

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JONAS GONÇALVES

IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA EMPRESA DE
URBANISMO: DIFICULDADES PERCEBIDAS

DOURADOS/MS

2016

JONAS GONÇALVES

**IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA EMPRESA DE
URBANISMO: DIFICULDADES PERCEBIDAS**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ma. Glenda de Almeida Soprane

Banca Examinadora:

Professora Ma. Cristiane Mallmann Huppés

Professor Dr. Régio Marcio Toesca Gimenes

Dourados/MS

2016

IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA EMPRESA DE URBANISMO:
DIFICULDADES PERCEBIDAS
JONAS GONÇALVES

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Professora Ma. Glenda de Almeida Soprane

Presidente

Professora Ma. Cristiane Mallmann Huppes

Avaliadora

Professor Dr. Régio Marcio Toesca Gimenes

Avaliador

RESUMO

As empresas possuem o orçamento empresarial como forte aliado na obtenção de melhores resultados e de um crescimento planejado. Através dele é possível ter uma visão mais acertada do futuro empresarial e dessa forma se antecipar e se precaver diante das eventualidades, tomando decisões com antecedência e mantendo as equipes focadas em um objetivo em comum com a diretoria e acionistas. A implantação representa um grande desafio, considerando que é uma ferramenta de gestão completa e envolve coordenação de esforços de todas as áreas da empresa. Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo identificar as possíveis dificuldades inerentes ao processo de implantação do orçamento empresarial ocorridas em uma empresa atuante na área de urbanismo, mais especificamente, loteamentos urbanos, onde o autor fez parte da equipe responsável pela implantação do orçamento. Para tanto, buscou-se identificar as abordagens teóricas relacionadas ao tema, no que diz respeito às etapas do processo de implantação do orçamento, as dificuldades geralmente encontradas, os tipos de orçamentos existentes, suas vantagens e desvantagens. Portanto, o estudo contribui com uma análise sobre a prática de implantação do orçamento em uma empresa real, relatando as dificuldades encontradas. Conclui-se que durante a implantação do orçamento, a empresa enfrentou dificuldades de natureza comportamental, falta de experiência dos envolvidos e dificuldades em relação à estrutura contábil existente.

Palavras-chave: controladoria, urbanismo, orçamento, planejamento, controle.

ABSTRACT

Companies have the corporate budget as a strong ally in getting better results and a planned growth. Through it managers can have a more accurate view of future business and thus to anticipate and guard against eventualities, making decisions in advance and keeping teams focused on a common goal with the board and shareholders. The implementation is a major challenge, considering that it is a complete management tool and involves coordinated efforts from all areas of the company. Thus, this study aims to identify the possible difficulties inherent in the implementation of the corporate budget process occurred in a company active in the planning area, more specifically, urban allotments, where the author was part of the team responsible for implementing the budget. Therefore, we sought to identify the theoretical approaches related to the theme, with regard to the steps of the budget implementation process, the difficulties often encountered, types of budgets, their advantages and disadvantages. Therefore, the study provides an analysis of the budget implementation practice in a real company, reporting the difficulties encountered. It is concluded that during the implementation of the budget, the company faced difficulties in behavioral, lack of experience of those involved and difficulties in relation to the existing accounting framework.

Keywords: controllership, urbanism, budget, planning, control.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 ORÇAMENTO.....	17
2.1.1 Orçamento e o processo de gestão.....	17
2.1.2 Conceitos e objetivos do orçamento empresarial.....	18
2.1.3 Estruturação do orçamento	21
2.1.4 Vantagens da implantação do orçamento	24
2.1.5 Dificuldades da implantação do orçamento	26
2.1.6 Definição dos responsáveis pelo orçamento	28
2.1.7 Ciclo orçamentário: Início e fim do processo orçamentário.....	29
2.1.8 Formas de conduzir o processo orçamentário	30
2.1.9 Premissas orçamentárias	32
2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO	33
2.2.1 Orçamento Estático ou Tradicional.....	35
2.2.2 Orçamento Flexível.....	35
2.2.3 Orçamento Histórico ou de Tendências.....	36
2.2.4 Orçamento Base Zero (OBZ).....	37
2.2.5 Orçamento Contínuo.....	39
2.2.6 Orçamento Matricial.....	40
2.2.7 <i>Beyond Budgeting</i>	42
2.3 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	44
3. METODOLOGIA.....	46
3.1 OBJETO DE ESTUDO	46
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	47
4.1 IMPLANTAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	47
4.1.1 Definição das responsabilidades e criação do comitê orçamentário.....	48
4.1.2 Conceito de orçamento escolhido	48
4.1.3 Peças orçamentárias	49
4.1.4 Período orçamentário.....	52
4.1.5 Desenho do Ciclo Orçamentário	52
4.1.6 Controle Orçamentário.....	53
4.2 DIFICULDADES PERCEBIDAS NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

O setor de loteamentos vem crescendo sistematicamente no Brasil nos últimos anos, atraindo atenção de investidores, empreendedores, agentes financeiros e compradores. As movimentações do mercado e os resultados divulgados pelas empresas deixam nítido esse cenário positivo e com muitas oportunidades, diante disso é natural que haja também uma maior concorrência com a entrada de novos *players* no mercado (D'ANGELO, 2014).

Considerando esses fatores, está em vantagem quem tem um processo gerencial mais profissionalizado, quem realiza um planejamento e controle formal de suas ações, antecipando a tomada de decisão, reduzindo custos e aumentando receitas, sendo mais competitivo. O orçamento é por excelência a ferramenta ideal para traduzir, introduzir, gerir, estimular e controlar as estratégias e processos da organização (LUNKES, 2009).

Contextualizando com essas afirmativas, Junior, Silva e Oliveira (2010, p. 98) explicam:

O orçamento é o instrumento que traz a definição quantitativa dos objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle de desempenho. A elaboração do orçamento tem por base o Planejamento Estratégico da entidade, e seu acompanhamento sistemático resulta no controle.

Contudo, implantar um processo gerencial, que envolva desde os mais altos executivos aos colaboradores da linha de frente, não é uma tarefa simples. De acordo com Padoveze (2012), as empresas levam até três anos para implantar um orçamento com efetividade, de forma que passem a usufruir todos os seus benefícios e que o sistema orçamentário seja um dos grandes instrumentos de gestão do processo de gestão empresarial.

Ainda de acordo com Padoveze (2012), no primeiro ano é comum surgirem muitos problemas e dificuldades tanto da ordem de desempenho e motivação dos gestores, como a falta de cultura orçamentária, inexperiência da equipe em planejar, resistência a mudanças, como problemas de ordens técnicas. Neste caso, ferramentas de projeções inapropriadas, sistema pouco maleáveis, estrutura contábil não bem definida, etc. Essas dificuldades devem ser analisadas e eliminadas ou minimizadas para o próximo exercício. No segundo ano, novos problemas ainda surgem, porém em menor quantidade e no terceiro ano, o orçamento deve estar consolidado, passando a fazer parte concretamente da cultura da empresa.

Esse estudo está dividido em cinco títulos. O primeiro refere-se à introdução do trabalho, sendo apresentados a definição do problema, o objetivo geral e os objetivos

específicos, assim como a justificativa da pesquisa proposta e os motivos que levaram a escolha do tema pelo autor.

No segundo capítulo é realizado um embasamento teórico, abordando os principais assuntos de acordo com a pesquisa que se propõe, como: definições de orçamento, processo de implantação do orçamento, principais dificuldades encontradas, vantagens e desvantagens do orçamento, tipos de orçamento e controle orçamentário, servindo como apoio para as análises realizadas frente ao processo orçamentário implantado na empresa pesquisada.

As metodologias de pesquisa aplicadas ao presente estudo, quanto aos procedimentos, quanto aos objetivos, o tipo de abordagem e como foi feita a coleta de informações, são explanadas no terceiro capítulo.

Na sequência, no quarto capítulo é abordado o desenvolvimento do trabalho, onde inicialmente foi realizada uma apresentação da empresa estudada e do mercado onde atua, descrevendo passo a passo a implantação do orçamento na empresa e através de referências aos autores pesquisados, realizou críticas ao processo, no sentido de elencar as dificuldades inerentes ao processo de implantação do orçamento na empresa objeto do estudo.

Por fim, são feitas considerações acerca das análises e dos resultados obtidos, avaliando as respostas ao problema da pesquisa e contemplando os objetivos propostos no estudo.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Para Padoveze (2012), o orçamento é considerado um dos principais instrumentos disponíveis para realizar as funções de planejamento e controle financeiro nas organizações. Através dele pode-se definir objetivos, geralmente para um exercício de doze meses, criando e acompanhando um plano de metas em consonância entre acionistas, diretores e gestores.

Por se tratar de uma ferramenta abrangente, no sentido de envolver todos os setores da empresa, não haver um modelo único para seu desenvolvimento, variando de acordo com a estrutura da empresa e da cultura organizacional, entre outros fatores, fazem com que a implantação do orçamento seja um desafio, sendo natural o surgimento de diversas dificuldades nos primeiros anos.

Como questionamento central da pesquisa, o qual motivou a análise da implantação do orçamento na empresa estudada, define-se: Quais as dificuldades identificadas no processo de implantação do orçamento em uma empresa do setor de urbanismo?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Esse estudo tem como objetivo identificar dificuldades na implantação do orçamento em uma empresa do setor de urbanismo.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Elencar os motivos que levaram a empresa a implantar o orçamento;
- Descrever o processo de implantação do orçamento na empresa estudada.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os gestores possuem no orçamento um importante mecanismo de gestão baseado na formalização das atividades de planejamento e controle, cabendo ao setor de controladoria gerir o processo de implantação e acompanhamento da ferramenta, setor esse que está fortemente ligado à área de conhecimento onde atua o profissional contábil (LUNKES, 2009).

O tema orçamento empresarial foi escolhido para ser trabalhado nessa monografia devido a sua relevância para as empresas, para a formação acadêmica em Ciências Contábeis e a identificação de uma oportunidade na empresa em que o autor atuou no setor de controladoria, no qual foi designado a participar do processo de implantação do orçamento empresarial.

Durante a implantação do orçamento na empresa estudada, pode-se perceber uma série de dificuldades relacionadas a aspectos comportamentais, bem como dificuldades em relação à estrutura contábil existente, em relação ao conhecimento técnico dos gestores e incertezas quanto à atuação da empresa no futuro.

Através de uma pesquisa bibliográfica voltada ao processo de implantação do orçamento e ao elencar as dificuldades percebidas em um caso real, entende-se que o trabalho

enriquece o conhecimento a respeito das dificuldades encontradas no processo de introdução do orçamento em uma empresa.

É importante entender as dificuldades inerentes ao processo de implantação do orçamento, pois serve como base para montar um plano de ação no sentido de minimiza-las ou até melhor, evitá-las, dando maior dinamismo ao trabalho da controladoria e gestores envolvidos na tarefa de implantar o orçamento.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As abordagens textuais apresentadas nesta etapa do estudo estão definidas de acordo com a necessidade de embasamento teórico, de maneira a fornecer meios de interpretação dos dados coletados e sua contextualização.

2.1 ORÇAMENTO

2.1.1 Orçamento e o processo de gestão

O processo de gestão pode ser explicado como o ciclo de atividades administrativas concernentes ao planejamento, à execução e ao controle. O planejamento por sua vez, pode ser subdividido em outras três atividades sequenciais: o planejamento estratégico, o planejamento operacional e o planejamento de programação (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Padoveze e Taranto (2009) definem o planejamento estratégico como um planejamento visando ao longo prazo e à continuidade da empresa, sem ter um horizonte final definido e com o objetivo principal de gerar macrodiretrizes para os negócios e para a estrutura da organização.

Já o planejamento operacional, também chamado de tático, os autores explicam que consiste no processo subsequente ao planejamento estratégico e tem como objetivo básico operacionalizar as estratégias definidas, caracterizando um horizonte temporal de médio e longo prazo. Por fim, o planejamento de programação, cujo horizonte normalmente é o próximo exercício, tem como função quantificar os planos operacionais, consolidando-os na demonstração de resultados do exercício programado, o orçamento corresponde exatamente a essa subdivisão.

O Quadro 1 demonstra o ciclo sequencial das atividades administrativas relacionadas ao processo de gestão:

Quadro 1 - Uma visão geral do processo de gestão.

