudo analisado, para o qual será proposto um orçamento. O objeto é uma empresa de áudio e imagem onde nesse capítulo será discorrida a forma como opera, sua estrutura organizacional e valores de receitas e despesas além dos principais demonstrativos financeiros.

No sexto capítulo é apresentado um estudo prático sobre o planejamento orçamentário em uma empresa de pequeno porte situada na capital do Rio de Janeiro. Serão apresentados os resultados

obtidos a partir da análise dos dados dessa empresa e desenvolvimento de um orçamento para a mesma.

No sétimo e último capítulo, são descritas as conclusões obtidas com o estudo, principais contribuições do trabalho para o tema estudado, e sugestões para novos estudos e pesquisas.

2 Planejamento e controle

Planeja significar decidir antecipadamente (ACKOFF et al., 1984, p.2).

Ansoff (1991) define:

Planejamento como um método de classificação de atividades com vistas a alcançar objetivos propostos e nesse sentido, atingir um futuro almejado. A sua intenção não é o de prever o futuro, mas de examinar alternativas futuras, analisar e avaliar as possibilidades de escolha e optar por uma delas, de forma a minimizar ações incorretas e prever e prover os meios de recursos necessários, com o intuito de buscar a redução de incentivos e minimizar os riscos.

Para Tavares (2000, p. 23) a primeira fase do planejamento floresceu na primeira metade do século XX, nos Estados Unidos, quando o planejamento financeiro representado pelo orçamento começou a ter aceitação presente. Na década de 60 surgiu o planejamento de longo prazo que tinha como principais características o planejamento de tendências e a análise de lacunas (LUNKES, 2003). Essa forma de planejar consistia em estabelecer objetivos e metas mais gerais da organização e desenvolver planos de ação de longo. Foi durante meados da década de 70 que surge pela primeira vez o conceito de planejamento estratégico com o apoio e aceitação das escolas de administração e empresas especializadas em consultoria empresarial. Diante disso, percebe-se que o planejamento evoluiu através dos anos para adaptar-se às novas condições do ambiente (LUNKES, 2003).

Um dos objetivos do processo de planejamento e controle é aumentar a probabilidade de que decisões empresariais tomadas realmente se concretizem. Segundo Frezatti (2009, p. 8) a gestão das organizações considera três diferentes elementos que são o planejamento, a execução e o controle. Para que a organização consiga planejar e executar suas atividades, ao mesmo tempo também precisa garantir o acompanhamento dos resultados e estar bem munida de ferramentas que as possibilitem apurar quando o realizado não está saindo conforme planejado e quais medidas e respostas baseadas nesse desempenho devem ser tomadas para que se atinja o que foi definido.

A forma de se planejar pode variar de acordo com o foco do gestor ou da empresa, e a sua cultura, devendo a organização atentar-se em ter um planejamento bem definido e disseminado para toda a empresa aliado a uma comunicação interna eficiente.

Muitas vezes, suas preocupações são intensas, mais especificamente ligadas às questões táticas; em outros casos, é difuso, não tendo muita profundidade, tanto no processo como no conteúdo [...]. O grau de formalização do processo é uma decisão de cada gestor na sua atividade e cada empresa tem uma visão particular sobre o tema (Frezatti, 2009, p. 14).

O processo de planejamento é composto por vários elementos que estão interligados e que juntos resultam em um plano sólido e confiável que pode levar a organização a atingir os seus

objetivos definidos. Segundo Steiner (1979, p. 17), alguns dos elementos que compõem essa estrutura são:

- Base de dados existente na organização que possibilita a análise de resultados do passado.
- Expectativas dos interesses externos - sociedade, governo, acionistas, consumidores potenciais - que pressionam os agentes internos.
- Expectativas dos interesses internos - gestores, funcionários – que possuem expectativas próprias como carreira, e poder que influenciam em suas decisões e fazem com que tenham atitudes que nem sempre vão de acordo com os interesses da empresa.
- Avaliação dos riscos, oportunidades, forças e fraquezas de uma organização que devem para que se tenha conhecimento das necessidades organizacionais.
- A definição da missão, visão, valores e objetivos da instituição associado ao desenvolvimento de planos de médio e longo prazos.
- O desenvolvimento de um plano financeiro que viabilize o atingimento dos interesses organizacionais.
- A implementação de ferramentas de controle para acompanhamento da execução das atividades da empresa e mensuração do seu desempenho.
- Um fluxo de informações através de um sistema gerencial que permita voltar aos objetivos e planos previamente estabelecidos e avaliar a necessidade de ajustes ou ações corretivas.

2.1. Benefícios do processo de planejamento e controle

O tempo necessário para poder implementar os planos de ações decididos pela organização podem ser diferentes. Devem ser consideradas variáveis como o porte da empresa em questão e as necessidades que são apresentadas em cada contexto, mas sempre haverá uma necessidade de se planejar. Porém algumas vantagens são citadas por Welsh (1994, p. 64-65) em escolher pela maior antecipação das decisões:

2.1.1. Coordenação das atividades

O atingimento dos objetivos empresariais requer a execução de atividades que normalmente estão interligadas. A coordenação das atividades através da elaboração de um planejamento permite antever dificuldades, riscos e possibilidades, evitando que uma não possa ser realizada por conta de outra.

2.1.2. Decisões antecipadas

Ter tempo para amadurecer uma decisão é algo importante. Durante o processo decisório podem surgir novas informações ou acontecimentos que façam com que o gestor reavalie as suas intenções e tome novos rumos que anteriormente não estavam claros que seriam os melhores.

2.1.3. Definições de responsabilidades

A divisão de responsabilidades dentro de uma organização é algo fundamental para o progresso da mesma. A maneira como será dividida uma empresa define quem ficará responsável pelo que e também quem irá cobrar o cumprimento de cada uma delas. A empresa que não realiza essa formalização perde o controle de quem deve fazer o que e a cobrança por resultados não poderá ser exercida.

2.1.4. Força a autoanálise

A antecipação das decisões força a autoanálise. A organização e seus gestores conseguem analisar o que é necessário para que os planos desenvolvidos hoje, deem certo no futuro. Sem realizar essa prévia análise, algumas demandas que venham a surgir durante a execução das atividades poderão comprometer ou impossibilitar o atingimento do que foi estabelecido durante o processo de planejamento.

2.1.5. Destaque para a eficiência

Durante o processo de planejamento, devem ser definidos indicadores de desempenho desejados pela empresa e que não se limitem somente a fatores financeiros. Com a maior antecedência no desenvolvimento do planejamento e na tomada de decisões, podem ser identificados e incluídos níveis de desempenho de acordo com a realidade da organização que garanta a viabilidade dos resultados que se espera realizar.

2.2. Principais limitações ao processo de planejamento

Welsch (1994, p. 63) também cita alguns fatores contrários ao desenvolvimento de um planejamento dentro de uma organização que podem vir a ser obstáculos ao atingimento dos objetivos das mesmas.

2.2.1. Baseado em estimativas

Durante o processo de planejamento, são levadas em consideração diversas variáveis tais como movimento do mercado, taxas de juros, estimativa de produção, que afetam as decisões e caminhos definidos durante esse planejamento que é realizado com certa antecedência. Portanto, possivelmente essas variáveis não serão cem por cento confirmadas conforme o previsto e logo, espera-se que o acerto das mesmas não seja pontual. Há uma margem de aceitabilidade para desvios das análises feitas anteriormente, mas é esperado um resultado em termos de tendências. Segundo o autor, a organização bem planejada deve estar preparada para rever e eventualmente ajustar o seu planejamento.

2.2.2. Adaptação às circunstâncias

Dado que o planejamento empresarial é desenvolvido a partir de análises de informações do passado e percepção de tendências do futuro, o ambiente analisado é restrito e no decorrer da sua implementação e execução as expectativas sobre os fatores que se relacionam com a organização poderão se alterar. Caberão à empresa e aos responsáveis pelo acompanhamento do plano estarem atentos a esses desvios e capacitados no sentido de saberem voltar ao que foi primeiramente planejado e poder revisar suas ações. Dessa maneira, a organização garantirá a utilidade dos instrumentos desenvolvidos e evitará que a mesma siga caminhos que não mais a levará ao atingimento de seus objetivos e metas. Torna-se fundamental a revisão como forma de validar o processo ao longo do tempo.

2.2.3. Necessidade de executar

Após a finalização do processo de planejamento e definidos seus planos de ação, o mesmo deverá ser efetivamente iniciado e adotado pela organização. Caso isso não ocorra, o processo só terá gasto esforço e tempo dos envolvidos em sua montagem. Nesse sentido, os gestores da organização devem fazer valer o que se está formalizado e garantir o seguimento das premissas que foram definidas por todos os colaboradores. Eles devem conhecer, entender e saber como atingir seus objetivos estabelecidos.

2.2.4. Planejamento não deve se sobrepor a administração

O autor cita que demandas e acontecimentos não mapeados durante do processo de elaboração dos planos podem surgir no decorrer da execução dos mesmos, devendo ser avaliado se são ou não adequados e pertinentes para inclusão nos planos da empresa. Deve-se procurar um equilíbrio entre a

constante revisão e a rigidez do que foi planejado, evitando assim uma desmoralização do processo de planejamento e estando atento sempre que algo importante surgir.

2.3. Planejamento

Segundo Lere (1991, p. 301), o planejamento pode ser dividido em três tipos distintos: planejamento estratégico, tático e operacional.

2.3.1. Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir (PADOVEZE, 2010, p. 24). É durante o desenvolvimento do planejamento estratégico em que se deve definir em qual setor a empresa irá atuar, os mercados em que a organização buscará competir e quais serão seus concorrentes. Também é nessa fase que se definem os produtos que a empresa irá oferecer, qual deverá ser o porte da empresa, e a sua rentabilidade esperada.

O planejamento estratégico de acordo com Samuel C Certo J. Paul Peter (1993) é um processo contínuo e iterativo que visa manter uma organização como um conjunto apropriadamente integrado a seu ambiente. De acordo com Sá e Moraes (2005), independentemente do tamanho ou estrutura empresarial, as organizações estão enfrentando desafios jamais vistos, com a globalização da economia, os ambientes externos e internos cada vez mais dinâmicos, os clientes cada vez mais exigentes, rápidas mudanças nos produtos e processos em função de avanços tecnológicos.

Percebe-se que, durante a elaboração do planejamento estratégico da empresa, é dada uma maior atenção aos fatores externos ligados a empresa, e são deixados em segundo plano os elementos internos, considerando que estes são de maior estabilidade e mais controláveis. Segundo Ansoff et. al. (1976, p. 1-2) uma das limitações do planejamento estratégico que reduz o foco em sua utilização é que “ênfatisa o problema das ligações externas, supondo que a configuração interna da organização permanecerá essencialmente estável”. Também é citado pelo autor que o planejamento se interessa, principalmente, pela solução de problemas determinando as novas ligações preferidas com o ambiente, supondo que a implementação e o controle seguirão como atividades secundárias.

2.3.1.1. Elaboração do planejamento estratégico

Segundo Padoveze (2010, p. 26) não existe um horizonte temporal definido para o planejamento estratégico, mas pensar, no mínimo para os próximos dois anos até um horizonte de cinco a oito anos é razoável.

Existem diversos modelos de planejamento estratégico e em geral são muito semelhantes. Frezatti (2009, p. 26) afirma que os componentes do planejamento estratégico são: Visão, missão, objetivos de longo prazo, cenários e planos operacionais. Na formulação da visão é expressado o propósito básico da instituição, definindo aonde a mesma pretende chegar em um período de longo prazo. Oliveira (1994, p. 71) descreve a missão como a determinação para onde a empresa quer ir, e é delimitada pela filosofia empresarial e pelo negócio praticado. Deve-se estabelecer os objetivos de longo prazo como forma de definição do estado futuro que se pretende atingir, possibilitando o monitoramento da missão da empresa a longo prazo. Os objetivos devem ser negociados entre acionistas e gestores presumindo que haverá o comprometimento dos mesmos para o atingimento dos alvos definidos.

O alicerce de todo processo de planejamento estratégico está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar entender, interpretar e julgar informações [...] (PADOVEZE, 2010). Esse processo de análise do cenário é fundamental para compreender os pontos forte e fracos da empresa (análise interna) e as oportunidades e ameaças a que estão expostas (análise externa). A ferramenta mais utilizada para a análise dos cenários da empresa é a matriz SWOT, com a qual é possível mensurar cada componente que influencia as operações, interpreta-las e traduzi-las em ações que irão compor o plano estratégico. De acordo com Sun Tzu (1998) a importância da análise SWOT se justifica pois:

Se conhecermos o inimigo (ambiente externo) e a nós mesmo (ambiente interno), não precisamos temer o resultado de uma centena de combates. Se nos conhecemos, mas não ao inimigo, para cada vitória sofremos uma derrota. Se não nos conhecemos nem ao inimigo, sucumbiremos em todas as batalhas.

Os planos de longo prazo, ou planos operacionais de longo prazo, são implementados a partir do plano tático e devem conter avaliações financeiras de todo o plano estratégico. Através da apresentação das demonstrações de resultados e fluxos de caixa para o longo prazo, permite-se identificar a adequação dos resultados da organização em relação ao plano estratégico desenvolvido, beneficiando a percepção do resultado financeiro possível para o horizonte de tempo planejado. Frezatti (2010, p. 36) cita alguns benefícios na montagem e acompanhamento dos planos de longo prazo:

- O retorno financeiro previsto a longo prazo, resposta fundamental para os acionistas e gestores;
- Análise mais apurada da distribuição de resultados e sua capitalização;
- Identificação de necessidades e recursos para financiar operações e formas de captação.

A análise desses elementos proporcionará a oportunidade de realmente avaliar o negócio e eliminar perda de energia e foco das ações, ao mesmo tempo em que deve trazer prioridades, percepção de recursos disponíveis e faltantes, alargamento de horizonte temporal e despertar novos interesses (FREZATTI, 2010, p. 37).

2.3.1.2. A implementação do plano estratégico

Para Tavares (2000, p. 330) tornar uma estratégia clara é apenas um passo necessário à gestão estratégica bem-sucedida. O autor deixa claro que o momento de implementar o planejamento estratégico desenvolvido para uma empresa é uma fase decisiva no processo decisório. Lunkes (2003, p. 21) diz que a implementação do plano abrange três dimensões e resulta do ímpeto dos gestores do topo da empresa em tomar decisões críticas como forma de sintetizar todo o processo que foi desenvolvido. São essas dimensões:

- 1- Sinergia entre as áreas da empresa, buscando a integração e a coordenação durante a implementação do plano. Atinge-se a vantagem competitiva sustentável através da união dos esforços de todas as áreas envolvidas no processo.
- 2- Comprometimento das pessoas e equipes com o que foi estabelecido, envolvendo-se em alcançar a eficiência do plano estratégico.
- 3- Presença de competências técnicas e gerenciais para resolver problemas e identificar e implementar as soluções. A competência técnica diz respeito à disponibilidade de capital intelectual, recursos técnicos e financeiros que possam ser demandados, enquanto a competência gerencial aborda a capacidade de articula-los.

2.3.1.3. Limitações ao desenvolvimento do planejamento estratégico

Apesar do planejamento estratégico ser uma ferramenta de gestão reconhecida internacionalmente e defendida por muitos autores reconhecidos no ramo, há quem diga que exista alguns problemas a serem considerados em sua abordagem e barreiras na sua implementação. Segundo Liedtka (2000, p. 204) são três os principais problemas na abordagem do planejamento estratégico:

- 1- Perda da criatividade na tentativa de criar uma ciência a partir do planejamento;
- 2- Foco excessivo nos números;
- 3- Utilização de técnicas simples e aplicadas de forma inadequada;

Uma das barreiras que surgem na implementação do plano estratégico, segundo O'Regan e Ghobadian (2002) é disponibilidade de informação adequada e relevante. Segundo os autores, “a disponibilidade de informação relevante é central para o processo de planejamento estratégico”.

Adicionalmente, Rogers e Bamford (2002, p. 205) afirmam que nenhum processo requer mais coordenação e entrada de informações que o processo de planejamento de uma organização.

Outro ponto que dificulta o atingimento de bons resultados através do planejamento estratégico é demonstrado por Pearce II et. al. (1987, p. 258) citando que o planejamento estratégico foi associado com a obtenção de lucratividade superior e tem sido empregado pelas empresas que buscam obter melhor desempenho. Segundo Peel e Bridge (1998, p. 853) a divergência entre planejamento estratégico e desempenho se dá por conta da utilização de medidas de resultado oriundas dos dados contábeis. Bracker e Pearson (1986, p. 505) observam duas desvantagens das medidas de desempenho que se baseiam na contabilidade:

- 1- Falta de homogeneidade dos dados;
- 2- Não disponibilidade de dados para pequenas empresas.

Uma das críticas feitas ao planejamento estratégico, citada por Mintzberg (1994, p. 254-255) refere-se ao distanciamento dos detalhes do dia a dia, pelos planejadores estratégicos, no processo de formulação de estratégias, com a certeza de que podem ser informados formalmente através dos sistemas de informações factuais. Frezatti (2009, p. 27) diz que essa crítica é tão mais relevante quanto a entidade deixar de disponibilizar aos gestores informações que só a contabilidade gerencial pode dispor.

Conforme visto, percebe-se que apesar de ser uma ferramenta de gestão amplamente reconhecida e defendida por muitos autores, existem questões no processo de desenvolvimento e implantação do planejamento estratégico que podem obstruir ou até inviabilizar a sua utilização caso não seja aplicado com a metodologia correta e os recursos necessários para o seu eficiente funcionamento.

2.3.2. Planejamento tático

O segundo tipo de planejamento de acordo com Lere (1991, p. 301) é o planejamento tático. O planejamento tático proporciona aos gestores objetivos quantitativos mensuráveis (LUNKES, 2003, p. 17).

Segundo Fischman e Almeida (1991, p. 26):

O planejamento tático é um planejamento de médio a longo prazo envolvendo decisões administrativas. O plano é predominantemente quantitativo. Serve de instrumento para a implementação do plano estratégico, planeja e controla as decisões administrativas e operacionais, procurando a eficiência.

É o planejamento a médio prazo que enfatiza as atividades correntes das várias partes ou unidades da organização e representa a tradução e interpretação das decisões estratégicas em planos concretos em nível departamental. (CHIAVENATO, 1999, p. 228).

Como se percebe, a conexão entre o planejamento estratégico e o tático é enfatizada pelos autores numa preocupação futura no sentido de viabilizar a aplicabilidade do primeiro, sendo a contabilidade gerencial da entidade fonte de informação para que isso seja possível. (FREZATTI, 2009, p. 27).

2.3.3. Planejamento operacional

O planejamento operacional é um plano detalhado para as operações (LUNKES, p. 17). A realização das estratégias e táticas de uma instituição dependem de sua operacionalização por meio de processos e atividades.

O planejamento operacional atua no curto prazo, fundamentando-se nas operações organizacionais rotineiras e otimização dos resultados e processos, conforme as normas e procedimentos postulados pela organização (CHIAVENATO, 2004).

Oliveira (2005, p. 49) afirma:

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

O planejamento operacional é auxiliado por ferramentas administrativas como cronogramas, orçamentos e organogramas (MAXIMIANO, 2009).

2.4. Controle

O controle, segundo Padoveze (2010, p. 23) é a etapa do processo de gestão que vem em seguida da etapa de execução das atividades de uma organização e é definido como “um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas”. Também é afirmado pelo autor que, “dentro do enfoque sistêmico, o controle faz o papel de feedback ou retroalimentação do sistema”.

2.4.1. Controle estratégico

Berry et. al. (1995) afirmam que o controle estratégico é um processo de avaliação dos atos e dos fatos que ocorreram no passado, que estejam ocorrendo no presente e que poderão ocorrer no futuro, tanto interna quanto externamente, visando adequar os mecanismos de controle às mudanças estratégicas requeridas.

Segundo Lunkes (2003, p. 30), a ideia central do controle estratégico é manter a empresa na direção estratégica previamente definida, ou seja, monitorar os progressos ou indicadores estratégicos.

Na visão de Ragland (1995) o conceito de indicador estratégico refere-se a uma métrica que fornece informações úteis acerca do processo e da extensão ou do grau em que o objetivo se encontra em relação ao seu desempenho. Dessa forma, os indicadores têm a função de levar a organização informações sobre a eficiência de seus processos e atividades.

Quinn (1978) salienta que as mudanças incrementais e constantes no mercado e os inadequados métodos de mensuração de desempenho constituem fatores limitadores da oferta de uma visão mais precisa sobre como as organizações se comportam face aos seus objetivos estabelecidos.