Fase do processo	Finalidade	Produto
Planejamento estratégico	Garantir a missão e a continuidade	Diretrizes e políticas estratégicas
Planejamento operacional	Otimizar o resultado no médio e longo prazo	Plano operacional
Programação	Otimizar o resultado no curto prazo	Programa operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transações
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ações corretivas

Fonte: (Padoveze e Taranto, 2009, p. 5).

2.1.2 Conceitos e objetivos do orçamento empresarial

De acordo com Frezzati (2009), o orçamento surge em sequência à realização do planejamento estratégico, de modo a possibilitar um enfoque em um horizonte menor, geralmente de um ano, nas ações consideradas de maior importância. A existência do orçamento tem por objetivo a implementação das decisões provenientes do plano estratégico. Tendo ocorrido um trabalho adequado na montagem do planejamento estratégico, o orçamento tem maiores possibilidades de ser elaborado com coerência e consistência.

“O orçamento pode ser definido como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração [...] é a única abordagem global ao processo de administração até agora desenvolvida que, se usada com conhecimento apropriado e bom senso, leva inteiramente em conta o papel dominante do administrador e proporciona um sistema de referência para a aplicação dos elementos básicos da administração científica, tais como a administração por objetivos, comunicação efetiva, administração com base na participação generalizada do maior número de indivíduos, controle dinâmico, *feedback* contínuo, contabilidade por níveis e áreas de responsabilidade, administração por exceção e flexibilidade administrativa.” (WELSCH, 2011, p. 21).

Para Padoveze e Taranto (2009) o orçamento empresarial pode ser definido como uma forma de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje, sendo a expressão quantitativa de um plano de ação, caracterizada como um modelo de programação de ações. Pode-se dizer quantitativa devido à busca pela máxima quantificação possível de todos os elementos que farão parte do plano e pela tentativa de mensuração econômica desses fatos.

Lunkes (2009) expõe que o orçamento pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um exercício específico, sendo a forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem buscados pela empresa. O autor destaca também que o orçamento permite a apuração do resultado por área de responsabilidade, tendo a função de

controle através dos sistemas de custos e contabilidade, presente dentro do ciclo administrativo, podendo ser considerado como um enfoque sistemático e formalizado em relação as responsabilidades do planejamento, execução e controle.

Corroborando com essa afirmativa, Boisvert (1999, *apud* LUNKES, 2009) explica que o orçamento é o principal dispositivo formal para fazer planos na empresa, sendo uma demonstração dos planos em termos monetários e não monetários, sua execução buscar assegurar a eficácia da organização, possibilitando a coordenação das diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e empregados, servindo também como avaliação de desempenho e base para sistema de remuneração. Pode ser considerado como um meio eficaz de efetuar a continuação dos planos, permitindo acompanhar a estratégia e se necessário, tomar ações corretivas.

Figura 1 - Os Objetivos do orçamento de acordo com o ciclo orçamentário.



Fonte: Boisvert, (1999, *apud* LUNKES, 2009, p 29).

Brookson (2000, *apud* LUNKES) afirma que os orçamentos são imprescindíveis para o planejamento e controle da organização, tem papel importante no auxílio à coordenação das ações dos líderes de todas as áreas, definem um compromisso com os objetivos da empresa,

estabelecem autoridade ao gestor de cada área para realizar despesas e comunicar claramente metas de receitas, dessa forma, destaca seis objetivos principais do orçamento:

Quadro 2 - Os seis objetivos principais do orçamento.

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
AValiação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2000, apud LUNKES 2009, p. 29)

Para Padoveze (2012) o orçamento pode e deve reunir muitos objetivos empresariais, não servindo apenas para prever o que deve acontecer e seu posterior controle. Deve-se observar o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todos os setores da organização, de uma forma que todos trabalhem alinhados em busca do plano de lucros, são alguns dos propósitos contidos no plano orçamentário: (a) orçamento como sistema de autorização, (b) um meio para projeções e planejamento, (c) um canal de comunicação e coordenação, (d) um instrumento de motivação, (e) um instrumento de avaliação e controle e (e) uma fonte de informação para tomada de decisão.

Mattos (2014, p. 22) esclarece:

Orçar não é um mero exercício de futurologia ou jogo de adivinhação. Um trabalho bem executado, com critérios técnicos bem estabelecidos, utilização de informações confiáveis e bom julgamento do orçamentista, pode gerar orçamentos precisos, embora não exato.

Dispor de tempo para refletir e amadurecer uma decisão é importante, pois permite identificar diferentes formas de abordagens e perspectivas, assim como aumentar o nível de confiança em relação a posições dos administradores devido ao passar do tempo e agrupamentos de novas informações que valorizam ainda mais o processo. Dessa forma, ao realizar o planejamento, antecipa-se a tomada de decisão, gerando uma série de benefícios (FREZATTI, 2009).

Um bom exemplo disso é uma empresa que pretende comercializar um novo produto no ano seguinte, ao elaborar o plano percebe-se que se faz necessário encontrar novos fornecedores de matérias primas, percebendo esse novo cenário antecipadamente, o gestor terá maior tempo para localizar os melhores fornecedores, negociar preços e condições especiais.

2.1.3 Estruturação do orçamento

De acordo com Padoveze (2012), para estruturar um orçamento, deve ser levado em consideração alguns princípios gerais:

Quadro 3 – Princípios gerais para estruturação do orçamento.

Nº	Princípios Gerais
1	Orientação para objetivos: O orçamento deve ser direcionado levando em consideração os objetivos da empresa e dos setores, de modo que possam ser atingidos de forma eficiente e eficazmente.
2	Envolvimento dos gestores: Para obter o comprometimento dos gestores responsáveis pelos orçamentos específicos, é necessário que todos participem ativamente do planejamento e do controle.
3	Comunicação integral: Deve haver uma compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional.
4	Expectativas realísticas: É necessário apresentar objetivos gerais e específicos, que sejam desafiadores e passíveis de serem cumpridos, assim o sistema tende a ser motivador.
5	Aplicação flexível: É importante entender que o valor do sistema orçamentário está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si, devendo então o sistema permitir correções e ajustes dos valores e dos planos.
6	Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: O sistema orçamentário é reconhecidamente um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho, devendo então ser utilizado para esse fim.

Fonte: adaptado de Padoveze (2012, p. 200).

Nesse mesmo sentido, Welsch (2011) contribui orientando sobre alguns cuidados que devem ser tomados ao iniciar a implantação do orçamento em uma organização:

1. Formar um comitê de alto nível para realizar as recomendações gerais.
2. Realizar análise do ambiente interno, no sentido de levantar informações reais a respeito dos processos, através de autoanálises profundas das operações e subdivisões da empresa e entender o impacto a ser gerado na implantação do orçamento.
3. Realizar estudos de viabilidade econômica, gerando alternativas de ação, sua avaliação econômica e a decisão por uma ou mais ações.
4. Fazer especificação dos objetivos gerais da implantação do processo orçamentário.
5. Especificar as responsabilidades de cada envolvido no processo.
6. Escolha do tipo de orçamento a ser trabalhado.

7. Estruturar a concepção dos enfoques escolhidos, no sentido de descrever conceitos, técnicas e mecanismos.

8. Planejar a implantação do sistema que dará sustentação ao orçamento.

9. Criar um processo de educação orçamentária dentro da empresa, treinando gestores e implantando a cultura orçamentária.

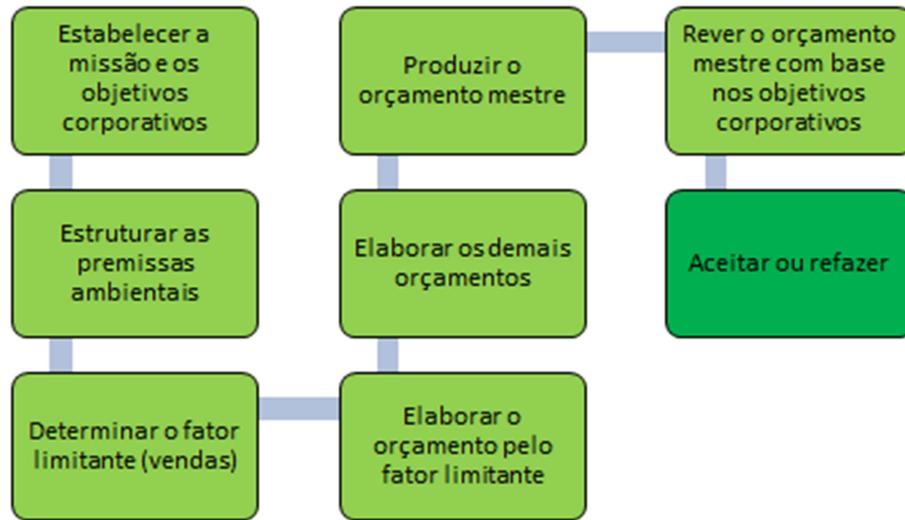
10. Fazer um manual de procedimentos para o acompanhamento do orçamento, de forma a assegurar a sua adequação e permitir que se façam melhorias.

Em relação à estrutura contábil, Welsch (1983, *apud* LUNKES, 2009) orienta que o processo orçamentário exige da empresa um sistema de informação, com dados contábeis, históricos adequados e apropriados, plano de contas estruturado, de forma que o orçamento possa acompanhar a estrutura montada contabilmente.

Padoveze e Taranto (2009) sintetizam as etapas para a preparação do plano orçamentário:

1. Estabelecer a missão e os objetivos da empresa;
2. Estruturar as premissas ambientais e por meio delas, determinar o fator limitante, que normalmente segundo o autor, são as vendas.
3. Fazer o orçamento de acordo com o fator limitante
4. Elaborar os demais orçamentos, coordenando-os com o fator limitante e os objetivos da corporação.
5. Reunir todos os orçamentos para produzir o orçamento mestre
6. Analisar o orçamento mestre considerando se o mesmo está de acordo com os objetivos da empresa, caso não esteja, é necessário repetir o processo até ele ser considerado aceitável.
7. Monitorar os resultados reais obtidos, comparando-os com os resultados orçados e reportar as variações.
8. Realizar ações corretivas com o objetivo de eliminar as variações ou revisar o orçamento mestre ou os orçamentos dos setores para acomodá-los.

Figura 2 - Etapas para a preparação do plano orçamentário.



Fonte: (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 11).

Existem alguns fatores críticos para o sucesso na implantação do orçamento, para Junior, Silva e Oliveira (2010), é possível elencar oito fatores mais relevantes:

Quadro 4 - Fatores críticos para o sucesso do processo orçamentário.

Fatores imprescindíveis	Abrangência, oportunidade, qualidades e características do sistema orçamentário
Envolvimento da alta direção, dos demais executivos e funcionários	Apoio da alta direção Empenho integral e participativo de cada integrante do quadro de funcionários da empresa
Adaptação organizacional	Adequação da estrutura organizacional Evitar duplicação ou diluição de esforços e responsabilidades Considerar a cultura da organização
Clara definição dos objetivos e dos padrões de desempenho	Antes do momento de decisão Padrões comparáveis com resultados
Comunicação integral	Responsabilidades e objetivos Todos os níveis da estrutura organizacional
Definição de expectativas realistas	Evitar conservadorismo exagerado Evitar otimismo irracional Procurar alcançar alto nível de eficiência global
Oportunidade	Plano de datas Relatórios de desempenho oportunos
Reconhecimento do esforço individual e do grupo	Justo, compreensível e preciso Evitar estereótipos e preconceitos na avaliação da performance
Acompanhamento do desempenho	Se inferior às metas, adotar ações corretivas, de forma construtiva Se favorável, divulgar para as demais áreas

Fonte: (JUNIOR, SILVA E OLIVEIRA, 2010, p. 113).

2.1.4 Vantagens da implantação do orçamento

Welsch (2011, p. 64-65) enumera dezessete vantagens obtidas pela empresa ao utilizar o orçamento:

1. Ele obriga a análise antecipada das políticas básicas.
2. Exige uma estrutura administrativa adequada, isto é, um sistema definido de atribuição de responsabilidades a cada função da empresa.
3. Obriga todos os membros da administração, nos seus mais diversos níveis, a participar do processo de estabelecimento de objetivos e preparação de planos.
4. Obriga os chefes de departamentos a fazer planos em harmonia com os planos de outros departamentos e de toda a empresa.
5. Exige da administração a quantificação do que é necessário para um desempenho satisfatório.
6. Exigem dados contábeis históricos adequados e apropriados.
7. Obriga a administração a planejar o uso mais econômico de mão-de-obra, matéria prima, instalações e capital.
8. Instila em todos os níveis administrativos o hábito de análise oportuna, cuidadosa e adequada de todos os fatores relevantes antes de serem tomadas decisões importantes.
9. Reduz custos ao aumentar a amplitude do controle, pois exige menor número de supervisores.
10. Liberta os executivos de muitos problemas internos rotineiros, graças a políticas predeterminadas e relações de autoridade bem definidas, dando-lhes mais tempo para planejar e usar sua criatividade.
11. Tende a eliminar a incerteza especialmente existente nos grupos administrativos inferiores em relação às políticas e aos objetivos básicos da empresa.
12. Destaca as áreas de eficiência ou ineficiência.
13. Promove a compreensão mútua de problemas entre os membros da administração.
14. Força a administração a dedicar parte de seu tempo e atenção aos efeitos das tendências esperadas das condições econômicas gerais.
15. Força uma autoanálise periódica da empresa.
16. Ajuda o processo de obtenção de crédito bancário.
17. Permite a verificação de progresso em relação aos objetivos da empresa.

Na percepção de Sanvicente e Santos (2006), dentre as inúmeras vantagens que um sistema orçamentário oferece, considerando que ele abrange todo o conjunto de operações anuais de uma organização, formalizando o planejamento e controle das mesmas, pode-se destacar as seguintes:

1. Introduce o hábito do exame prévio e cuidadoso de todos os fatores antes da tomada de decisão, além de fazer com que a administração da empresa dedique atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados por possíveis novas condições externas;

2. Devido à consolidação das peças orçamentárias para fechamento do orçamento global, os gestores setoriais precisam realizar planos levando em consideração os outros setores, aumentando o grau de participação na fixação de objetivos;
3. Faz com que os gestores quantifiquem e datem as atividades sob suas responsabilidades, não se limitando a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos;
4. Diminui o envolvimento da diretoria nas operações diárias, através da delegação de poderes;
5. Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar se os objetivos gerais e parciais estão progredindo.
6. Tendência a melhorar a utilização dos recursos disponibilizados para as áreas da empresa.

Para Hoji (2012) o orçamento tem como vantagens os seguintes pontos:

1. Por meio da sistematização do processo de planejamento e controle, introduz-se o hábito de analisar e pensar previamente, de forma minuciosa, os principais fatores antes da tomada de decisão;
2. Importantes decisões financeiras podem ser tomadas com maior grau de acerto, levando em consideração os resultados econômicos e financeiros projetados;
3. O grau de participação dos membros da administração, na fixação de objetivos, é aumentado;
4. Devido aos administradores quantificarem e datarem atividades que estão sob suas responsabilidades, são conduzidos para tomarem decisões mais consistentes;
5. Facilita a delegação de poderes;
6. Ajuda a identificar os pontos eficientes ou ineficientes do desempenho das áreas e unidades;
7. Ajuda a melhorar a utilização dos recursos, assim como ajustá-los às prioridades;
8. Faz com que os controles gerenciais se tornem mais objetivos.

Percebe-se que os autores concordam uns com os outros no que tange as vantagens percebidas da aplicação do sistema orçamentário, alguns se aprofundam mais, porém, em linha geral, as vantagens percebidas são de senso comum.

2.1.5 Dificuldades da implantação do orçamento

Por ser uma atividade complexa e que envolve todas as áreas da empresa, não são poucas as dificuldades em sua implantação e no seu acompanhamento, que vai desde a cultura a ser implantada na empresa até a falta de conhecimento técnico necessário para realizar as projeções orçamentárias.

Padoveze (2012) cita como um percalço na implantação do orçamento, a possibilidade de surgirem diversos conflitos, no que diz respeito à divergência de opiniões em relação aos princípios, formatos, propósitos e objetivos do orçamento. Esses conflitos são inerentes a qualquer sistema de gestão que envolva delegação de responsabilidades e liberdade de ação nessas responsabilidades, cabendo ao *controller* e ao comitê orçamentário gerenciar esses conflitos, sempre tendo como norte a missão da empresa.

Ainda de acordo com Padoveze (2012), a cultura orçamentária é outro ponto de atenção na implantação do orçamento, para que o sistema orçamentário tenha sucesso é preciso criar a cultura orçamentária inserida na cultura maior da empresa. Nas empresas em que o orçamento já está consolidado, são poucas as dúvidas existentes, dessa forma os objetivos, o plano e o controle orçamentário são aceitos normalmente, trazendo um resultado eficaz para a entidade.

Corroborando com essa afirmativa, Frezzati (2009) salienta que o fator comportamental é muito importante, a organização precisa incorporar ao seu lado cultural toda a filosofia do planejamento, de uma forma que realmente seja identificada com as suas características. Não acontecendo isso, planejar se desenrola como um ato artificial e inadequado no dia-a-dia da empresa.

Lunkes (2009) também argumenta nesse sentido, para ele, o sucesso da implantação e utilização do orçamento dependem diretamente da sua aceitação por todos os níveis da empresa.

Nas empresas onde o orçamento está sendo implantado, o sucesso dependerá de como o processo será conduzido, o tempo transcorrido e a prática orçamentária, sendo esperado que surjam muitos problemas no primeiro ano, de ordem técnica de valores, de motivação e de desempenho dos gestores setoriais, sendo necessário que cada um dos problemas sejam analisados, buscando-se eliminar ou minimizar nos próximos exercícios. No segundo ano, ainda surgirão dificuldades, porém em menor quantidade e provavelmente a partir do terceiro ano o orçamento deverá estar praticamente consolidado e será parte concreta da cultura na

empresa, estará então criada a cultura orçamentária e o sistema do orçamento será um dos grandes instrumentos de gestão do processo de gestão empresarial (PADOVEZE, 2012).

Hunt (2003, *apud* LOPES E BLASCHEK, 2005) destaca sete dificuldades relacionadas ao processo orçamentário existentes em algumas empresas:

1. Em relação à frequência e a oportunidade, o processo orçamentário tradicional normalmente não consegue acompanhar o dinâmico ambiente de negócios, cabendo aos gerentes serem hábeis em compreender e responder rapidamente aos impactos provocados pelas forças competitivas e pelas rápidas mudanças.
2. Considerando a flexibilidade, existe uma carência para se adequar às reorganizações, fusões, incorporações, essas mudanças precisam ser consideradas na operação dos sistemas.
3. Custos e esforços muito elevados na elaboração do orçamento.
4. A Controladoria fica muito envolvida no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento, que acaba se tornando proprietária do processo, ao invés de ser o facilitador.
5. Por não receber o devido *feedback* após elaborar projeções, os gerentes operacionais acabam vendo o processo apenas como um esforço da controladoria para organizar os dados de baixo para cima, considerando-o apenas como um pedido de informações da administração.
6. Uso de uma miscelânea de modelos e planilhas para elaborar previsões e orçamentos, surgindo assim imprecisões no momento de compilação desses dados, com dados que não se equivalem à soma das diversas partes.
7. Devido o processo ser complexo, há uma tendência em focar na criação de dados e gerenciamento do plano, havendo uma perda da percepção da importância da função financeira do orçamento.

De acordo com Frezatti (2005), outro problema a ser enfrentado é em relação à definição de metas muito altas ou muito baixas, metas desafiadoras, porém passíveis de serem atingidas são um desafio permanente e saudável para os gestores. Da mesma forma pode acontecer a superestimação dos custos ou subestimação de receitas, gerando uma reserva de orçamento, tornando a exigência por desempenho menos eficiente, há ainda a

pseudoparticipação, onde há apenas a adesão formal dos subordinados às metas, caracterizando a superficialidade.

Welsch (2011) chama a atenção para algumas implicações em termos de comportamento dos envolvidos no processo de implantação do orçamento, explica ser comum a haver resistência a mudanças, uma atitude muito influente, que está ligada a incertezas, falta de informação e falta de confiança na liderança. Em relação à pressão exercida por um processo de planejamento e controle, comumente indivíduos e grupos reagem de maneiras diversas, podendo ser positivas ou negativas, nesse sentido, há numerosas implicações sutis.

2.1.6 Definição dos responsáveis pelo orçamento

O processo de planejamento e controle em uma empresa necessita definir responsabilidades, geralmente por unidade de negócios, por departamento ou por centro de resultados, variando de empresa para empresa. Não sendo feito dessa forma é inviável exercer a cobrança de resultados (FREZZATI, 2009).

Para dar início ao processo orçamentário dentro de uma empresa, é importante definir os responsáveis por cada atividade a ser desenvolvida, geralmente a organização da empresa, para fins de elaboração e controle do orçamento geral é apresentada da seguinte forma (MANSUR, 2010):

a) Comitê do orçamento composto pela diretoria da empresa, fazendo papel de órgão máximo de planejamento, sendo responsável por estabelecer os princípios básicos e aprovar o orçamento;

b) Controladoria, sendo o principal responsável pelo desenvolvimento do orçamento, responsáveis por definir os procedimentos, montar os formulários, definir a matriz de responsabilidades e acompanhar o cronograma de acompanhamento do projeto. Tem o papel de assessorar o comitê de orçamento com as informações da contabilidade e trazer alternativas para as estratégias solicitadas, fica responsável pelo acompanhamento das atividades das outras áreas no desenvolvimento do orçamento, além de esclarecer dúvidas e realizar projeções conforme forem solicitadas.

Em relação ao comitê orçamentário, Padoveze e Taranto (2009) entendem que, de forma básica, deve ter como função, explicitar e orientar a introdução das metas e dos objetivos estratégicos no plano orçamentário, devendo fazer parte do comitê os principais

membros da diretoria executiva da organização e também o *controller*. De uma forma geral, as funções do comitê orçamentário são: Rever e definir o modelo de processo orçamentário, consolidar o cronograma, selecionar o cenário a ser utilizado, explicar os objetivos e as metas estratégicas, rever e definir os tipos de orçamento que serão utilizados, definir os conceitos de orçamento e definir as premissas gerais.

Lunkes (2009) afirma que não necessariamente os responsáveis pelo orçamento serão os gerentes de cada departamento na empresa, é possível também, definir responsáveis por contas contábeis, processos, atividades ou departamentos, sendo esse último utilizado na forma mais tradicional, portanto a responsabilidade não necessariamente precisa ser estabelecida por departamento, ela pode ser atribuída por atividade, processo, unidade de negócio ou através de uma conta contábil.

2.1.7 Ciclo orçamentário: Início e fim do processo orçamentário

De acordo com Boisvert (1999, *apud* LUNKES, 2009), o ciclo orçamentário consiste na forma como a empresa realiza o orçamento, levando em consideração sua própria cultura, variando de empresa para empresa, sendo que o tempo gasto na elaboração do orçamento, por exemplo, pode variar de dias a meses.

As empresas definem ações a serem tomadas com base em determinado ambiente. O que as diferenciam é o grau de intensidade e a antecipação de realização do processo decisório. Decidem por exemplo, no ano um quais produtos serão vendidos no ano dois, quais insumos serão necessários, se precisará contratar mais mão-de-obra e qual nível salarial será implementado, quais investimentos em ativos imobilizados que deverão ser feitos, entre outras decisões (FREZATTI, 2009).

Resumindo, antes de um período futuro é necessário selecionar e implementar as mais adequadas ações. Em algumas organizações, essa antecedência ocorre bem próximo à execução, em outras a antecedência é conseguida com um período maior de tempo. Dessa forma, sempre existe algum esforço de planejamento, mas varia da necessidade do nível de formalização que o processo de planejamento necessita em cada organização (FREZATTI, 2009).

No mesmo sentido, no entendimento de Padoveze e Taranto (2009) não há um momento ideal padrão para iniciar o orçamento, varia de empresa para empresa, dependendo

do tamanho da organização, atividade que ela exerce, se a empresa faz parte de um grupo corporativo e assim por diante.

Esses mesmos autores, Padoveze e Taranto (2009), relatam que comumente grupos corporativos multinacionais iniciam o processo orçamentário entre julho e agosto do ano antecedente ao exercício que está sendo orçado, alguns grupos começam ainda mais cedo, entre fevereiro e março, empresas que não possuem a estrutura de um grupo corporativo, podem iniciar o orçamento mais tarde, sendo que quanto mais próximo estiver do início do exercício a ser orçado, melhor serão as projeções, pois a incerteza dos dados vai reduzindo. De qualquer forma, todo o processo orçamentário deve estar concluído com pelo menos um mês de antecedência ao início do período orçado, de forma que todos os gestores tenham todos os dados orçados antes de começarem a realizar as atividades orçadas.