Um dos métodos de controle estratégico é o modelo de alavancas de controle, desenvolvido por Robert Simons (1995). Nesse modelo, o autor cita que os gestores e empregados devem utilizar quatro alavancas básicas de controle estratégico:

1. **Sistemas de crença:** Caracterizados por prover valores e direção à organização, podem ser entendidos como um conjunto de definições de controle social e cultural com o propósito de demarcar propósitos e valores, bem como procedimentos formais nas definições estratégicas de longo prazo.
2. **Sistemas de fronteiras:** Têm por finalidade estabelecer limites à ação. Têm caráter proibitivo e negativo, uma vez que, visando minimizar riscos, procura estabelecer fronteiras para as ações dos empregados na busca de oportunidades (SIMONS, 1995).
3. **Sistemas de controle diagnóstico:** Sistemas de informação formais que os gerentes utilizam para monitorar resultados organizacionais e corrigir desvios dos padrões de desempenho pré-estabelecidos. Segundo Lunkes (2003, p. 30) gerentes de sistemas de controle diagnóstico trocam controle operacional pelo monitoramento das variáveis críticas de desempenho, um número pequeno de variáveis essenciais para alcançar metas intencionais da empresa.
4. **Sistemas de controle interativos:** Voltados para minimizar as incertezas estratégicas dos gestores da alta administração de uma organização. Nesse momento, é fundamental a coleta de informações sobre tais incertezas com o intuito de identificar decisões e rumos estratégicos que a empresa deve seguir. Resumindo, é um sistema que permite colocar em destaque indicadores de maior importância no momento.

Lunkes (2003, p. 31) afirma que o controle estratégico é um sistema híbrido que monitora o desempenho do negócio em relação a marcos estratégicos, e é complementado pelas metas orçamentárias.

2.4.2. Controle tático

O controle tático é um instrumento para verificação e acompanhamento de medidas mais gerais em níveis de unidade (LUNKES, 2003, p. 31). Segundo o autor, o controle tático tem a função de avaliar gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas qualitativas e quantitativas.

2.4.3. Controle orçamentário ou controle operacional

Segundo Welsh (1973, p. 35), o controle orçamentário ou controle operacional pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização de objetivos planos, políticas e padrões estabelecidos.

Frezatti (2009, p. 84) define:

Controle orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximo estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período.

De acordo com a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos (1992, p. 4), a contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Padoveze (2000, p. 33) afirma que a contabilidade gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista, se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática.

Os objetivos da contabilidade gerencial são internos uma vez que buscam facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.

Se temos a contabilidade, se temos a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo, no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existe contabilidade gerencial. (PADOVEZE, 2000, p. 33)

Sanvicente e Santos (2008, p. 22) que controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades da maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado, isto é, o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa e suas subunidades.

Percebe-se que de nada valerá apenas desenvolver um planejamento, elaborar um orçamento e definir responsabilidades pela sua execução sem que haja uma verificação se as mesmas estão sendo efetivamente cumpridas e seguidas. Isso é possibilitado através do instrumento de controle orçamentário.

Koonts et.al. (1987, p. 398) diz que a função administrativa de controle envolve a mensuração e a correção do desempenho de atividades de subordinados para assegurar que os objetivos da empresa e os planos formulados para alcançá-los estejam sendo cumpridos em todos os níveis hierárquicos da empresa.

Segundo Boisvert (1997, p. 399) o sistema de controle no orçamento tradicional funciona como um termostato. Primeiramente ele regula a temperatura, ou seja, formula planos e define orçamentos. Na segunda fase é feita a leitura da temperatura do ambiente, ou resultados e desempenho alcançados pela organização. Em um terceiro momento é calculado o desvio entre o que foi estabelecido e o que foi apurado, é o momento em que se analisa o que foi executado frente ao que havia sido planejado anteriormente. Na quarta e última fase, é decidido se o aparelho deve ou não ser desligado caso a temperatura programada e a que de fato está sendo medida forem muito diferentes. Esse é o momento em que as organizações tomam as ações corretivas necessárias para corrigir o desvio identificado através da análise das causas dos desvios orçamentários.

Lunkes (2003, p. 34) afirma que é preciso algum tipo de controle para assegurar que a empresa atinja seus objetivos. Uma vez determinados os objetivos, os planos orçamentários devem ser direcionados aos fins especificados nos objetivos.

3 O orçamento

Todo o processo de gerenciamento contábil tem seu ponto culminante, em termos de controle, no orçamento empresarial. (PADOVEZE, 2000, p. 369)

3.1.Histórico

Segundo Lunkes (2003, p. 35), a necessidade de orçar é tão antiga quanto a história da humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos; com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento.

As primeiras práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da constituição inglesa de 1689. A lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com a autorização do parlamento. (LUNKES, 2003, p. 35)

A prática do orçamento nas empresas privadas, afirma Zdanowicz (1983) foi utilizada primeiramente por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Mermours, no Estados Unidos, em 1919. No Brasil, o orçamento só teve seu apogeu a partir de 1970, quando empresas passaram a adota-lo com mais frequência em suas atividades. (ZDANOWICZ, 1983)

Através dos anos o orçamento foi adaptando-se e acompanhando as tendências das modernas teorias de gestão (LUNKES, 2003, p. 38), e durante esse tempo desenvolveram-se diversas formas de elabora-lo tais como o orçamento empresarial, o orçamento contínuo, o orçamento de base zero, o orçamento flexível, o por atividades, o perpétuo, entre outros que serão vistos mais a fundo no decorrer do estudo.

3.2. Conceito

O orçamento “nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje” (PASSARELI, 1991, p. 61). Já para Tung (1994, p. 30), o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano.

Boisvert (1997, p. 340) afirma:

O orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e dos planos.

Welsch (1973, p. 31-41) aduz que o orçamento está associado às funções administrativas, abrangendo o planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação. Frezatti (2009,

p. 46) ainda afirma que, em termos gerais, é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado.

3.3. Objetivos

Padoveze (2000, p. 370) cita que o objetivo do plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. “Ponto básico e, entendemos, fundamental, é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucro”. Padoveze (2010, p. 32) ainda afirma que o processo de estabelecimento de objetivos deve ser interativo, que coordena os objetivos gerais com os objetivos específicos.

Segundo Zdanowicz (1983, p. 20) o objetivo principal do orçamento é relacionar-se com as duas funções administrativas: O planejamento e o controle. Brookson (2000, p. 7-9) reafirma que o orçamento é essencial para o planejamento e controle da empresa. Segundo o autor, eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita. O autor elenca os seis principais objetivos do orçamento da seguinte forma:

- 1- Planejamento: Auxilia a programar atividades de um modo lógico e sistemático, de acordo com as estratégias definidas previamente.
- 2- Coordenação: Coordena as diversas atividades da organização e garante a consistência dessas ações.
- 3- Comunicação: Informa mais facilmente aos diversos gestores da empresa os objetivos, oportunidades e planos.
- 4- Motivação: Provém estímulo aos gerentes para que atinjam suas metas pessoais e as organizacionais.
- 5- Controle: Controla as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
- 6- Avaliação: Fornece bases de avaliação para cada gerente da organização, baseada em suas metas pessoais e as de seu departamento.

Segundo Tung (1994, p. 39) o orçamento apresenta algumas características básicas que devem ser refletidas no momento de seu desenvolvimento: grau de acerto aceitável, adaptabilidade ao ciclo operacional da empresa, capacidade de demonstrar com rapidez pontos problemáticos e indicar decisões corretivas por meio de relatórios emitidos.

3.4. Vantagens do orçamento

Padoveze (2010, p. 39) afirma que há uma série positiva de vantagens e utilizações do processo orçamentário que devem ser exploradas para viabilização desse instrumento. Segundo o mesmo autor, “[...] não há dúvida de que o plano orçamentário é vital para a atividade da controladoria e para a gestão econômica do sistema empresa”.

Segundo Zdanowicz (1983, p. 31) o orçamento obriga a empresa à análise antecipada das políticas básicas. Dessa forma, resulta na utilização do sistema organizacional para que sejam definidos políticas e objetivos para a empresa e suas unidades.

Welsch (1983, p. 65) cita que o orçamento também obriga os gestores a planejar o uso mais econômico da matéria prima, mão de obra, instalações e capital. Com a utilização do orçamento é identificada a eficiência ou ineficiência das organizações e permite acompanhar o grau de progresso para a realização dos objetivos gerais.

Para Welsch (1973, p. 43) o orçamento obriga todos os membros da administração a participar do processo de estabelecimento dos objetivos e preparação dos planos, além de obrigar os gestores dos diversos setores e de toda a empresa. Lunkes (2003, p. 46) complementa afirmando que o orçamento obriga os gestores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos.

Para Welsch (1983, p. 64) a utilização do orçamento liberta os executivos de muitos problemas internos rotineiros, graças a políticas predeterminantes e relações de autoridade bem definidas, dando-lhes mais tempo para planejar e usar sua criatividade.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 125) afirmam que o orçamento, administrado de forma inteligente, impelem ao planejamento, incluindo a implementação de planos, fornecem critérios de desempenho e promovem a comunicação e coordenação dentro da empresa.

Padoveze (2010, p. 39) resume as maiores vantagens do orçamento em três pontos:

- A orçamentação compele os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento;
- A orçamentação fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente;
- A orçamentação ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização sejam confrontados com os objetivos de suas partes.

3.5. Limitações do orçamento

Para Lunkes (2003, p. 47) apesar das vantagens e contribuições do orçamento, ele pode também apresentar algumas limitações.

Welsch (1983, p. 65) cita que o sucesso ou fracasso dependem bastante da previsão correta das estimativas. De acordo com Leahy (2002) dentre as maiores falhas do processo orçamentário, temos:

- Conduzir o processo de trás para a frente sem antes fazer o planejamento estratégico;
- Estimar os custos no escuro, ou seja, não utilizar estimativas ou dados médios sem consistência;
- Tentar colocar um cilindro em um orifício quadrado, não utilizando modelos que se adaptam à realidade da empresa;
- Minimizar as importâncias das variações sem dar a devida importância à investigação das razões que levaram aos desvios.

Para Cokins (1999, p. 5) as organizações confundem orçamento e planejamento financeiro, o que é uma utilização inadequada do orçamento, dificultando a revisão de políticas e planos.

Padoveze (2010, p. 34) elenca alguns pontos de críticas ao orçamento:

1. Frustração com os resultados obtidos durante o processo;
2. O orçamento engessa e demasia a empresa, impedindo a criatividade e empreendimento dos setores gerenciais.
3. Provoca conformismo, medo e/ou frustração;
4. Altamente consumidor de tempo e recurso e criador em excesso de rotinas contábeis;
5. Utilização de tecnologias de informação inadequadas.

Estudos de Jensen (2002) e Wood e Sangster (1996) abordam críticas ao orçamento focando no comportamento dos gestores e da equipe em relação a ele. Segundos os autores, a ferramenta de gestão leva as pessoas a terem comportamentos que depreciam os objetivos e supervalorizam os resultados. Comportamentos tais como a mentira e a desconfiança podem ser observados quando está “gravado em pedra” podendo resultar na perda de oportunidades, diminuição do engajamento dos funcionários e atitudes que vão contra a os interesses da empresa.

Padoveze (2010, p. 33) verifica que pelos seus objetivos, princípios e propósitos, que o orçamento é um instrumento que se presta a inúmeras funções que podem ser conflitantes e que tais relações são inerentes a qualquer sistema de gestão que envolver delegação de responsabilidades e liberdade de ação dentro dessas responsabilidades. Cabem aos executivos da empresa a administração e a coordenação das múltiplas funções do orçamento e seus conflitos.

Uma das críticas atuais que vão contra o processo orçamentário é o Beyond Budgeting Round Table – BBRT, consórcio de vinte empresas criado na Inglaterra e que investiga a vida empresarial sem o plano orçamentário. Segundo Jan Wallander, ex CEO da Svenska Handelsbanken, é uma abordagem caracterizada pela gestão flexível, sem a utilização de um orçamento anual de resultados. Segundo Frezatti (2005, p. 7) ela propõe a ideia de que deva existir flexibilidade para os gestores o que é obtido a partir de negociações, grande participação dos funcionários da “linha de frente”, fazendo

com que o planejamento e a execução sejam desenvolvidos pelos mesmos atores. Hope e Fraser (2003) defendem três argumentos em relação a utilização do Beyond Budgeting. (1) A sua simplicidade, baixo custo e relevância para os usuários, levando em conta que se trata de uma gestão adaptativa, com menos envolvimento de recurso visto que não há o desenvolvimento de um orçamento anual e maior dedicação do tempo dos gestores e da equipe em atividades relacionadas a orientação e planejamento e controle. (2) Criação de valor a longo prazo dado que os gestores terão mais tempo para engajar-se na captação e retenção de recursos humanos mais capacitados e que trarão propostas de estratégias mais inovadoras para a organização. Além disso, evitando-se uma demanda direcionada de cima para baixo, os empregados iriam se sentir mais integrados e comprometidos com os resultados da organização, passando a buscar a redução de custos. (3) O encorajamento da boa governança e do comportamento ético seria visto com maior frequência. A ausência da pressão das metas fixas, na opinião dos autores, torna possível uma melhoria no comportamento ético (FREZATTI, 2005, p. 9).

3.6. Condições para implementação do orçamento

Para Zdanowicz (1983, p. 22), para que seja possível a implementação do orçamento em uma organização, a mesma deve possuir uma estrutura organizacional definida, uma contabilidade aberta e informatizada e haver a fixação de objetivos, conforme é observado na **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

Boisvert (1997, p. 330) cita que para a implementação do orçamento em uma organização, são necessárias que as seguintes condições já estejam implantadas: Estrutura organizacional, políticas da empresa, gestão de pessoal e sistema de informação. Segundo Lunkes (2003, p. 46), a condições de implementação do orçamento irão depender do tipo de empresa em se está sendo desenvolvido o mesmo e, principalmente, do grau de utilização do processo orçamentário.

3.7. Princípios gerais do orçamento

Welsch (1994, p. 50-61) elenca os princípios clássicos para estruturação e adequação do desenvolvimento do orçamento, os quais alguns são destacados por Padoveze (2010, p. 32):

- 1- Envolvimento administrativo: Todos os gestores envolvidos no processo orçamentário, principalmente os da alta administração, devem participar ativamente de seu desenvolvimento, estando a par dos benefícios que ele gera para a empresa e comprometendo-se com o processo. Compreende-se desse princípio a participação de todas as áreas da administração.

- 2- Orientação para objetivos: Todos os departamentos, áreas e equipes da organização devem buscar atingir os objetivos estratégicos de tal e os objetivos específicos de sua área, evitando traçar objetivos conflitantes e que vão contra os objetivos mais gerais da empresa e buscando um alinhamento e coerência entre ambos.
- 3- Comunicação integral: O processo de comunicação e divulgação do desenvolvimento do orçamento durante o seu processo deve estar de acordo com o grau de participação e o seu nível desejado, determinado pela alta administração. O sistema de informações deve ser compatível com a estrutura organizacional praticada dentro da empresa.
- 4- Expectativa realista: Durante o desenvolvimento do orçamento, os gestores devem buscar planos nem tão fáceis de serem realizados nem tão agressivos, com pouca probabilidade de se tornar realidade. A empresa deve analisar cada parte de sua organização separadamente buscando definir metas e resultados que sejam desafiadores para seus colaboradores e ao mesmo tempo possíveis de serem alcançados.
- 5- Aplicação flexível: O orçamento não deve ser considerado como um plano a se seguir incondicionalmente. Esta é mais uma ferramenta à disposição dos gestores da organização e deve ser avaliado, sempre que houver necessidade, se o mesmo deve sofrer alguma correção, inclusão ou alteração. Em contrapartida, deve-se evitar a sua revisão constante para que o mesmo não perca o seu valor.
- 6- Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: O sistema orçamentário deve ser utilizado também como uma ferramenta de reconhecimento e recompensa às equipes e funcionários.

3.8. Etapas da elaboração do orçamento empresarial

Segundo Lunkes (2003, p. 53) processo de elaboração do orçamento empresarial é composto por várias etapas e que essas podem variar de empresa para empresa na forma de elaboração e no nível de detalhes em que a mesma irá desenvolvê-lo.

3.8.1. Orçamento de vendas

Sanvicente e Santos (2000, p. 43), afirmam que o orçamento de vendas constitui um plano de vendas futuras da empresa, para um determinado período. É a etapa inicial para todas as outras etapas orçamentárias. Lunkes (2003, p. 54) afirma que para a elaboração do orçamento de vendas, devem ser definidos os fatores limitantes através de um diagnóstico dos ambientes internos e externos à organização que possam interferir nas previsões de vendas da empresa. Os fatores internos que podem interferir podem ser fatores relacionados à produção, vendas e marketing, P&D e engenharia, gestão e finanças, entre outros. Já dentre os fatores externos, destacam-se o mercado, a competitividade, os

econômicos e governamentais, o tecnológico e os sociais e culturais. Tung (1994, p. 99) destaca a importância da inclusão de experiências da instituição em relação ao mercado e a demanda de vendas.

Em um segundo momento, é realizado uma análise dos objetivos determinados durante a elaboração do planejamento estratégico. Zdanowicz (1983, p. 41) afirma que a estratégia mercadológica envolve decisões sobre qualidade, tamanho forma e aparência, rótulos, marcas e embalagens, fixação de preços, adição, eliminação e modificações [...].

Posteriormente, é preciso realizar um exame detalhado das tendências do mercado, iniciando com uma pesquisa de mercado sobre necessidades e expectativas dos consumidores (LUNKES, 2003, p. 55). Tung (1994, p. 99) afirma que é importante, durante o desenvolvimento do orçamento de vendas, um cuidado especial no que se refere a determinação do potencial de mercado, ao nível de demanda, à pesquisa de mercado e de consumidor, ao nível de preços para que sejam atingidos objetivos e metas fixadas no plano de lucros e elaboração do orçamento de vendas realistas.

A orçamentação do que se vai vender pode ser feita a partir de três métodos (PADOVEZE, 2000, p. 372):

1. Métodos estatísticos: Nessa forma, é utilizado métodos estatísticos através de recursos computacionais. Isso será possível quando o passado permitir um imaginar um comportamento futuro de vendas.
2. Coleta de dados das fontes de origens de vendas: Esse método tem como base a utilização das informações advindas dos centros vendedores e consolidadas no setor de controladoria. Deve ser considerado que uma diversidade nas fontes de origem poderá levar a resultados inconsistentes durante a elaboração do orçamento de vendas.
3. Uso final do produto: O método considera que haja o conhecimento prévio acerca do que o seu cliente irá vender, e os programas de produção do mesmo para que seja possível orçar de maneira correta os valores de venda de sua organização.

3.8.2. Orçamento de fabricação

Segundo Lunkes (2003, p. 58) o objetivo dessa etapa do orçamento é assegurar o nível de fabricação suficiente para atender a demanda de vendas. Wood e Sangster (1996, p. 445) citam que, nas estimativas de fabricação, deve-se levar em consideração fatores como: Espaço de armazenamento, disponibilidade de mão de obra, prazo de entrega de materiais, capacidade dos equipamentos, entre outros.

Com a definição das unidades a serem fabricadas, os departamentos estabelecem políticas e a programação da produção, como compra de materiais para atender à demanda solicitada, preparação das máquinas, investimentos necessários, entre outros aspectos.

3.8.3. Orçamento de despesas administrativas

Sanvicente e Santos (2008, p. 112) afirmam sobre despesas administrativas:

As despesas administrativas incluem todas as despesas necessárias para a gestão das operações de uma empresa e os itens relativos a pessoal, viagens, telefonemas, telegramas, material de escritório, depreciação, seguros, taxas, energia elétrica, serviços prestados por terceiros.

Para Zdanowicz (1983, p. 103) essas despesas têm relação com a alta administração da organização, ao pessoal burocrático e aos gastos de expediente, incluindo custos comerciais, marketing, custos financeiros e custos tributários. O autor complementa que as proposições orçamentárias para setores administrativos devem conter: custos básicos por centro de lucro, atividades do setor, exposição de atividades que possam ser restringidas e atividades que possam ser ampliadas.

Padoveze (2010, p. 139) afirma que o ponto chave na orçamentação das despesas é analisar e detectar seu comportamento, incluindo as variáveis chave, e, a partir daí, criar uma base de dados para calcular os valores futuros a serem considerados no plano orçamentário.

3.8.4. Orçamento de caixa

Para Lunkes (2003, p. 71) o objetivo do orçamento de caixa é assegurar recursos monetários suficientes para atender às operações da empresa estabelecidas nas outras peças orçamentárias.

Zdanowicz (1983, p. 115) afirma:

O objetivo do orçamento de caixa é proporcionar levantamentos dos recursos financeiros necessários para a execução do plano geral de operações e, também, da realização das transações monetárias da empresa.