Em relação ao período orçado, Lunkes (2009) relata que o período de orçamento mais comumente utilizado pelas empresas no Brasil é de um ano, mas não necessariamente deve ser assim, podendo o orçamento ser preparado para qualquer período de tempo, devendo o mesmo ser capaz de traçar metas em condições normais, viabilizando estimativas realistas.

Nessa mesma linha de raciocínio, Horngren, Foster e Datar (1997, apud LUNKES, 2009) citam que corriqueiramente as empresas consideradas bem administradas possuem o seguinte ciclo orçamentário:

1. Planejamento do desempenho da empresa como um todo, assim como as respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles;
2. Estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
3. Análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas;
4. Replanejamento, levando em consideração o feedback e a mudança das condições.

2.1.8 Formas de conduzir o processo orçamentário

Padoveze e Taranto (2009) explicam duas abordagens básicas para conduzir o processo orçamentário, que são utilizadas de acordo com a cultura da empresa e o estilo de

gestão implantado, sendo que ambas devem ter como fundamento a efetiva participação dos gestores.

No primeiro modelo, quem faz a preparação das peças orçamentárias é a controladoria e depois da aprovação inicial do comitê orçamentário, as peças vão para validação dos gestores, que fazem as revisões e submetem novamente a controladoria, que faz um trabalho analítico. Por fim, o conjunto de peças orçamentárias volta ao comitê orçamentário, consolidando valores e metas, conforme o Quadro 5:

Quadro 5 – Primeiro modelo de processo orçamentário.

	Etapas	Área responsável
1	Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
2	Aprovação inicial	Comitê Orçamentário
3	Remessa aos responsáveis	Controladoria
4	Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
5	Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e comitê orçamentário
6	Ajuste das sugestões com base nas reorientações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
7	Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
8	Elaboração do orçamento geral e projeção das demonstrativos contábeis	Controladoria

Fonte: (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 19).

Já o segundo modelo é considerado mais participativo, pois nesse caso as peças orçamentárias são preparadas primeiramente pelos gestores, que em seguida, submete à controladoria, que analisa e retoma o processo junto ao comitê orçamentário, conforme o Quadro 6, a seguir:

Quadro 6 – Segundo modelo de processo orçamentário.

	Etapas	Área responsável
1	Preparação das peças orçamentárias	Todas as áreas responsável por peças orçamentárias
2	Revisão das peças recebidas	Controladoria
3	Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
4	Análise para aprovação	Controladoria e comitê orçamentário
5	Retorno das peças orçamentárias com as sugestões e determinações do comitê	Controladoria
6	Ajuste das sugestões e determinações do comitê	Controladoria e áreas responsáveis
7	Análise final para aprovação	Controladoria e comitê orçamentário
8	Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
9	Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria

Fonte: (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 19).

Em relação à organização do orçamento, Padoveze e Taranto (2009) consideram que o orçamento deve seguir os passos:

1. Cronograma de atividades referentes ao processo orçamentário;
2. Instalação do comitê orçamentário;
3. Definição do modelo de processo orçamentário;
4. Definição das premissas gerais orçamentárias;
5. Revisão e definição dos sistemas de apoio e de elaboração dos orçamentos;
6. Revisão e criação dos relatórios a serem utilizados no acompanhamento;
7. Revisão e definição das contas contábeis a serem utilizadas.

Para Frezzati (2009) o orçamento, considerando uma empresa no ramo industrial, deve ser elaborado de acordo com as seguintes etapas:

1. Princípios gerais de planejamento, diretrizes dos cenários, premissas e pré-planejamento;
2. Plano de marketing;
3. Plano de suprimentos, produção e estocagem (PSPE);
4. Plano de investimentos no ativo permanente;
5. Plano de recursos humanos;
6. Plano financeiro.

Para Frezzati (2009), quanto à participação nas definições estruturais, o orçamento pode ser desenvolvido como *top-down*, de cima para baixo, ou como *bottom-up*, fluindo de baixo para cima do organograma empresarial. Pode ser uma mistura também dessas duas abordagens, geralmente as empresas escolhem desenvolver o orçamento pela formatação *top-down* por ser mais rápida e prática.

2.1.9 Premissas orçamentárias

Padoveze e Taranto (2012) consideram como premissas orçamentárias, os dados de ordem geral e que tendem a afetar de forma direta ou indireta, toda a empresa, sendo que depois de assumidas devem ser rigorosamente respeitadas. Cabe à controladoria preparar o quadro de premissas, e posteriormente o quadro deve ser aprovado pelo comitê orçamentário.

O Quadro 7 possui alguns exemplos de premissas gerais para elaboração do orçamento:

Quadro 7 – Premissas orçamentárias gerais.

Programa de produção unidades/ano	200.000
Número de funcionários	4.500
Encargos sociais previstos – Média	92,0%
Horas extras máximas	2,0%
Aumento salarial - Data-Base	4,0%
Inflação anual	10,0%
Taxa de juros média – Aplicações financeiras	8,5%
Investimentos necessários	R\$ 1.600.000,00
Política de contas a receber	50 dias
Política de fornecedores	30 dias

Fonte: Padoveze e Taranto (2012, p. 212).

Para Frezatti (2009) as premissas devem ser definidas antes de iniciar o processo de orçamentação, devem também, de alguma forma, ser resultado de um consenso entre os gestores envolvidos no orçamento. O autor divide o conceito de premissa em três partes: (a) premissas operacionais, (b) de estruturação e (c) econômico-financeiras.

Na visão de Welsch (2011) as instruções e as diretrizes formais de planejamento devem ser transmitidas através da definição de premissas orçamentárias, sob a forma de instruções e diretrizes da alta administração, sendo um impulso para que o orçamento avance da fase de planejamento geral da empresa como um todo, para a criação de planos de resultados por cada área da empresa.

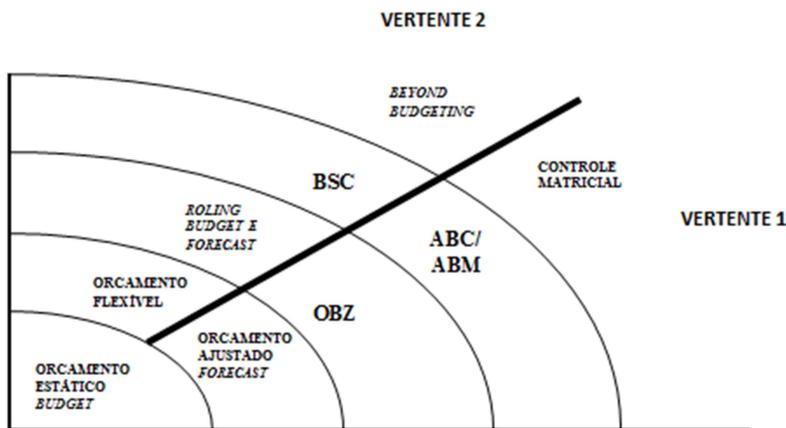
Em geral, pode-se perceber, ao estudar o ponto de vista dos autores em relação às premissas orçamentárias, que as premissas orçamentárias são dados quantitativos e qualitativos em comum acordo entre os envolvidos no orçamento, para dar início às atividades de orçamentação.

2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

Diante de sua elaboração e utilização, surgem questionamentos sobre as vantagens e desvantagens do orçamento, assim surgem também aprimoramentos de acordo com a realidade de cada empresa, criando-se então novos conceitos e modelos de orçamento. Nessa

evolução é possível perceber duas vertentes, uma que busca tornar o processo mais rígido e outra que buscar torna-lo mais simples e flexível, sendo que na primeira vertente o conceito mais moderno é o de controle matricial e na segunda vertente tem-se o *beyond budgeting* (PADOVEZE E TARANTO, 2009).

Figura 3 - Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamentos.



Fonte: (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 32).

A vertente que entende que o orçamento deve ser o grande instrumento de controle do processo de planejamento e de avaliação de desempenho parte do orçamento estático, aceita o conceito de orçamento ajustado, considera válido o conceito de orçamento base zero, tem afinidade com o conceito de custo e de gestão por atividades e admite o controle orçamentário matricial. Já a vertente que busca a flexibilização do orçamento, partindo da premissa de que o orçamento estático engessa demais a empresa, tem como primeira proposta a adoção do orçamento flexível, aceita a adoção do conceito de *rolling forecast*, é simpática à sugestão do *balanced scorecard* de utilizar indicadores não financeiros para a avaliação do desempenho e até admite a condição de orçamento como ferramenta pouco útil para o planejamento, ao concordar com os postulantes do *beyond budgeting*. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Existem variadas formas de realizar o orçamento, os autores supracitados defendem que deve ser escolhida a forma mais condizente com a empresa onde se pretender trabalhar o orçamento. Ou seja, não existe uma melhor forma, mas sim a forma que melhor se enquadra na realidade da empresa, em se tratando de cultura de planejamento, tempo de mercado, recursos financeiros, tamanho da organização, tempo disponível e etc.

2.2.1 Orçamento Estático ou Tradicional

Ao pesquisar sobre os tipos de orçamento, é possível encontrar denominações diferentes para a mesma modalidade de orçamento, isso acontece ao tratar do orçamento mais comum, que alguns autores denominam como orçamento estático, outros como orçamento perpétuo. Ainda existem os que costumam utilizar o termo em inglês *budget* (PADOVEZE, 2012). Para fins de unificação do termo, foi utilizada a denominação orçamento estático.

Ainda segundo Padoveze (2012), o orçamento estático é o mais comum dos tipos de orçamento. Consiste em elaborar as peças orçamentárias a partir da fixação de um determinado nível de atividade, e após isso não é autorizado realizar alterações nessas peças, o que causa uma grande perda de valor para os processos de acompanhamento, controle e análise das variações percebidas, assim como na utilização para projeções e simulações com as informações do orçamento.

Entretanto, o autor destaca que mesmo frente a essas desvantagens, muitas empresas, geralmente as multinacionais, optam por utilizar o orçamento estático devido a grande dificuldade na consolidação das peças advindas das diversas unidades espalhadas geograficamente em um único orçamento geral da organização, de fundamental importância para obter uma visão total de sua operação e resultados econômicos planejados, necessário para aprovação da diretoria máxima.

Nascimento e Reginato (2009) também entendem que o orçamento estático prejudica a avaliação de desempenho, considerando a existência de custos variáveis, de nada significa uma comparação de um custo real frente ao planejado se não forem levados em consideração os níveis de atividade. Por exemplo, em uma situação onde foi previsto o custo unitário de matéria prima em R\$ 80,00 e produção de 100 unidades, tem-se um custo total orçado de 8.000,00, digamos que o custo unitário real foi o mesmo do orçado, porém a quantidade produzida aumentou para 110 unidades, o custo real totalizou R\$ 8.800,00, na ótica do orçamento estático, o desempenho geral foi desfavorável, quando na verdade a variação foi nula, não foi levado em consideração que a produção foi maior.

2.2.2 Orçamento Flexível

De acordo com Padoveze (2012), o orçamento flexível é o tipo de orçamento onde não se adota um nível de atividade específico, em vez disso adota-se uma faixa de nível de atividade, por exemplo, ao invés de definir que a meta de vendas é de R\$ 100.000,00 como no

orçamento estático, é definido que as vendas podem variar entre um valor mínimo estipulado, R\$ 80.000,00, ou um máximo, R\$ 120.000,00.

O autor também destaca que é de primordial importância fazer a distinção entre os custos fixos e variáveis, pois os que são variáveis seguirão o nível de atividade, ao contrário dos fixos que não sofrem alteração e possuem o tratamento tradicional que é o de orçamento estático. Dessa forma, é possível ter o orçamento flexível quando os eventos possam ser mensurados de forma unitária, correspondentes aos dados variáveis.

Nascimento e Reginato (2009) colaboram com essa assertiva explicando que a partir dessa classificação é possível isolar os efeitos dos custos em função das diferentes quantidades trabalhadas.

Ainda segundo esses autores, esse tipo de orçamento facilita as simulações para vários cenários diferentes, sendo necessária apenas alteração ou inserção de variáveis quantitativas, citam ainda que para as empresas onde já se possui um sistema de custo padrão bem estruturado, construído com base no modelo de custeio variável, fica muito mais fácil trabalhar com o orçamento flexível.

2.2.3 Orçamento Histórico ou de Tendências

Esse modelo de orçamento é muito utilizado nas empresas e é conhecido pela utilização de valores ocorridos no passado como base para as projeções do período orçado. Partindo da ideia de que o ocorrido no passado deve-se a estrutura já em operação na organização e há uma grande possibilidade que esses valores possam ocorrer novamente (PADOVEZE E TARANTO, 2009).

De acordo com esses autores, os valores obtidos no passado são acrescidos de alguma premissa para atualização, podendo reduzi-los ou aumentá-los dentro do novo cenário. Apesar da praticidade, esse modelo de orçamentação deve ser evitado, pois erros do passado podem continuar ocorrendo e pelo fato de que muito embora a estrutura da empresa seja a mesma, as condições econômicas e de mercado podem ser outras. Os conceitos de orçamento base zero são justamente contrários à teoria do orçamento histórico, uma vez que um dos conceitos fundamentais do orçamento base zero é não usar como referência o histórico e as estruturas já existentes.

2.2.4 Orçamento Base Zero (OBZ)

Oposto ao orçamento de tendências, a ideia principal dessa forma de estruturação está em projetar sem utilizar dados do passado, evitando assim que o orçamento perpetue com possíveis ineficiências que ocorreram anteriormente (PADOVEZE, 2012).

Lunkes (2009) corrobora com essa afirmativa dizendo que o orçamento de base zero é oposto a visão comum do orçamento que se considera os dados do passado mais um reajuste. Dessa forma, o orçamento de base zero preocupa-se em projetar as peças como se a empresa fosse nascer naquele ano que está sendo projetado.

Reforçando essa linha de entendimento, Nascimento e Reginato (2009) argumentam que em uma visão extrema, o orçamento base zero incorpora o plano a partir de uma perspectiva da não existência de um passado, até mesmo da inexistência da própria empresa. Para facilitar o entendimento, é como se a empresa fosse iniciar suas atividades no exercício em que se está orçando, a partir do zero. Isso faz com que haja um repensar generalizado e aprofundado de todas as operações e estruturas utilizadas até o momento.

No orçamento de base zero, as atividades da empresa são rediscutidas para avaliar se realmente precisam continuar existindo. Diferente do orçamento de tendências, que analisaria as despesas realizadas no exercício anterior e com base nesses valores do passado faria a projeção, o que pode não ser benéfico se constatarmos que no exercício tomado como base houve um desperdício relevante de material de expediente, esse desperdício acabaria sendo orçado para o ano seguinte como um gasto necessário na conta de material de expediente, quando na verdade o melhor seria identificar as ineficiências, planejar como não ocorrer novamente e orçar um valor considerando que as ineficiências não se repetirão (PADOVEZE, 2012).

Não obstante, segundo Lunkes (2009) no OBZ os gestores necessitam justificar as apropriações dos recursos, analisando custo/benefício e a evolução dos acontecimentos, perfazendo as seguintes indagações “1. O que gastar? 2. Quanto gastar? 3. Como gastar? 4. Onde gastar? 5. Por que gastar?”.

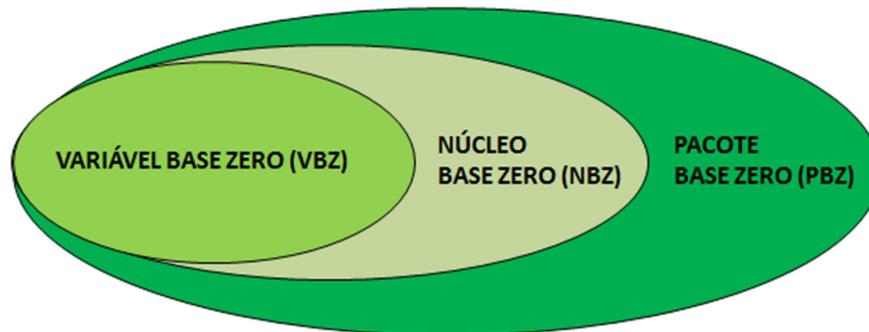
Nascimento e Reginato (2009) destacam como um dos benefícios advindos do orçamento base zero, a possibilidade de maior participação do pessoal que está subordinado até um menor nível organizacional, que geralmente não participa do processo orçamentário, o que é relevante, pois já foi reconhecido que boas ideias e propostas para melhorias nos processos advêm das pessoas que estão mais concentradas na execução das operações,

conhecem detalhadamente as dificuldades existentes assim como as possibilidades de melhoria.

Para Padoveze (2012) a questão fundamental permanente para o orçamento base zero é a seguinte: não é por que aconteceu que deverá acontecer.

Em se tratando dos conceitos fundamentais deste tipo de orçamento, Lunkes (2009) entende que pode ser classificado em três estruturas, o pacote de base zero (PBZ), o núcleo de base zero (NBZ) e a variável de base zero (VBZ). Pyhrr (1981, *apud* LUNKES, 2009) explica que a primeira consiste em um documento com informações descritivas a respeito da atividade, proporcionando assim subsídios para o gestor avaliar e priorizar essa atividade frente às demais que concorrem por recursos e também para decidir se vai aprova-la ou não, por exemplo, pacote obras, pacote pessoal, pacote tributos. O PBZ é subdividido em unidades menores denominadas NBZ e essa por sua vez pode ser agrupada por VBZ, de acordo com a figura 4:

Figura 4 - Relações entre pacote, núcleo e variável base zero.



Fonte: (LUNKES, 2009, p. 89).

A VBZ é o detalhe pormenorizado do gasto, no caso do pacote pessoal, exemplos de VBZ são 13º salário, salários, vale alimentação, vale transporte, plano de saúde, sendo que nesse caso poderá haver um NBZ para agrupar os três benefícios citados anteriormente.

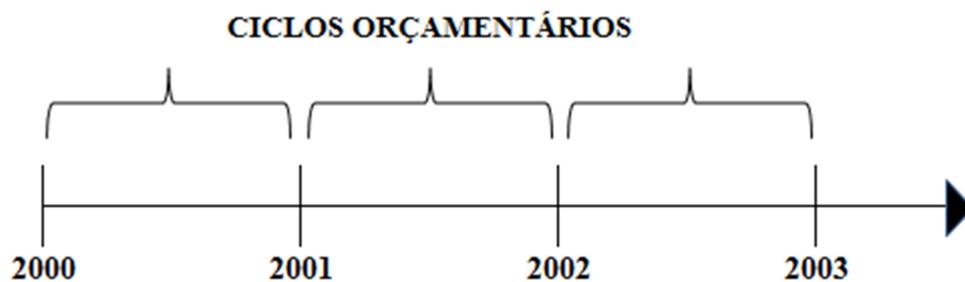
Ainda segundo Lunkes (2009), o OBZ apresenta uma série de vantagens, entre elas, destaca-se o maior nível de reflexão por parte dos gestores a respeito das operações com vista a buscar melhorias, fornece também informações detalhadas de itens necessários para atingir os fins almejados, costuma chamar a atenção frente aos desperdícios nos setores da organização, foco nas reais necessidades e dessa forma proporciona melhor acompanhamento das variações entre o planejado e o realizado. Porém, apresenta a desvantagem de ser muito

oneroso e burocrático, sendo necessário um dispêndio de tempo muito maior na elaboração do mesmo em comparação aos orçamentos tradicionais.

2.2.5 Orçamento Contínuo

De acordo com Lunkes (2009), existem situações onde o ciclo orçamentário tradicional, comumente correspondente a um ano, não é adequado, muitas vezes esse intervalo de tempo é muito longo para realizar o planejamento, especialmente para empresas que estão em mercados como o da tecnologia, onde as mudanças ocorrem rapidamente e produtos podem ter o ciclo de vida muito pequeno.

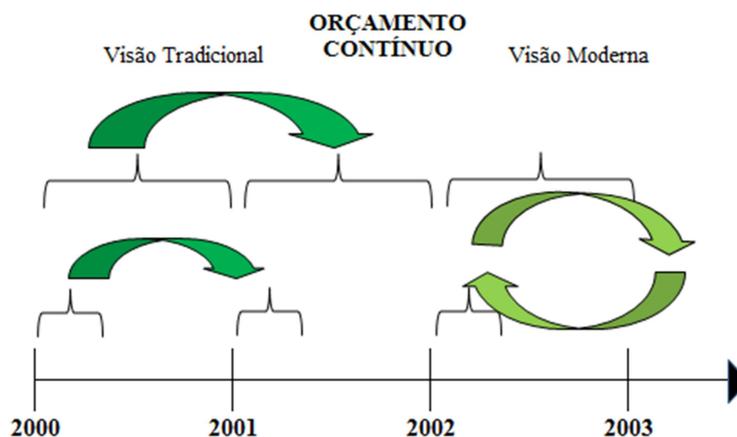
Figura 5 - Ciclos do orçamento empresarial tradicional.



Fonte (LUNKES, 2009, p. 74).

Em um contexto moderno, inúmeras empresas atualizam periodicamente o orçamento, acrescentando no fim de cada ciclo um novo período, podendo ser de um mês, um trimestre, ou semestre. Caracterizando o orçamento contínuo através da atualização de períodos menores de tempo, variando conforme necessidade da empresa, ao contrário do contexto tradicional, onde o orçamento é atualizado a cada doze meses (LUNKES, 2009, p 75).

Figura 6 - Ciclos do orçamento contínuo.



Fonte (LUNKES, 2009, p. 75).

Na visão de Welch (1988, *apud* PADOVEZE E TARANTO, 2009), o orçamento contínuo é usado geralmente quando se entende que planos mais realistas podem ser feitos para períodos menores e quando é desejável ou necessário refazer projeções sistematicamente devido as circunstâncias.

Pyhrr (1981, *apud* NASCIMENTO; REGINATO, 2009) expõe uma grande preocupação em relação ao orçamento de tendências, pois essa conceituação traz consigo um grande problema que é entender como única e necessária uma situação que já fora estabelecida. Ao invés de se preocupar com a validade dos gastos passados e rediscuti-los, preocupa-se mais em justificar os gastos futuros. Impede ainda que os gestores exercitam sua capacidade estratégica de repensar outras metodologias e formas operacionais além das que são atualmente desenvolvidas.

Os autores Padoveze e Taranto (2009) afirmam que o orçamento contínuo é aplicado em dois tipos de modelo de processo orçamentário: *rolling budget* e o *rolling forecast*, sendo duas maneiras de deixar o orçamento mais flexível. O conceito consiste na elaboração do orçamento para um determinado período, geralmente doze meses, posterior a isso, conforme o tempo passa, um mês ou três meses, são adicionadas novas projeções, sempre mantendo um horizonte de visão inicial, doze meses.

Padoveze e Taranto (2009) ressaltam também algumas desvantagens desse método orçamentário, dispende-se muito tempo pela organização para sua operacionalização e devido às constantes reprojeções, o mesmo acaba descaracterizando o processo orçamentário tradicional. Uma vez que são feitos ajustes periódicos no orçamento base, de certa forma perde-se o sentido da análise das variações, sendo válido como processo contínuo de planejamento, mas não faz com que os gestores se comprometam ao orçamento, já que torna desnecessária a análise das variações.

2.2.6 Orçamento Matricial

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), o controle matricial propõe um detalhamento maior dos gastos, definindo metas de redução específicas para cada gestor, estas metas, devem estar de acordo com o desempenho dos próprios gerentes e com as melhores práticas, trazendo um processo eficaz de gestão dos gastos.

Destarte, para compreender do que se trata o controle matricial, é preciso conhecer três definições onde ele é apoiado. Sendo a primeira denominada de “variável de análise” que consiste em uma conta contábil ou conjunto de contas contábeis que possuem relação uma com a outra, como os encargos da folha. A segunda definição está relacionada aos “pacotes”, que são conjuntos de variáveis de análise condizentes ao mesmo tema, um exemplo é o pacote despesas de pessoal, por fim temos a “entidade” que costumeiramente é um centro de custos ou uma unidade da empresa, para cada entidade define-se um dono e um gestor.

No controle matricial, é realizado o cruzamento de pacotes e entidades em uma matriz. Por exemplo, as despesas com cursos do departamento de suprimentos (o dono) são controladas pelo gestor de despesas com cursos da organização (o gestor), fazendo com que haja um maior controle e redução de gastos.