Welsch (1983, p. 255) cita que as principais finalidades do orçamento de caixa são:

- Indicar a posição financeira provável em resultado das operações planejadas;
- Indicar o excesso ou insuficiência de disponibilidades;
- Indicar a necessidade de empréstimos;
- Permitir a coordenação dos recursos financeiros;
- Estabelecer bases sólidas para a políticas de créditos;
- Estabelecer bases sólidas para o controle corrente da posição financeira.

Segundo Lunkes (2003, p. 72), o desenvolvimento do orçamento de caixa envolve a projeção das entradas e saídas prováveis, permitindo à empresa avaliar sua provável situação financeira futura e projetando as variações possíveis na receita, custos e investimentos.

3.8.5. Orçamento de investimentos

Sanvicente e Santos (2000, p. 125) afirmam que é nessa etapa orçamentária onde são consideradas as despesas incorridas com aquisições de máquinas ou veículos, construções, modificações e transformações que tenham caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviços. Para Lunkes (2003, p. 66), o gerenciamento dos investimentos é fundamental para o desenvolvimento e o atingimento das metas orçamentárias.

Moreira (2002, p. 48) afirma:

O orçamento de investimento [...] tem por função detalhar os investimentos planejados, especialmente os de ampliação do ativo permanente da empresa, que visam atingir metas de produção e vendas fixadas para o futuro, as quais dependem da existência de capacidade de produção.

Padoveze (2009) explica que o orçamento de investimento é o responsável por abordar o crescimento da organização em termos de investimentos em novos produtos, em novos canais de distribuição, em novos parques fabris, entre outros.

3.8.6. Projeção dos demonstrativos contábeis

Segundo Sanvicente e Santos (2000, p. 391), as projeções das demonstrações de resultados e do balanço são talvez as peças mais importantes do processo orçamentário, pois permite a avaliação de todo o planejamento realizado.

A demonstração de resultado de exercício projetada é elaborada com base nos orçamentos operacionais auxiliares, como: orçamento de vendas, orçamento de fabricação e orçamento de despesas operacionais (LUNKES, 2003, p. 65).

Já o balanço patrimonial projetado, segundo Iudícibus (1998, p. 29), é o meio que permite apurar a situação patrimonial e financeira de uma entidade em determinado período. Para Zdanowicz (1989, p. 134), todos os elementos patrimoniais que serão necessários no processo operacional da empresa, objetiva informar a liquidez orçada, ou seja, qual será a capacidade financeira para o período e sob o aspecto econômico qual a situação patrimonial da empresa. A finalidade é gerar informações sobre os aspectos de endividamento, disponibilidades financeiras decorrentes dos investimentos em ativos de longo prazo (MAHER, 2001, p. 575).

3.9. Ciclo orçamentário

Para Boisvert (1997, p. 341) o processo orçamentário é a forma como a empresa faz o orçamento. Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 125), empresas bem administradas normalmente têm o seguinte ciclo orçamentário.

- Planejamento do desempenho da empresa como um todo, assim como as respectivas subunidades;
- Estabelecimento de um parâmetro de referência com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
- Análise das variações seguidas das ações corretivas, caso necessário;
- Realização do replanejamento.

Pode-se perceber que cada empresa usa um processo orçamentário diferente para a implantação do orçamento. Esse fato deve-se às necessidades e expectativas relacionadas a sua gestão (LUNKES, 2003, p. 42).

3.10. Tipos de orçamento

3.10.1. Orçamento contínuo

Segundo Lunkes (2003, p. 83), essa forma de elaborar o orçamento é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo. Ao término de um período, outro é acrescentado ao final de todo o ciclo.

Para Warren, Reeve e Fess (2001, p. 183), um ano é curto o bastante para que as operações futuras possam ser estimadas com determinada exatidão, mas é longo o bastante para que o futuro possa ser visto em um contexto amplo.

As empresas inseridas em mercados como o de tecnologia apresentam problemas com o planejamento anual, em razão de rápidas mudanças tecnológicas e produtos com ciclo de vida muito curto. (LUNKES, 2003, p. 82).

Segundo Lunkes (2003, p. 90), o orçamento contínuo apresenta três vantagens em relação aos outros métodos:

- Facilidade em orçar períodos menores, de forma contínua e no menor tempo;
- Incorporação de novas variáveis;
- Disponibilidade de um orçamento mais detalhado e preciso.

O orçamento contínuo é um método capaz de integrar-se a outras formas de elaboração do orçamento. Tal procedimento deixará as estimativas mais precisas, permitindo a inclusão de variáveis não detectadas quando da elaboração no início do período (LUNKES, 2003, p. 90).

3.10.2. Orçamento base zero (OBZ)

Pyhrr (1973) define o orçamento base zero como a reavaliação de todos os programas de despesas durante todo o ano. Segundo Maher (2001) o grande diferencial do orçamento base zero é o

processo de elaboração, partindo do nível zero, de forma que todas as necessidades sejam justificadas e priorizadas.

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 184) destacam que o orçamento base zero exige dos gestores que estimem as vendas, fabricação e outras peças orçamentárias como se as operações estivessem começando da estaca zero.

Pyhrr (1973) cita que o surgimento desse método orçamentário se deve a três problemas comuns encontrados no orçamento empresarial tradicional:

- O não estabelecimento de alguns objetivos e metas ou as suas definições não serem realistas frente ao valor final orçado;
- Algumas decisões operacionais que afetavam as quantias necessárias e não foram consideradas;
- Os valores orçados não eram estritamente alocados de acordo com as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho.

Para Carvalho (2002, p. 5) os objetivos do orçamento base zero são:

- Analisar o custo-benefício de todas as atividades e processo partindo de uma base zero;
- Concentrar-se nos objetivos e metas da empresa nas quais os recursos necessários são resultados da direção estabelecida;
- Garantir a adequada alocação dos recursos com base nas premissas chaves do negócio;
- Validar o nível de gastos baseado em critérios previamente definidos;
- Promover a comunicação entre as áreas através do incentivo à forma participativa;
- Prover informações inteligentes para a gestão e tomada de decisão.

O método envolve a criação de pacotes de decisão e análise dos mesmos de forma separada. Segundo Pyhrr (1973), os pacotes de decisão são documentos que identificam uma atividade específica de modo que a organização possa avalia-la e prioriza-la face às outras que demandam recursos imediatos e decidir se devem aprova-la ou rejeita-la.

Lunkes (2003, p. 102) assevera que a principal desvantagem da utilização do orçamento base zero é o tempo necessário para a sua elaboração. Para Garrison, Noreen, Brewer (2007), o OBZ pode ser um processo burocrático, demandando muitos papéis e controles para que os gastos mapeados sejam justificados e aprovados. O autor cita que apesar da desvantagem identificada o método orçamentário pode ser implementado em qualquer organização, em atividades industriais, comerciais e de serviços. Lunkes (2003, p. 103) destaca as seguintes vantagens do orçamento de base zero:

- Força os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria;
- Fornece informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados;
- Chama a atenção para os excessos e duplicidade entre as atividades ou departamentos;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior;
- Proporciona melhor acompanhamento do planejado versus realizado.

3.10.3. Orçamento flexível

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 154), o orçamento flexível é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real ou receitas e medidas de custos reais. Para Wood e Sangster (1996, p. 457) o princípio do orçamento flexível é construir orçamentos em vários níveis de volume, e mostrar que custos e despesas podem variar nos diferentes níveis de fabricação e vendas. Dessa forma, o orçamento flexível busca determinar um valor a ser atingido a partir de diversos níveis de atividade que a empresa possa operar, considerando os seus custos fixos e variáveis atrelados a cada um desses níveis. Leone (1997, p. 349) afirma que o orçamento flexível mostra um objetivo ou um padrão em qualquer nível praticável de operações.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 155) desenvolveram um método baseado em cinco etapas para a elaboração de um orçamento que considera que os custos em relação a nível de fabricação são variáveis ou fixos:

- Determinação do preço orçado de venda, dos custos variáveis orçados, e dos custos fixos orçados, todos considerando uma unidade de venda;
- Definição da quantidade real de medidas de receita;
- Definição do orçamento flexível da receita baseado na receita unitária orçada e no número real de medidas da receita;
- Definição da quantidade realizada das medidas de alocação de custos;
- Desenvolvimento do orçamento flexível de custos com base nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos, e quantidade real das medidas de custo.

O importante no orçamento flexível é a possibilidade de identificar de onde vêm as diferenças (LUNKES, 2003, p. 116). Para Boisvert (1999, p. 426) o estudo dos desvios enfrenta uma série de desafios, como a determinação dos perfis de custos, a análise dos tempos despendidos e a pesquisa por medidas mais eficientes na estimativa do orçamento de custos.

3.10.4. Orçamento por atividades

McLemore (1997) define:

O orçamento por atividade é a expressão quantitativa das atividades esperadas pela empresa.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 133), o orçamento por atividades centraliza a atenção no custo das atividades necessárias à fabricação e venda de bens e serviços.

Para Brimson (1996, p. 63) uma atividade descreve o modo como a empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. A função de uma atividade de uma organização é transformar recursos em produtos e serviços. Dessa forma, as atividades de uma empresa relacionam-se, no momento de elaboração do orçamento por atividades aos processos, recursos, tarefas e atividades que as mesmas possuem e disponibilizam.

Horngren, Foster e Datar (1997, 134) enumeram as seguintes vantagens do orçamento por atividades:

- Capacidade de elaborar orçamentos mais realistas;
- Melhor identificação dos recursos necessários;
- Associação dos custos à produção;
- Vinculação dos custos à produção;
- Maior evidência da relação dos custos com as responsabilidades do quadro funcional;
- Identificação das folgas orçamentárias.

O orçamento, segundo McLemore (1997), tende a ser mais utilizado pelas empresas em função de dois fatores: A busca por sistemas mais eficientes de controle de custos e o surgimento de softwares que facilitam a implementação do orçamento por atividades.

3.10.5. Orçamento perpétuo

Brimson (2000) define o orçamento perpétuo como um método de planejamento capaz de prever custos e uso de recursos fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos correntes.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 332) afirmam que adotando a relação causa-efeito, os gestores podem identificar a variável que causa o consumo de recursos. Para Lunkes (2003, p. 142), o orçamento perpétuo permite a clara identificação das inter-relações entre as atividades da empresa e como essas relações influenciam no desempenho individual e no resultado global.

Lunkes (2003, p. 148) cita algumas vantagens do orçamento perpétuo:

- Alterações e atualização do processo orçamentário quando da mudança do evento-chave;
- Ajuda no entendimento do efeito propagador dos eventos-chaves e de como eles afetam as metas orçamentárias;
- Maior aproveitamento das oportunidades;
- Melhor gerenciamento do excesso ou da falta de capacidade;
- Maior flexibilidade nas metas orçamentárias.