Padoveze e Taranto (2009) esclarecem que o modelo tradicional de controle orçamentário responsabiliza apenas os gestores de coluna, que são responsáveis pela gestão de todas as contas contábeis de receitas e despesas de sua área. No modelo de gerenciamento matricial, além do gerenciamento de coluna, há um gerenciamento de cada linha, independentemente da responsabilidade primária atribuída a cada gestor de coluna. A Figura 7 exemplifica o controle matricial:

Figura 7 – Gerenciamento matricial das despesas.

	Gestores de colunas			Total
	Depto 1	Depto 2	Depto N	
Despesas (\$)				
Salários e encargos	1.000	2.000	3.000	6.000
Materiais indiretos				
Manutenção	1.000	2.000	3.000	6.000
Expediente	1.000	2.000	3.000	6.000
Despesas gerais				
Energia elétrica	1.000	2.000	3.000	6.000
Viagens	1.000	2.000	3.000	6.000
Serviços de limpeza	1.000	2.000	3.000	6.000
Etc	1.000	2.000	3.000	6.000
Depreciações				
Diretas	1.000	2.000	3.000	6.000
Indiretas	1.000	2.000	3.000	6.000
Total geral	9.000	18.000	27.000	54.000

Gestores de linhas

2.2.7 *Beyond Budgeting*

Insatisfeitos com a aplicação do orçamento tradicional nas empresas, comumente caracterizado como um instrumento rígido, um grupo de executivos de empresas multinacionais iniciaram reuniões em 1997 com o objetivo de obter respostas a essas insatisfações, realizaram uma pesquisa em um grupo diversificado de empresas, em se tratando de setores econômicos e de nacionalidades, baseando-se nas seguintes questões: a) existe alguma alternativa para o orçamento? b) há algum modelo gerencial? c) o que se pode aprender com a implantação? O desenrolar dessas reuniões criou a abordagem conhecida como *beyond budgeting*, onde se propõe a não utilização do orçamento em sua forma tradicional dentro do processo de gestão (HOPE E FRASER, 2003, *apud* FREZATTI, 2005).

Formalmente, o *beyond budgeting*, em tradução livre “além do orçamento”, teve seu início em janeiro de 1998, a partir da formação do BBRT (Beyond Budgeting Round Table) na Inglaterra com o objetivo de formatar um modelo de gestão independente da utilização de orçamentos (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Ainda segundo Padoveze e Taranto (2009), as críticas trazidas pelos postulantes do *beyond budgeting* ao orçamento tradicional são:

- a) Definição de objetivos muito baixos, há um desejo de alcançar objetivos desafiantes e que sejam factíveis;
- b) Definição de custos superestimados ou receitas subestimadas, acarretando a criação de reservas orçamentárias que por sua vez tornam as demandas de desempenho menos objetivas;
- c) Falsa participação dos colaboradores, que na verdade apenas aceitam de maneira formal os objetivos estabelecidos.

De acordo com Frezatti (2005), a abordagem do *beyond budgeting* não exige um processo anual de negociação para criar uma meta fixa, sendo necessário maior confiança entre os participantes, com foco nas relações entre executivos e a gerência da organização. No quadro a seguir, Hope e Fraser (2003, *apud* FREZZATI, 2005) demonstram alguns elementos de gestão, de maneira comparativa entre o orçamento tradicional e o *beyond budgeting*:

Quadro 8 – Comparativo de elementos na gestão de empresa.

Descrição	Orçamento tradicional	Beyond Budgeting
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado benchmarking, preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.
Premiações e bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de qualquer ação pode ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por nível superior.	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigência de clientes.
Controles	O desenvolvimento deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> demandado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: Hope e Fraser (2003, *apud* FREZZATI, 2005, p. 30).

O *beyond budgeting* possui alguns princípios básicos, listados por Padoveze e Taranto (2009, p. 83) da seguinte forma:

Governança: utilizar, como base para ação, não planos e relatórios de missão, mas sim fronteiras e valores claramente definidos.

Responsabilidade pelo desempenho: fazer com que os gestores se responsabilizem por resultados competitivos, e não pelo cumprimento de seus orçamentos.

Delegação: dar aos funcionários liberdade para agir, não os controlando e os constringendo.

Estrutura: organizar a empresa em torno de processos, e não em cima de funções e departamentos.

Coordenação: coordenar as interações dos processos da empresa por meio de planejamento de sistemas de informações que fluam com rapidez, não detalhando ações com base em orçamentos.

Liderança: desafiar e treinar os funcionários, em vez de comandá-los e controlá-los.

Atribuição de metas: oferecer metas competitivas, e não orçamentos.

Processo estratégico: fazer do processo de formulação da estratégia um ato contínuo e compartilhado, e não um evento anual que ocorre de cima para baixo.

Administração antecipatória: utilizar sistemas de antecipação para a administração da estratégia, e não para fazer correções de curto prazo.

Administração dos recursos: disponibilizar recursos para as operações quando requeridos e a um custo justo, não os alocando arbitrariamente a partir da cúpula administrativa.

Mensuração e controle: utilizar alguns poucos indicadores-chave de desempenho para controlar os negócios, e não um detalhado conjunto de relatórios de variação.

Motivação e recompensas: estruturar as recompensas com base no desempenho competitivo da empresa e da unidade específica do gestor, e não em metas predeterminadas.

2.3 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Sanvicente e Santos (2006) destacam a importância do controle orçamentário para o processo de gestão, ao mesmo tempo em que o orçamento é uma rica atividade de planejamento, é também uma importante tarefa de controle, necessárias na mesma proporção. Uma vez que não faz sentido em se ter planejamento sem ter o posterior controle, assim como o contrário.

Nesse sentido, para que o processo orçamentário seja efetivo se faz necessário ter um acompanhamento posterior ao planejamento, de forma periódica Comparando o que foi planejado com os fatos reais, por meio da verificação das variações ocorridas podemos realizar várias análises, identificando se as distorções foram decorrentes de preços, quantidades, eficiência, entre outros motivos (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Ainda de acordo com esses autores, é possível listar três objetivos principais do controle orçamentário: (1) identificar e analisar as variações entre o orçado e o realizado (2) corrigir erros detectados (3) ajustar o plano orçamentário, caso for realmente necessário para garantir bons resultados e eficácia empresarial.

Para avaliar as variações, é necessário ter um sistema através do qual, regularmente, são geradas informações que consistam em uma comparação entre os valores planejados e os realmente atingidos, dessa comparação, surgirão as diferenças entre os dois valores, que devem ser avaliadas no sentido de: (a) verificar se dada variação é importante, (b) se for considerada importante, identificar as causas, (c) caso as causas sejam controláveis, se tomem as providências necessárias, no caso de variação desfavorável, não aconteça novamente, ou, caso sejam favoráveis, propicie o reaproveitamento futuro dos benefícios gerados por essa variação (SANVICENTE E SANTOS, 2006).

Em relação ao que deve ser avaliado perante as variações orçamentárias, Crepaldi (2012) lista alguns pontos que devem ser levados em consideração pela equipe orçamentária: (a) deve ser observada a relevância da variação; (b) checagem de possível ocorrência de erros

nas bases de informações reais e orçadas, (c) verificar se a variação deve-se a uma decisão, por exemplo, um projeto publicitário especial e não previamente orçado, (d) verificar se a variação se deve a fatores não controláveis, por exemplo, inflação; (e) verificar as variações decorrentes de causas desconhecidas, sendo estas, motivo central de preocupação e que necessitam de cuidado especial, são as variações que normalmente requerem medidas corretivas.

Cada gestor é responsável por realizar o controle orçamentário de sua área. Cabe ao setor de Controladoria, ao mesmo tempo, monitorar e apoiar os gestores nessa tarefa, não somente isso, a Controladoria também tem papel fundamental na gestão do processo de controle orçamentário da empresa como um todo, podendo ainda, sugerir ações corretivas mediante análise das variações orçamentárias, tanto para os gestores individuais, como para a empresa como um todo. O conceito de controle realizado pela Controladoria tem por objetivo aperfeiçoar resultados, apoiar aos gestores, corrigir rumos, ajustes de planos etc., não deve haver um conceito de controle punitivo, postura que enfraquece a atuação do *controller* (PADOVEZE, 2012).

Em relação ao relatório a ser utilizado para o controle orçamentário, Padoveze (2012) entende que o mesmo deva compreender os seguintes itens: (a) os valores orçados para o mês em pauta, (b) os valores reais contabilizados no mês, (c) a variação do mês entre o real e o orçado, (d) os valores orçados acumulados até o mês em pauta, (e) os valores reais acumulados contabilizados até o mês, (f) a variação acumulada entre o real e o orçado até o mês. Podendo ser complementado com as informações a seguir: (g) variação percentual do mês, (h) variação percentual até o mês, (i) total do orçamento do ano (budget), (j) soma dos dados reais até o mês mais o orçamento restante do ano (*forecast*). Conforme o Quadro 9:

Quadro 9 – Modelo de relatório de controle orçamentário.

Discriminação	Do mês (R\$)				Até o mês (R\$)				Até o mês (R\$)		
	Real	Orçado	Variação	%	Real	Orçado	Variação	%	Real + Orçado	Orçado	%
Receita											
Despesa											
Centro de custo											

Fonte: (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 198).

3. METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos, ou seja, a maneira pela qual se conduz o trabalho, a pesquisa aqui desenvolvida enquadra-se tipologicamente como um estudo de caso, pois está concentrada na análise de um único caso, o da empresa objeto de pesquisa, conforme argumenta Gil (1999, p.73 *apud* BEUREN, p. 84, 2003):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos considerados.

Quanto aos objetivos, o presente trabalho enquadra-se como pesquisa descritiva, pois buscou descrever e interpretar o processo de implantação do orçamento na empresa objeto de pesquisa, identificando, relatando, registrando, classificando suas variáveis (BEUREN, 2003).

Em relação ao tipo de abordagem, o presente estudo pode ser considerado como uma pesquisa qualitativa, pois descreve a complexidade do trabalho de implantação do orçamento em uma empresa do setor de urbanismo, compreende e classifica processos dinâmicos vividos pelos membros da organização objeto de pesquisa (BEUREN, 2003).

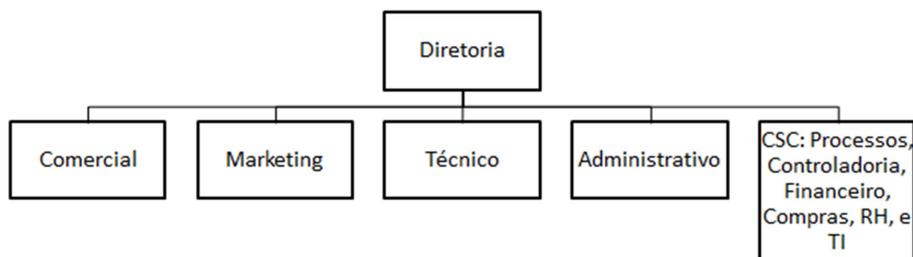
A coleta de informações foi realizada através de relatórios fornecidos pela empresa, assim como a participação ativa do autor no desenvolvimento do orçamento na empresa.

3.1 OBJETO DE ESTUDO

O objeto do presente estudo é uma empresa que atua no mercado de loteamentos urbanos na região da Grande Dourados, sua sede está localizada na cidade de Dourados, interior de Mato Grosso do Sul. A empresa possui em seu portfólio, produtos variados, como empreendimentos populares com terrenos a partir de 200 m² e empreendimentos considerados de alto padrão, com fechamento perimetral e área de lazer, atendendo a uma demanda de públicos diversificados.

Em relação à estrutura organizacional, a empresa está subdividida conforme Figura 8:

Figura 8 – Organograma da empresa estudada.



Fonte: dados da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O desenvolvimento do presente capítulo se inicia com a descrição do processo de implantação do orçamento realizado na empresa e considerando o referencial teórico montado e o processo descrito, são identificados pontos de dificuldades levantados por esse estudo.

4.1 IMPLANTAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A empresa foi incentivada a introduzir o processo orçamentário após consultoria recebida em 2013, onde foi implantado o planejamento estratégico, resultando no apontamento da necessidade de haver um processo formal de planejamento e controle no curto e médio prazo. Dentre os motivos apontados pela empresa para decidir implantar o orçamento, destacam-se:

1. Formalização de objetivos e metas, alinhando gestores e diretoria quanto aos resultados esperados;
2. Meio de avaliação do desempenho dos setores e da empresa como um todo;
3. Meio de autorização;
4. Obtenção de dados para analisar fluxos financeiros;
5. Meio de motivação, fonte de dados para remuneração variável, reconhecendo esforços individuais e de grupos;
6. Quantificação dos resultados oriundos do planejamento estratégico no curso prazo; e
7. Fonte de dados para realizar apropriação imobiliária.