“O orçamento perpétuo altera a visão tradicional do ciclo orçamentário. As previsões são alteradas a qualquer momento, basta ocorrer um evento-chave importante, tornando o sistema totalmente flexível e adaptado à atual conjuntura de muitas mudanças.” (LUNKES, 2003, p. 149).

4 Metodologia do estudo

4.1.Delineamento do estudo

Foi utilizado o método de estudo de caso para desenvolver o processo de elaboração e implantação de um orçamento para uma empresa de pequeno porte situada no Rio de Janeiro. O estudo foi desenvolvido com base nas informações obtidas através do dono da empresa estudada, possibilitando a observação, registro, análise e desenvolvimento do orçamento aplicado à essa empresa, que é um dos objetivos propostos pelo trabalho.

Vergara (2005) define o estudo de caso:

Estudo circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas com uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado em campo.

4.2. Definição da unidade de análise

O estudo de caso foi realizado na empresa aqui intitulada Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, fundada em 2017, situada no bairro da Barra da Tijuca, no estado do Rio de Janeiro. A empresa possui um único dono, com pouco conhecimento no assunto de gestão empresarial, que ainda não implementou métodos e ferramentas de planejamento e controle que o permita realizar projeções de custos e receitas, controle de gastos e dados para base de comparação. A necessidade desses instrumentos foi identificada pelo próprio dono como fundamental para o crescimento sustentável da organização.

As entrevistas coletas de dados foram feitas diretamente com o dono da empresa que possui amplo conhecimento no mercado audiovisual e dos processos e atividades da empresa, além de ser o responsável pela tomada de decisão e direcionamento da organização.

4.3. Técnica de coleta de dados

Para Roesch (1999), o processo de coleta de dados antecede a análise de dados. No presente estudo, foram utilizadas as técnicas de entrevista, questionário e observação. Minayo (1994) afirma que a entrevista se caracteriza por uma comunicação verbal que reforça a importância da linguagem e do significado da fala.

Além das entrevistas foram utilizados os seguintes recursos da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, referente ao ano de competência de 2018, para realização do estudo:

- Arquivos com as receitas da empresa;
- Arquivos com as despesas operacionais da empresa;
- Relatório dos custos de serviço prestado da empresa;
- Relatório do quadro de empregados diretos e indiretos da empresa;
- Observação das atividades da empresa.

4.4. Técnica de análise de dados

Os dados disponibilizados pela empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA foram tratados em planilhas de Excel como forma de facilitar a sua análise e estruturação do estudo proposto. A estrutura dos dados foi desenvolvida levando-se em conta períodos mensais e anual.

Quanto aos modelos construídos para desenvolvimento e aplicação do orçamento, também foi utilizado planilhas Excel com o intuito de facilitar análise dos valores projetados e acompanhamento dos desvios entre esses e os valores realizados, permitindo uma forma de controle mais simples por parte do dono da empresa.

5 Contextualização do problema

Nesse capítulo será abordado objeto do estudo que se trata de uma empresa do ramo audiovisual fundada em 2018, situada no Rio de Janeiro. A empresa em questão é a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA. Serão tratados assuntos como o histórico da empresa, atividades e processos operantes atualmente, composição de pessoal e ferramentas de controle que hoje são utilizadas. Também serão expostos os resultados da empresa tais como o seu faturamento nesse período de operação e os custos decorrentes das suas atividades. Por fim, relataremos os desafios e obstáculos percebidos pelo dono da empresa além dos identificados pelo autor do trabalho durante o processo de desenvolvimento do orçamento empresarial para a empresa em questão. Os dados aqui exibidos foram fornecidos diretamente pelo dono da empresa e são referentes ao período de janeiro a dezembro de 2018.

5.1. A empresa

A empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA foi fundada no ano de 2018 por um único sócio, Luiz Mendes. O dono da empresa adquiriu experiência no ramo audiovisual ao participar de uma sociedade onde é um dos sócios de um estúdio de gravação que existe desde 2004. Em 2018 decidiu iniciar a sua própria empreitada na prestação de serviços para a realização de eventos esportivos. A Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA é uma empresa que presta serviços de som e imagem antes, durante e após a realização de eventos esportivos. A empresa oferece serviços de instalação e operação do sistema de som e imagem da arena, quadra ou estádio, além da transmissão via streaming do evento para redes sociais do tomador dos serviços. Os negócios entre a empresa e o cliente é firmado através de contratos determinados ou eventos sob demanda.

5.2. Composição de pessoal

Desde o início de sua operação, a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA não tem funcionários contratados sob o regime da CLT e sua equipe operacional é formada por pessoas que são contratadas para cada serviço contratado, conforme necessidade. Para cada serviço contratado é avaliado o tamanho da equipe necessária, além das competências e atividades que cada colaborador deverá ter e exercer. A empresa também não conta com equipe administrativa. Por conta dessa decisão da formação da sua equipe, a empresa não possui obrigações trabalhistas a serem cumpridas. Portanto

o único representante da empresa é o próprio dono que fica responsável por todas as tomadas de decisão, gestão das finanças, firmamento de negócios e captação de novos clientes.

5.3. Ferramentas de controle

Atualmente a empresa é gerenciada pelo próprio dono que fica responsável pela entrada e saída de recursos da mesma. As movimentações são controladas através de arquivos Excel onde são registrados o faturamento, custos e despesas da empresa e acompanhados de forma mensal. O acompanhamento atualizado após cada serviço prestado e, de forma consolidada, ao final de cada mês.

As notas e faturas emitidas são arquivadas de maneira digital como forma de manter evidências do que foi efetivamente recebido pela empresa e para se ter conhecimento dos serviços que ainda não foram quitados. Também são emitidos e arquivados os recibos de pagamentos aos funcionários que prestaram serviços para cada evento que a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA operou, como forma de reconhecimento pelo o pagamento efetuado.

5.4. Balanço patrimonial

Segundo Padoveze (2000, p. 62) o balanço patrimonial é uma peça contábil por excelência, para onde é canalizado todo o resultado das operações da empresa e das transações que terão realização futura.

Abaixo segue o balanço patrimonial da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA referente ao ano de 2018:

Balanço Patrimonial – 2018 (em R\$)			
Ativo circulante	128.150	Passivo circulante	36.070
Disponibilidades	45.350	Fornecedores a pagar	36.070
Contas a receber	92.000		
PCLD	- 9.200		
Ativo não circulante	160.000	Passivo não circulante	-
Imobilizado	200.000		
Depreciação	- 40.000		
		Patrimônio líquido	252.080
		Capital Social	200.000
		Lucro acumulado	52.080
ATIVO	288.150	PASSIVO	288.150

Tabela 1: Balanço patrimonial - 2018

Através do balanço patrimonial foi possível identificar todos os bens e direitos inerente a empresa estudada, além das obrigações com terceiros e o patrimônio líquido da mesma.

5.5. Demonstrativo de resultado de exercício (DRE)

O demonstrativo de resultado de exercício também é uma peça orçamentária e permite verificar o resultado da empresa em determinado ano a partir dos lançamentos contábeis que a compõem.

Abaixo segue o demonstrativo de resultado da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA para o ano concluído de 2018:

Demonstração de resultado (DRE) - Ano 2018		
Receita Bruta		289.000
Simples	-	52.020
Receita Líquida		236.980
CSP	-	42.650
Lucro Operacional Bruto		194.330
Despesas operacionais	-	65.000
Despesas de vendas	-	60.000
Despesas administrativas	-	5.000
LAJIRDA		129.330
Depreciação		40.000
LAJIR		169.330
IR		-
Lucro Líquido		169.330
Participações	-	150.000
Lucro Retido		19.330

Tabela 2: Demonstrativos de resultado de exercício – 2018

5.6. Faturamento e despesas

O faturamento da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA obtidos com a prestação dos serviços oferecidos e a despesas decorrentes das suas atividades em 2018 foram fornecidos pelo dono da empresa e tabelados. Seguem abaixo:

Receita econômica – 2018 (em R\$)			
Janeiro	20.000	Julho	6.000
Fevereiro	55.000	Agosto	28.000
Março	70.000	Setembro	32.000
Abril	30.000	Outubro	50.000
Maior	30.000	Novembro	40.000
Junho	20.000	Dezembro	-

Tabela 3: Receita econômica – 2018

Despesas Adm. e Vendas – 2018 (em R\$)			
Janeiro	3.008	Julho	1.504
Fevereiro	9.025	Agosto	6.017
Março	10.529	Setembro	6.017
Abril	4.512	Outubro	7.521
Maio	4.512	Novembro	6.017
Junho	3.008	Dezembro	3.330

Tabela 4: Despesas operacionais - 2018

5.7. Desafios identificados

Após a análise da estrutura da empresa, suas ferramentas de controle utilizadas no acompanhamento financeiro e as entradas e saída da empresa foram constatados alguns desafios que a empresa enfrenta atualmente. Conforme o principal objetivo do presente estudo, o foco na identificação dos pontos problema foi dado no que diz respeito aos métodos de acompanhamento e controle da empresa.

Os pontos mapeados durante a entrevista com o dono da empresa e após, durante a análise dos números e tabulação dos dados:

- Não formalização dos objetivos e expectativas esperados para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA;
- Pouca previsibilidade dos resultados esperados para cada período da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA;
- Ausência de uma base de comparação para confrontar os números realizados;
- Ausência de indicadores de desempenho para mensurar os resultados da empresa;
- Necessidade da elaboração e implementação de um sistema orçamentário para acompanhamento dos números da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA;

Com a identificação dos desafios e necessidades da empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, junto com os números disponíveis para análise, fornecidos pelo dono da mesma, foi desenvolvida uma proposta de sistema orçamentário e analisada os benefícios que a sua utilização poderá trazer para a organização.

6 Apresentação dos resultados

Após análise de todos os aspectos da empresa estudada, foi desenvolvido um planejamento estratégico e elaborado um orçamento para acompanhamento e mensuração dos resultados que serão obtidos pela empresa no decorrer do período de 2020.

6.1. Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir (PADOVEZE, 2010, p. 24). Foi desenvolvido propostas de missão, visão, valores e objetivos para a empresa com o intuito de formalizar a cultura empresarial da empresa, definir o que a mesma almeja alcançar à longo prazo e colaborando assim com o aumento do comprometimento das equipes e pessoas envolvidas em todas as atividades da empresa.