Uma vez definido pela diretoria a decisão de iniciar o processo de implantação do orçamento, foi designada ao setor de Controladoria a responsabilidade de implantá-lo e contratou-se uma consultoria especializada. Dessa forma, para iniciar a implantação do orçamento, foi criado, pelo setor de Controladoria, um plano de ação que consistia nas seguintes etapas:

1. Mobilização das pessoas - definição das responsabilidades e a criação do comitê orçamentário;
2. Elaboração do cronograma de atividades e desenho do ciclo orçamentário;

3. Definição dos conceitos de orçamento a serem utilizados;
4. Definição das peças orçamentárias a serem utilizadas;
5. Elaboração do orçamento;
6. Apresentação e aprovação do orçamento;
7. Controle orçamentário.

4.1.1 Definição das responsabilidades e criação do comitê orçamentário

Para formalizar o início do processo de implantação do orçamento, foi realizada uma reunião com participação da diretoria, gestores das áreas, equipe da controladoria e o consultor contratado, que por sua vez, explicou os motivos que levaram a empresa a optar pela implantação do orçamento.

Na sequência, foi estabelecido o comitê orçamentário, composto pelos membros da diretoria e o *controller* da empresa, cabendo ao comitê as funções de: (a) definir os princípios do orçamento; (b) orientar sobre as metas; (c) mediar conflitos de ideias; e (d) aprovar o orçamento.

Para a Controladoria foram definidas as seguintes responsabilidades: (a) acompanhar o cronograma de ações; (b) criar as peças orçamentárias; (c) gerenciar a implantação do orçamento; (d) mapear os processos; (e) apoio ao comitê orçamentário e gestores das áreas; (f) compilar os dados orçados e realizados; e (g) distribuir os relatórios e coletar dados dos gestores.

Já para os gestores, foram definidas as responsabilidades de: (a) realizar as previsões orçamentárias de suas respectivas áreas; (b) analisar as variações; e, (c) propor mudanças no sentido de corrigir possíveis desvios das metas orçamentárias.

4.1.2 Conceito de orçamento escolhido

Frente às diversas abordagens possíveis, a empresa optou pelo orçamento estático, com o objetivo de simplificar o processo, pelo menos na fase de implantação, pois os gestores não possuíam experiência e a empresa não tinha cultura orçamentária. Para reduzir o tempo e esforço gasto na orçamentação foi utilizada a base histórica como parâmetro para a maioria

das contas, com alguns ajustes pertinentes, como volume de vendas, preços, níveis de investimento em treinamento e etc.

Quanto a forma de condução, foi preterido realizá-la de cima para baixo, ou seja, as peças foram preparadas primeiramente para Controladoria, com avaliação do comitê orçamentário e depois remetidas aos setores, embora essa abordagem seja menos participativa, costuma ser mais rápida.

Em se tratando dos dados orçados, utilizou-se em sua maior parte, de valores monetários, possuindo também dados não monetários: unidades em estoque e os índices percentuais de inadimplência.

Em relação ao orçamento dos valores monetários, para simplificar o processo de planejamento e controle, optou-se por realizar o orçamento apenas no viés do regime de caixa, ou seja, entradas e saídas financeiras, não realizando projeções pelo regime de competência.

4.1.3 Peças orçamentárias

Foram criadas três peças orçamentárias, através de planilhas no programa Excel, sendo a primeira para receber as projeções dos gestores, a segunda, semelhante a primeira, foi criada para receber os valores realizados e a terceira peça para comparar os valores orçados frente aos realizados.

Dessa forma, em uma planilha única, foram contemplados os orçamentos de vendas, estoques, receitas e despesas financeiras, despesas operacionais, comerciais, administrativas, custos com obras, investimentos, aportes e retidas de capital e o fluxo de caixa.

Para trabalhar os dados de cada empreendimento e para visualizar o consolidado, abriu-se uma pasta de trabalho com as três peças orçamentárias, para cada um deles. O Quadro 10 apresenta o modelo consolidado para preenchimento do orçamento e o Quadro 11 trata-se do modelo utilizado para realizar as projeções orçamentárias de cada empreendimento.

Quadro 10 – Modelo de relatório consolidado para preenchimento das projeções.

Orçamento consolidado	jan/15	fev/15	...	total 2015
1 - VENDAS EM UNIDADES				
2 - ESTOQUE EM UNIDADES				
3 - VGV				
4 - INADIMPLÊNCIA (>60 dias)				
5 - RECEITAS				
5.1 - RECEBIMENTO DE VENDAS E OUTRAS RECEITAS				
5.2 - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES				
6 - SAÍDAS				
6.1 - IMPOSTOS				
6.2 - DESPESAS COM PESSOAL - ADM/COM				
6.2.1 - DESPESAS COM PESSOAL - FIXAS				
6.2.2 - DESPESAS COM PESSOAL - VARIÁVEIS				
6.3 - DESPESAS DE VENDAS				
6.4 - MARKETING				
6.5 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS				
6.5.1 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS - FIXAS				
6.5.2 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS - VARIÁVEIS				
6.6 - OBRAS				
RESULTADO CONSOLIDADO				
7 - INVESTIMENTOS				
8 - DISTRIBUIÇÕES DE CAPITAL				
9 - DISPONIBILIDADE FINANCEIRA				
9.1 - SALDO INICIAL				
9.2 - MOVIMENTAÇÃO				
9.3 - SALDO FINAL				

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 11 - Modelo de relatório para preenchimento das projeções dos empreendimentos.

Orçamento Empreendimento x	jan/15	fev/15	...	total 2015
1 - ESTOQUE DE UNIDADES				
ESTOQUE INICIAL				
QTD DE LOTES VENDIDOS				
QTD DE LOTES DEVOLVIDOS				
ESTOQUE FINAL				
QTD DE LOTES VENDIDOS - ACUMULADO				
2 - VGV				
VENDAS				
DEVOLUÇÕES				
VGX ACUMULADO				
3 - INADIMPLÊNCIA (> 60 DIAS)				
SALDO INICIAL				
MOVIMENTAÇÃO				
SALDO FINAL				
ÍNDICE DE INADIMPLÊNCIA				
4 - ENTRADAS				
4.1 - RECBTO DE VENDAS/SERVIÇOS				
RECEBIMENTO DE VENDAS				
OUTROS RECEBIMENTOS				
4.2 - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES				
5 - SAÍDAS				
5.1 - IMPOSTOS				
5.2 - DESPESAS COM VENDAS				
5.3 - MARKETING				
5.4 - DESPESAS COM PESSOAL				
5.5 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS				
5.5.1 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS FIXAS				
5.5.2 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS VARIÁVEIS				
5.6 - OBRAS				
PROJETOS				
TERRAPLANAGEM				
DRENAGEM				
REDE DE ESGOTO				
REDE DE AGUA				
REDE DE ENERGIA ELETRICA				
PAVIMENTAÇÃO ASFALTICA				
MURO DE FECHAMENTO PERIMETRAL				
CALÇADAS/GRAMA				
EDIFICACOES CIVIS				
CUSTO COM PESSOAL				
OUTROS CUSTOS COMUNS				
5.7 - CUSTO COM A ÁREA				
CUSTO DA ÁREA UTILIZADA E OUTROS INICIAIS				
RESULTADO GERAL DO EMPREENDIMENTO				
6 - INVESTIMENTOS				
MOVEIS E EQUIPAMENTOS				
VEICULOS				
7 - APORTES E DISTRIBUIÇÕES				
8 - FLUXO DE CAIXA				
SALDO INICIAL				
MOVIMENTAÇÃO				
SALDO FINAL				

Fonte: dados da pesquisa.

4.1.4 Período orçamentário

Para acompanhamento das metas orçamentárias, utilizou-se como base o período de doze meses, correspondentes ao ano fiscal, com exceção do setor técnico, que ficou responsável por orçar as obras do seu início ao final, que neste caso, ultrapassa o período de doze meses.

O orçamento de obras realizado pelo setor técnico, feito de forma integral (do início ao fim de cada obra) foi utilizado também pela Controladoria para realizar a apropriação imobiliária dos estoques na contabilidade.

4.1.5 Desenho do Ciclo Orçamentário

Na empresa estudada, o ciclo orçamentário foi planejado para iniciar com a preparação das peças orçamentárias a serem remetidas pela Controladoria aos gestores setoriais até final do mês de agosto do ano anterior ao ano a ser orçado.

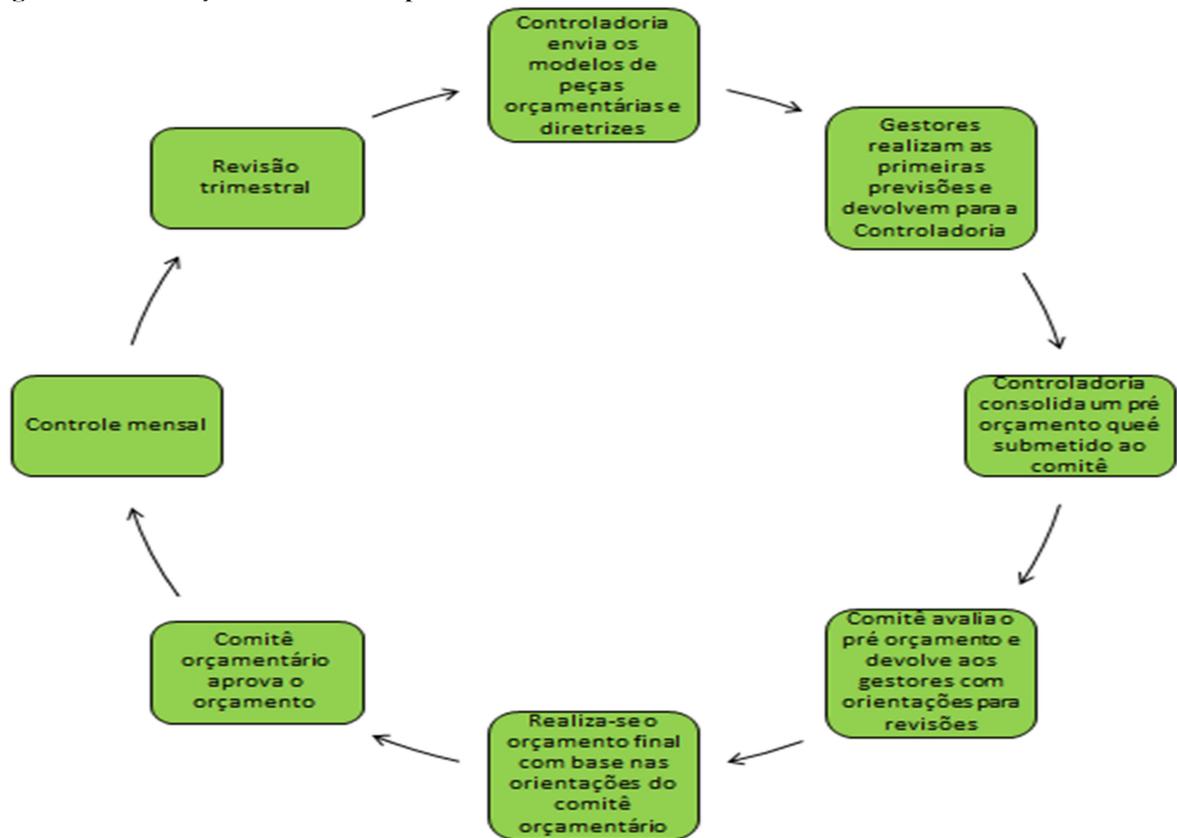
Em sequencia, com as peças orçamentárias em mãos, os gestores começam a realizar primeiramente as previsões de vendas, servindo como fator limitante para as demais previsões e devem remeter para a Controladoria, as peças orçamentárias preenchidas com as previsões orçamentárias, no prazo máximo de trinta dias.