6.1.1. Missão

Oliveira (1994, p. 71) descreve a missão como a determinação para onde a empresa quer ir, e é delimitada pela filosofia empresarial e pelo negócio praticado.

A missão proposta para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA é: Fornecer serviços de som e imagem de excelência, colaborando para uma experiência inesquecível de torcedores e frequentadores de eventos esportivos ao irem em estádios e arenas para acompanharem seus times de coração.

6.1.2. Visão

Na proposta de visão a ser adotada pela empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, foi determinada a perspectiva da onde a empresa pretende chegar a longo prazo.

A visão proposta para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA é: Tornar-se a empresa referência nacional em prestação de serviços de som e imagem voltado para o mercado de eventos esportivos.

6.1.3. Valores

Os valores propostos para a empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA são:

- Preocupação com a satisfação do cliente;

- Proatividade;
- Integridade;
- Comprometimento;
- Valorização humana.

6.1.4. Objetivos

Os objetivos propostos nesse trabalho foram desenvolvidos visando estabelecer desafios possíveis de serem atingidos à longo prazo. Os valores propostos para a empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA são:

1. Captar e prestar serviço à clientes fora do estado do Rio de Janeiro dentro de um ano;
2. Alcançar outros mercados além do de eventos esportivos;
3. Atingir o faturamento anual de 1,5 milhão de reais até 2023.

6.2. Proposta orçamentária

O método orçamentário escolhido para ser desenvolvido para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA foi o orçamento contínuo por se adequar melhor às características da empresa. Segundo Lunkes (2003, p. 83) o objetivo central do orçamento contínuo é realizar a revisão orçamentária periodicamente. O orçamento contínuo é frequentemente usado quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos prazos e é desejável ou necessário replanejar e refazer projeções continuamente por força das circunstâncias.

Esse método foi o escolhido por conta de a empresa ainda ser pequena e prestar os seus serviços, em sua maioria, sob demanda, havendo a necessidade de ter que se adaptar aos novos serviços firmados e/ou cancelados. Sendo assim, há a necessidade de voltar periodicamente ao que foi planejado anteriormente para atualizar as projeções e números esperados, conforme novas demandas forem surgindo no decorrer do ano.

Foi definido, para elaboração da proposta orçamentária, que o orçamento será revisado trimestralmente a fim de mantê-lo sempre o mais próximo da realidade da empresa e para que seja possível a avaliar melhor o desempenho da empresa. Segundo Lunkes (2003, p. 89), existem situações que não podem ser previstas quando da elaboração do orçamento; portanto, o processo orçamentário deve ser flexível o bastante para incluir novas variáveis no decorrer do ano.

Para elaboração da proposta orçamentária, foi considerado o período de doze meses, seguindo o ano fiscal da empresa, de janeiro a dezembro de 2020.

6.3. Orçamento de vendas

Sanvicente e Santos (2000, p. 43) afirmam que o orçamento de vendas constitui um plano de vendas futuras da empresa para determinado período de vendas. Lunkes (2003, p. 54) cita que o orçamento de vendas estima a quantidade de cada produto que a empresa pretende vender e o preço praticado. O ponto de partida ao iniciar o orçamento de vendas é definir os fatores restritivos.

Foi identificada na empresa estuda alguns fatores que limitam a oferta dos serviços e restringem a sua operação. Primeiramente, o dono da empresa ainda é o recurso humano necessário em todo serviço prestado pela Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA e sempre está presente em toda todo evento realizado pela mesma. Além disso, a empresa não possui equipamento tecnológico suficiente para realizar mais de um evento ao mesmo tempo. Levando em conta esses fatores, foi desenvolvido o orçamento de vendas previsto para o ano de 2020:

Orçamento de vendas - 2020 (em R\$)					
	Qntd. de serviços prestados	Preço por serviço	Receita Bruta	Impostos (Simples)	Receita Líquida
jan-20	3	12.000	36.000	6.480	29.520
fev-20	6	12.000	72.000	12.960	59.040
mar-20	6	12.000	72.000	12.960	59.040
abr-20	4	12.000	48.000	8.640	39.360
mai-20	5	12.000	60.000	10.800	49.200
jun-20	5	12.000	60.000	10.800	49.200
jul-20	5	12.000	60.000	10.800	49.200
ago-20	4	12.000	48.000	8.640	39.360
set-20	5	12.000	60.000	10.800	49.200
out-20	5	12.000	60.000	10.800	49.200
nov-20	4	12.000	48.000	8.640	39.360
dez-20	3	12.000	36.000	6.480	29.520
TOTAL	55	144.000	660.000	118.800	541.200

Tabela 5: Orçamento de vendas - 2020

A projeção considera um aumento de 34% da demanda por serviços da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA comparado ao ano de 2018, e um aumento de 128% na receita líquida quando comparado ao mesmo período.

Esse aumento considera o aumento da demanda por serviços, resultado do crescimento e reconhecimento da empresa dentro do mercado em que atua, além da tendência observada em clubes e equipes de investir cada vez mais em conteúdo para as suas redes sociais, demandando fornecedores de serviços especializados, os quais a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA oferece.

6.4. Orçamento das despesas de vendas

Após a elaboração do orçamento de vendas para o ano de 2020, foi desenvolvido o orçamento de despesas administrativas e de vendas para o mesmo período, para a empresa estudada. Para Padoveze (2010, p. 139), cada despesa deve ser orçada segundo suas características comportamentais. Para o autor, a classificação tradicional para análise do comportamento dos gastos em relação a alguma atividade é a sua separação em despesas fixas e despesas variáveis.

Orçamento de Despesas Adm. e Vendas - 2020 (em R\$)					
	Qntd de serviços prestados	Despesa Variável por serviço	Total Variável	Total Fixo	Total Despesas Adm. e Vendas
jan-20	3	637	1.911	3.330	5.241
fev-20	6	637	3.822	4.997	8.819
mar-20	6	637	3.822	4.997	8.819
abr-20	4	637	2.548	4.997	7.545
mai-20	5	637	3.185	4.997	8.182
jun-20	5	637	3.185	4.997	8.182
jul-20	5	637	3.185	4.997	8.182
ago-20	4	637	2.548	4.997	7.545
set-20	5	637	3.185	4.997	8.182
out-20	5	637	3.185	4.997	8.182
nov-20	4	637	2.548	4.997	7.545
dez-20	3	637	1.911	4.997	6.908
TOTAL	55	7.644	35.035	58.297	93.332

Tabela 6: Orçamento de Despesas Adm. e Vendas - 2020

Considerando a demanda projetada para o ano de 2020 projeta-se um aumento de 44% das despesas administrativas e de vendas. As despesas projetadas consideram o aumento da demanda pelos serviços da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA e um investimento em equipamento tecnológico a ser realizado em 2020.

6.5. Orçamento de investimento

No orçamento de investimento, segundo Sanvicente e Santos (2000, p 125) são consideradas as despesas incorridas com aquisições de máquinas ou veículos, construções, modificações, e transformações que tenham caráter de melhoria de prestação de serviços. Buscando maior competitividade no mercado em que atua e em visando os objetivos globais estabelecidos no planejamento estratégico, foi projetado um investimento para a aquisição de novos equipamentos de som e transmissão de imagem, possibilitando à empresa estudada prestar mais de um serviço simultaneamente. Abaixo a tabela com o orçamento de investimento projetado para 2020.

Orçamento de investimento - 2020 (em R\$)				
	Novos investimentos	Taxa de depreciação	Depreciação mensal	Depreciação acumulada
jan-20	-	20%	-	-
fev-20	100.000	20%	1.667	1.667
mar-20	-	20%	1.667	3.333
abr-20	-	20%	1.667	5.000
mai-20	-	20%	1.667	6.667
jun-20	-	20%	1.667	8.333
jul-20	-	20%	1.667	10.000
ago-20	-	20%	1.667	11.667
set-20	-	20%	1.667	13.333
out-20	-	20%	1.667	15.000
nov-20	-	20%	1.667	16.667
dez-20	-	20%	1.667	18.333
TOTAL	100.000	20% a.a.	18.333	18.333

Tabela 7: Orçamento de investimento - 2020

O orçamento prevê o investimento de R\$100.000,00 para a aquisição de novos equipamentos que resultará no aumento de 46% no valor da depreciação total de ativos imobilizados da empresa, no ano de 2020.

6.6. Demonstração do resultado de exercício projetado

Elaborada as peças orçamentárias que irão compor o orçamento contínuo proposto para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA foi realizada a demonstração de resultado projetada para o ano de 2020.

Demonstração de resultado (DRE) - Ano 2020 (em R\$)	
Receita Bruta	660.000
Simplex	- 118.800
Receita Líquida	541.200
CSP	- 176.070
Lucro Operacional Bruto	365.130
Despesas operacionais	- 93.297
Despesas de vendas	- 86.120
Despesas administrativas	- 7.177
LAJIRDA	271.833
Depreciação	58.297
LAJIR	330.130
IR	-
Lucro Líquido	330.130
Participações	- 205.727
Lucro Retido	124.403

Tabela 8: Demonstração de resultado projetado - 2020

Na demonstração de resultado projetada, foi considerada todos os valores calculados nas outras peças orçamentárias. Prevê-se, após descontados os custos e despesas da empresa, uma variação no lucro líquido da empresa de aproximadamente 544%. Os principais fatores considerados nessa projeção que colaboram para um aumento do resultado líquido da empresa para ano de 2020 são:

- Aumento previsto de 34% pela demanda por serviços da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA;
- Aumento de 20% no valor médio cobrado por evento;
- Recebimento integral do valor referente aos serviços prestados no ano de 2020, dentro do ano fiscal da empresa.

Partindo do princípio do orçamento contínuo, ao final de cada período, deverá ser analisado os resultados obtidos pela empresa a fim de identificar os desvios e corrigi-los para o futuro.

6.7. Balanço patrimonial projetado

Segundo Iudícibus (1998, p. 29), o balanço patrimonial projetado é o meio que permite apurar a situação patrimonial e financeira de uma entidade em determinado período. Para a empresa Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, foi desenvolvido o balanço patrimonial projetado para o período de 2020, considerando os resultados orçados para o mesmo período.

Balanço Patrimonial Projetado – 2020 (em R\$)			
Ativo circulante	92.700	Passivo circulante	10.000
Disponibilidades	92.700	Fornecedores a pagar	10.000
Contas a receber	-		
PCLD	-		
Ativo não circulante	241.703	Passivo não circulante	-
Imobilizado	300.000		
Depreciação	- 58.297		
		Patrimônio líquido	324.403
		Capital Social	200.000
		Lucro acumulado	124.403
ATIVO	334.403	PASSIVO	334.403

Tabela 9: Balanço Patrimonial projetado - 2020

7 Conclusão

O desenvolvimento de um planejamento e de um sistema orçamentário em uma empresa é necessário à medida em que a torna mais preparada para lidar com as incertezas do mercado, coordena os esforços para o que deve receber maior foco e funciona como ferramenta de avaliação do desempenho dos funcionários, equipes e a empresa em geral.