Com as peças orçamentárias preenchidas pelos gestores, a Controladoria monta o pré-orçamento, que é submetido ao comitê orçamentário para avaliação e sugestões de ajustes até o dia quinze de outubro. Com o pré-orçamento avaliado e comentado pelo comitê orçamentário e com as solicitações de ajustes, cabe aos gestores realizar a versão final até o final de outubro, que nessa oportunidade é aprovado ou não pelo comitê orçamentário.

Em relação ao controle orçamentário, optou-se por realizar um acompanhamento mensal, onde a Controladoria prepara os comparativos entre orçado e o realizado, submete aos gestores o relatório comparativo até o quinto dia útil do mês subsequente ao analisado, e os gestores por sua vez, possuem o prazo de até o décimo dia útil do mês subsequente ao analisado para enviar suas análises, explicações e sugestões de ajustes.

No que concerne às revisões orçamentárias, sem eliminar o orçamento original, realiza-se trimestralmente um *forecast*, pois com o tempo, pode acontecer de não fazer mais sentido pautar metas de acordo com o plano original.

Figura 9 - Ciclo orçamentário na empresa x.



Fonte: dados da pesquisa.

4.1.6 Controle Orçamentário

Como demonstrado no desenho do ciclo orçamentário (Figura 9), mensalmente os resultados alcançados são comparados com os valores previstos no orçamento, para isso foi criado um relatório de controle orçamentário correspondente a cada peça orçamentária, dessa forma contempla uma visão comparativa dos resultados de cada loteamento e também uma visão dos resultados consolidados.

Conforme sugerido por Padoveze e Taranto (2009) o relatório contempla uma comparação específica dos resultados do mês em pauta e também uma comparação dos resultados acumulados do ano em percurso, ou seja, acumulado de janeiro até o mês em que está sendo analisado, por fim, é feito a seguir, temos o modelo de relatório desenvolvido.

O relatório possui também uma análise percentual que verifica o quanto já foi utilizado da verba disponibilizada para cada conta e o quanto já foi atingido das metas de vendas, o Quadro 12 traz um modelo do relatório de controle orçamentário utilizado na empresa.

Quadro 12 – Modelo de relatório orçamento x realizado.

Orçado x Realizado Mês x/2015	DO MÊS				ATÉ O MÊS				ORÇAMENTO 2015	
	Orçado	Real	Variação	%	Orçado	Real	Variação	%	Orçado	%
1 - ENTRADAS										
RECEITA COM SERV ADMINISTRATIVOS										
RECEITA C/ ADM DE CONDOMINIOS										
RECEITA DE VENDAS										
RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA										
2 - SAÍDAS										
2.1 - IMPOSTOS										
ISSQN										
PIS/COFINS/IRPJ/CSLL SOBRE VENDAS/SERVIÇOS										
2.2 - MARKETING										
MARKETING - GERAL/INSTITUCIONAL										
2.3 - DESPESAS COM PESSOAL										
2.3.1 - DESPESAS COM PESSOAL - FIXAS										
2.3.2 - DESPESAS COM PESSOAL - VARIÁVEIS										
2.4 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS										
2.4.1 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS - FIXAS										
2.4.2 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS - VARIÁVEIS										
RESULTADO										
3 - BANCO DE ÁREAS										
4 - OUTROS INVESTIMENTOS										
5 - GASTOS COM CSC										
6 - RESULTADO DE EMPREENDIMENTOS										
7 - APORTES/RETIRADAS/EMPRÉSTIMOS										
8 - FLUXO DE CAIXA										
SALDO INICIAL										
MOVIMENTAÇÃO										
SALDO FINAL										
9 - CONFERÊNCIA ENTRE SISTEMA E PLANILHA										

Fonte: dados da pesquisa.

4.2 DIFICULDADES PERCEBIDAS NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

Conforme pontuado por Padoveze (2012) e por Junior, Silva e Oliveira (2010) na revisão teórica desse trabalho, o envolvimento integral dos gestores e da diretoria no processo de implantação do orçamento é um dos fatores determinantes para o sucesso da mesma, sendo necessário se fazer entender da importância dessa ferramenta para a empresa e alinhar exatamente o que se espera de cada integrante do processo.

Durante a implantação do orçamento na empresa pesquisada, percebeu-se pouco envolvimento dos gestores setoriais, o que pode ter sido motivado pela falta de cultura orçamentária, resistência a mudanças e por três outros erros no processo de implantação: (1) falta de treinamento dos gestores, (2) desalinhamento quanto aos objetivos e importância do orçamento no processo de gestão e (3) não definição das premissas orçamentárias.

O pouco envolvimento dos gestores ao processo orçamentário resultou em atraso no cronograma de atividades, tornando o processo com menor qualidade, pois conforme os prazos chegavam perto do fim, havia um movimento para finalizar as atividades a “toque de caixa”.

De acordo com Padoveze (2012), a cultura orçamentária geralmente passa a fazer parte da cultura empresarial a partir do terceiro ano após a implantação do orçamento, onde os gestores, colaboradores e diretoria já estarão mais acostumados com a ferramenta gerencial, dessa forma, essa foi uma dificuldade encontrada também na implantação do orçamento na empresa estudada e espera-se que com o passar do tempo, seja superada.

A falta de treinamento dos gestores foi um erro de implantação que interferiu negativamente e de forma abrangente o andamento dos trabalhos realizados, pois além de gerar insegurança aos gestores, gerando um consumo maior de tempo para realização das tarefas, comprometeu a qualidade dos dados orçados.

Não ter realizado uma reunião entre os envolvidos com o orçamento, para definir e pautar exatamente quais seriam os principais objetivos da utilização do orçamento no processo administrativo, possivelmente interferiu no grau de envolvimento dos gestores setoriais e equipes dentro do processo orçamentário, Junior, Silva e Oliveira (2010) consideram a clara definição dos objetivos e os padrões de desempenho, como um dos fatores fundamentais para o sucesso da implantação do orçamento.

Quanto à realização prévia de premissas, atividade que não foi realizada pela empresa, tornou o trabalho de orçamentação ainda mais difícil para os gestores setoriais, pois não tinham um embasamento para realizar suas projeções, cabendo a eles, propor orçamentos de acordo com suas crenças quanto ao ideal esperado pela organização.

Do ponto de vista estrutural, a implantação enfrentou dificuldades relacionadas aos históricos contábeis existentes, pois, como a empresa é nova no mercado e está estruturando seus processos contábeis, esses dados não estavam bem classificados e conciliados, o que dificultou realizar as projeções com base histórica.

Conforme apontado por Padoveze (2012), os conflitos de opiniões tendem a ser um percalço na implantação do orçamento se não forem bem administrados. Na empresa pesquisada não foi diferente, houve várias divergências de opiniões, em geral, os assuntos mais polêmicos envolviam: rateios, detalhamento das contas, atribuição de responsabilidades, prazos estabelecidos e regimes de orçamentação. Essas divergências muitas vezes não eram

tratadas ou ao menos comunicadas ao comitê orçamentário, gerando retrabalhos no processo de orçamentação.

Lunkes (2009) aponta como uma dificuldade de implantação do orçamento, a visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro. Nesse sentido, na empresa estudada houve dificuldade em realizar as projeções na visão por regime de competência, pois o processo de contabilização estava em estruturação, ainda não possuindo os relatórios contábeis adequados, não possuindo base para comparação entre orçado e realizado pelo regime de competência, dessa forma, para não adiar a implantação do processo orçamentário, optou-se por dar enfoque apenas a visão de fluxo de caixa, abrindo mão das projeções de resultado e do balanço patrimonial.

O Quadro 13 resume as dificuldades percebidas durante o processo de implantação do orçamento:

Quadro 13 – Dificuldades percebidas no processo de implantação do orçamento.

1	Pouco envolvimento dos gestores no processo de orçamentação.
2	Falta de treinamento dos gestores.
3	Falta de cultura orçamentária.
4	Desalinhamento dos gestores setoriais quanto aos objetivos e importância do orçamento no processo de gestão.
5	Não realização de premissas orçamentárias.
6	Históricos contábeis inapropriados.
7	Contabilidade não estruturada.
8	Conflitos de opiniões sem tratamento adequado.

Fonte: elaborado pelo autor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi identificar as dificuldades inerentes ao processo de implantação do orçamento em uma empresa de urbanismo, onde o autor fez parte da equipe de Controladoria, que atuou ativamente nesse processo.

Na busca por explorar adequadamente o tema, foi feita revisão teórica dos aspectos relacionados à matéria e em seguida, atendendo a um dos objetivos específicos do trabalho, foram elencados os motivos apontados pela diretoria da empresa estudada como fatores determinantes para decidir implantar o orçamento, pode-se observar que os motivos apontados, são também descritos pelos autores pesquisados.

Em seguida, atingindo o segundo objetivo específico proposto, foi feita a descrição do processo orçamentário na empresa estudada, que em relação à revisão teórica, pode-se considerar adequado, necessitando apenas de ajustes pontuais, para eliminar ou minimizar dificuldades no processo de implantação, que são elencadas, atendendo ao objetivo principal do trabalho.

Ao final do estudo, para responder a problemática de pesquisa proposta e atender o objetivo geral, foram elencadas as dificuldades percebidas na implantação do orçamento na empresa estudada e observou-se que as dificuldades condizem com as pautadas pelos autores sobre o tema.

Para que a implantação do orçamento na empresa pesquisada fosse mais efetiva, seria necessário um maior envolvimento dos gestores, e os mesmos, deveriam receber treinamentos sobre o processo de orçamentação, diminuindo suas incertezas. A comunicação entre todos os envolvidos, sobre os benefícios esperados da implantação do processo orçamentário precisaria ser melhorada, ou seja, ter uma clara definição dos objetivos e da importância do orçamento.

Observou-se também que a falta de definição das premissas orçamentárias, prejudicou o processo de implantação, pois dificultou os trabalhos de previsões realizados pelos gestores, que não tinham uma base inicial para iniciarem os orçamentos setoriais.

A falta de estruturação das rotinas e históricos contábeis existentes na empresa também foi um percalço para a implantação de um processo orçamentário amplo e completo, pois coube à empresa realizar as projeções, para posterior acompanhamento, apenas com visão financeira, ou seja, pelo regime de caixa.

As teorias estudadas enfatizam a necessidade de criar a cultura orçamentária dentro da empresa, para que o orçamento possa exercer efetivamente seu papel na gestão empresarial, sendo ferramenta eficiente para planejamento, execução e controle. A falta dessa cultura na empresa estudada também foi uma dificuldade para o processo de implantação, pois nenhum dos gestores e diretores havia trabalhado anteriormente com orçamentos, dessa forma surgiam conflitos de opiniões quanto às tratativas do orçamento, não sendo bem administradas, muitas vezes pela falta de experiência de todos em realizar o orçamento.

Com relação aos objetivos propostos, entende-se que foram atingidos e como resultado desse trabalho, temos uma análise crítica sobre o processo de implantação do orçamento empresarial, válida como referência às dificuldades que possam ser encontradas ao implantar um orçamento, informações essas, que são valiosas para realizar implantações melhores conduzidas.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.
- D'ANGELO, Bruno. **Setor cresce e atrai atenção de investidores, incorporadoras e compradores**. Revista Construção Mercado - PINI. Disponível em: <<http://construcaomercado.pini.com.br/negocios-incorporacao-construcao/150/setor-cresce-e-atrai-atencao-de-investidores-incorporadoras-e-compradores-303028-1.aspx>> Acesso em: 13 dez. 2015.
- FREZATTI, F. **Além do orçamento: existiria alguma chance de melhoria de gerenciamento?** *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 1, n. 2, p.166-184, 2004. Disponível em: <http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=263> Acesso em 20 jan. 2016.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FREZATTI, Fábio. **Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?** *Revista de Administração de Empresas, FGV*, abr-jun/2005. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol45-num2-2005/beyond-budgeting-inovacao-ou-resgate-antigos-conceitos-orcamento-empresarial>> Acesso em 10 mar. 2016.
- HOJI, Masakazu. **Administração financeira e Orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- JUNIOR, José Hernandes P; SILVA, Carlos A. dos Santos; OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria Estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LOPES, Hilton de Araújo; BLASCHEK, José Roberto. **Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?** Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: CIC, 2005.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MANSUR, Ricardo. **Orçamento Empresarial 360° - Guia prático de elaboração**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda., 2010.

MATTOS, Aldo Dórea. **Como Preparar Orçamento de Obras**: dicas para orçamentistas, estudo de caso, exemplos. São Paulo: PINI, 2014.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.