O método orçamentário desenvolvido para a empresa estudada foi o orçamento contínuo, por se enquadrar melhor às características da Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA, que é uma empresa de pequeno porte que presta serviços de áudio e imagem em sua maioria sob demanda, o torna a previsão da demanda mais difícil de ser calculada para um período inteiro. O princípio básico desse método é que o orçamento seja periodicamente revisado durante o período corrente, ou sempre que haja alguma alteração no cenário da empresa que os gestores julguem que o que foi previamente planejado deva ser revisado. Foi verificado que apesar de não ser uma empresa de grande porte, foi possível desenvolver o orçamento para a Audirock - Vídeo e Som Produções LTDA para o ano de 2020, considerando as premissas estabelecidas na apresentação dos resultados.

Com o desenvolvimento da proposta orçamentária identificou-se que o método utilizado é mais simples e fácil de gerenciar quando comparados à métodos mais complexos de orçamentação. Além disso, como será revisado trimestralmente, poderá ser corrigido desvios identificados no decorrer do período, resultando em um orçamento mais próximo da realidade da empresa estudada. Outro ponto identificado é que ao final do período para qual o orçamento foi elaborado, será necessário somente uma revisão e alguns ajustes para preparação do novo orçamento para o próximo período, visto que todo o trabalho já foi executado no período passado através das revisões trimestrais.

Uma vantagem identificada durante a elaboração do orçamento é que há a maior facilidade de orçar períodos menores e em menor tempo. Sendo a empresa estudada uma empresa inserida em um mercado que apresenta constantemente novos cenários, há a necessidade de revisar períodos menores para garantir que o orçamento esteja alinhado a essas mudanças e aos novos objetivos definidos.

O presente estudo contribui principalmente para os gestores de pequenas empresas pois mostra a importância do acompanhamento orçamentário e a sua aplicabilidade em empresas de menor porte como a estudada no presente trabalho.

Como o orçamento desenvolvido para a empresa estudada é para o ano de 2020, sugere-se uma nova pesquisa, ampliando o que aqui foi estudado e analisando o resultado obtido ao final do período orçado e a sua aderência à última revisão orçamentária realizada, a fim de mensurar a eficácia do sistema orçamentário.

8 Referências Bibliográficas

ACKOFF, Russell; FINNEL, Elsa V.; GHARAJEDAGHI, Jamshid et al. **A guide to controlling your corporation 's future**. New York: John Wiley, 1984.

ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1991.

ANSOFF, H. Igor; **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

BERRY, A. J.; BROADENT, J.; OATLEY, D. **Management control: Theories, issues and practices**. London: Macmillan Press, 1995.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade baseada em atividades e controles de gestão**. Québec, 1997.

BRACKER, J. N.; PEARSON, J. N. **Planning and financial performance of small, mature firms**. Strategic Management Journal v. 7, nº 6, p. 503-522, 1986.

BRIMSON, James A. **A contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRIMSON, J. A. **A contabilidade por atividades: Uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2000.

CARVALHO, José R. S. **Orçamento base zero na Eletrolux**. São Paulo: IBC-International Business Communications, 2002.

CERTO, Samuel C. e PETER, J. Paul. **Administração Estratégica: Planejamento e Implantação**. Ano 1993.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. São Paulo: Makron Boks, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração dos novos tempos**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHIAVENTATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CUNHA, Cristiano J. C. A. **Planejamento e estratégia empresarial**. EPS/UFSC (apostila), Florianópolis, 2000.

FISCHMAN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho Isnard R. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANCIA, Arthur J., PORTER, Mattie C., STRAWSER, Robert H., STRAWSER, Jerry R. **Managerial accounting**. 9º Ed. Houston: Dame, 1992.

JENSEN, Michael C. **Orçamento não funciona. Vamos conserta-lo**. Harvard Business Review, caderno especial, 2002.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. WEIHRICH, Heinz. **Administração: Organização, planejamento e controle**. 14° Ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade: Custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIEDTKA, J. **Strategic planning as a contributor to strategic change: A generative model**. European management journal, v. 18, n° 2, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAGALHÃES, L. E. R.; ORQUIZA, L. M. **Metodologia do trabalho científico: Elaboração de trabalhos**. Curitiba: FESP, 2002.

MAHER, Michel. **Contabilidade de custos: Criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMIANO, Antonio Cesar A.; **Introdução à administração**. 7° Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCLEMORE, Ivy. **The new frontier in budget**. Controller Magazine, 1997.

MINTZBERG, H. **The rise and fall of strategic planning**. Londres: Prentice Hall, 1994.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento empresarial: Manual de elaboração**. 5° Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, F.C.P. **Teoria Geral da Administração: Uma introdução**. São Paulo: Pioneira, 1991.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: Conceitos, metodologia e prática**. 22° Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

O'REGAN, N.; GHOBADIAN, A. **Formal strategic planning: The key to effective business process management?** Business Process Management Journal, v. 8, n° 5, p. 416-429, 2002.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial**. Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis L. **Fundamentos de contabilidade: Princípios**. São Paulo: Cengage learning, 2009.

PADOVEZE, Clóvis L. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PASSARELI, João. **Orçamento como instrumento gerencial**. Caderno de contabilidade, n° 1, v. 1, 1991, Departamento de Contabilidade PUC/MG, p. 61

PEEL, M. J.; BRIDGE, J. **How planning and capital budgeting improve SME performance**. Long range planning, v. 31, n° 6, 1998.

PYHRR, P. A. **Orçamento base zero: Um instrumento administrativo prático para avaliação de empresas**. Rio de Janeiro: Interciência, 1973.

QUINN, J. B. **Strategic change: Logical incrementalism**. Sloan Management Review, v. 20, p. 7 – 21, 1978.

SÁ, Carlos A; MORAES, José R. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. 4 ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

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

SANVICENTE, Antonio Z., SANTOS, Celso C. **Orçamento na administração de empresas**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

STEINER, George A. **Strategic planning: What every manager must know**. New York: Free Press, 1979.

TZU, Sun. **A arte da guerra: Os treze capítulos originais**. Jardim dos Livros: 1998

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4° Ed. São Paulo: Edições Universidade – Empresa, 1994.

Vergara, Sylvia Constant. **Projetos e relatório de pesquisa em administração**. 6° Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4° Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial: Planejamento e controle do lucro**. São Paulo: Atlas, 1994.

WOOD, Frank; SANGSTER, Alan. **Business accounting 2**. 7° Ed. Londres: Pitman, 1996.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento empresarial**. Porto Alegre: Sagra, 1983.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento empresarial: Uma abordagem prática**. 3° Ed. Porto Alegre: D.C. Luzzatto Editores Ltda, 1989.

9 Anexo

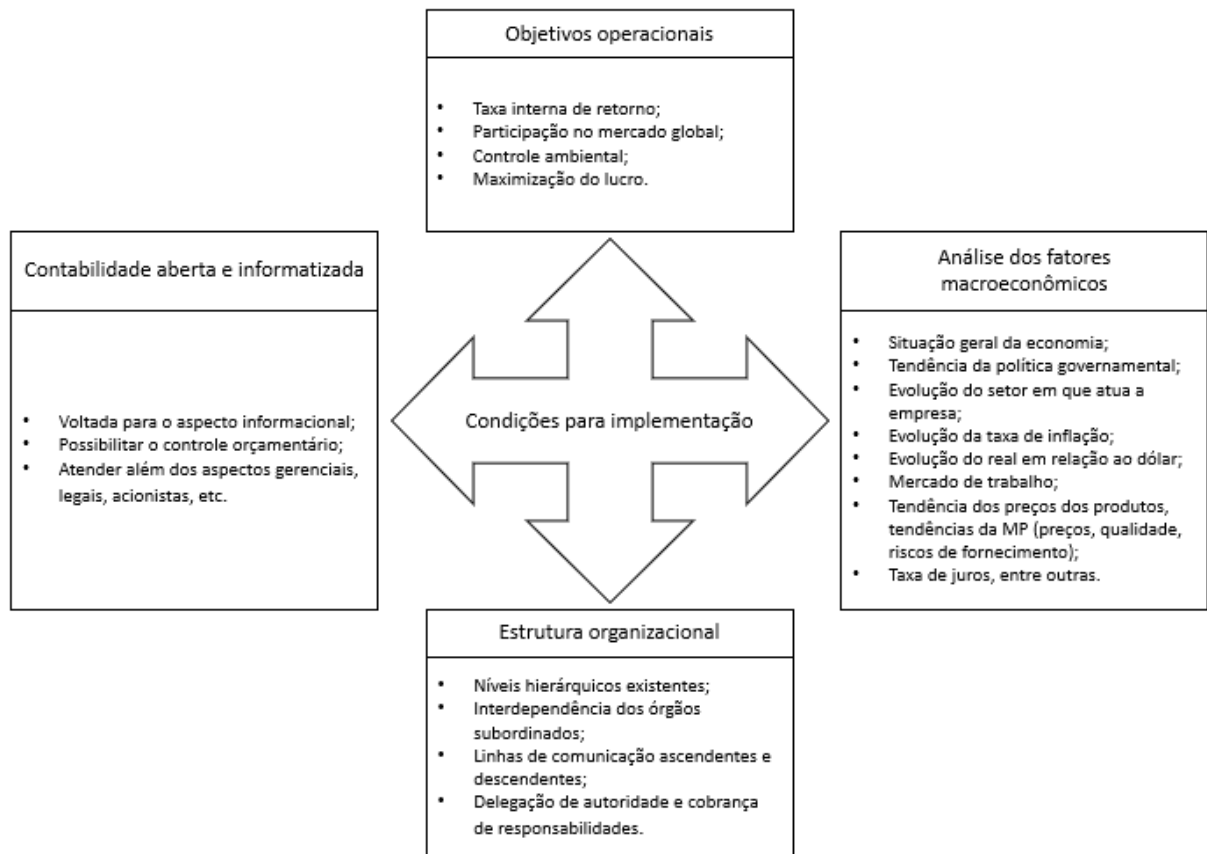


Figura 1: Condições para implementação do orçamento

Fonte: Zdanowicz, 1983(adaptado pelo autor).