

O PAPEL DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL: análise em indústrias de pequeno e médio porte

ELIZABETE CASAGRANDE LAZAROTTO
UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO (UPF)
bete.lazarotto@gmail.com

FERNANDA BREDA
UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO (UPF)
fernadafbreda@gmail.com

CASSIANA MARIS LIMA CRUZ
UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO (UPF)
cassiana@upf.br

Introdução

As organizações, independente de seu porte necessitam de um mecanismo de planejamento eficiente que garantam a perpetuidade e competitividade do negócio no meio empresarial. O orçamento empresarial se mostra como uma ferramenta apropriada, visto que permite o conhecimento antecipado sobre a empresa, sua capacidade de gerar lucro ou prejuízo para o período analisado e a taxa de retorno sobre o investimento, além de fazer um estudo da situação em que a empresa se encontra no momento.

Problema de Pesquisa e Objetivo

Investigar se as empresas de pequeno e médio porte, localizadas no Município de Marau/RS, utilizam o orçamento empresarial e a importância exercida por este instrumento para tomada de decisão, controle gerencial e perpetuidade do negócio.

Fundamentação Teórica

Processo de gestão, sistema de informações gerencial, composto por contabilidade, custos e orçamento.

Metodologia

A pesquisa realizada classificou-se, quanto à abordagem em qualitativa, partindo da revisão bibliográfica, para posterior investigação dos objetivos. Quanto aos objetivos, foi classificada como exploratória, uma vez que envolve levantamento bibliográfico, realização de entrevistas com pessoas que possuem experiência prática com o problema pesquisado. Quanto à estratégia, a pesquisa caracterizou-se como estudo de casos múltiplos.

Análise dos Resultados

O planejamento e o controle devem atuar sempre em conjunto, de forma que o planejamento de uma empresa não terá eficácia se não for controlado, através de análises e comparações dos resultados obtidos com o que havia sido projetado.

Conclusão

o sistema orçamentário elaborado atualmente pelas empresas estudadas apresenta algumas deficiências. Parte das empresas não elabora orçamentos de vendas e produção por produto, realizam apenas uma estimativa do total que pretendem vender no período seguinte, com base em dados passados.

Referências Bibliográficas

LUNKES, R. J.; FELIU, V.M.R.; ROSA, F. S. Pesquisa Sobre o Orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.

EKHOLM, B. G., & WALLIN, J. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. Journal of Business Finance & Accounting, v. 38 p.145-164.

O PAPEL DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL: análise em indústrias de pequeno e médio porte

Resumo: Este artigo teve como objetivo investigar se as empresas de pequeno e médio porte, localizadas no Município de Marau/RS, utilizam o orçamento empresarial e a importância exercida por este instrumento para tomada de decisão, controle gerencial e perpetuidade do negócio. Para tanto, primeiramente foi abordado o referencial teórico do processo de gestão organizacional, sistema de informações gerenciais e o processo orçamentário, foco desta pesquisa. A pesquisa caracterizou-se como exploratória, utilizando a estratégia de estudo de casos múltiplos e abordagem dos dados qualitativa. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevista semiestruturada e a análise dos dados realizada por meio da análise de conteúdo. Os resultados obtidos indicam que as quatro empresas pesquisadas utilizam o sistema orçamentário, embora apresente deficiência na aplicação e não é executado em todas as etapas. Os gestores consideram o orçamento um instrumento que auxilia na tomada de decisão e controle gerencial.

Palavras-chave: Planejamento. Sistema Orçamentário. Controle de Resultados.

1 Introdução

As organizações, independente de seu porte, grande, médio ou pequeno, e de sua finalidade, com ou sem fins lucrativos, públicas ou privadas, necessitam e de um mecanismo de planejamento eficiente que garantam a perpetuidade e competitividade do negócio no meio empresarial. O orçamento empresarial se mostra como uma ferramenta apropriada, visto que permite o conhecimento antecipado sobre a empresa, sua capacidade de gerar lucro ou prejuízo para o período analisado e a taxa de retorno sobre o investimento, além de fazer um estudo da situação em que a empresa se encontra no momento, constituindo-se numa ferramenta fundamental para tomada de decisões (ZDANOWICZ, 1995; WELSH, 1996; LEITE et. al., 2008; FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2008; FREZATTI, 2009;).

A acirrada concorrência, busca de novos mercados, mudanças contínuas no ambiente interno e externo são desafios enfrentados permanentemente pelas organizações. Para que as empresas possam suportar essas mudanças elas devem estar preparadas, deixando de lado somente a comparação com as demonstrações passadas e voltando-se mais para um planejamento futuro de suas atividades de modo a construir uma visão capaz de conduzi-las aos resultados ideais comparado com seu capital investido.

As empresas de grande porte possuem um sistema de gestão formal que permite um planejamento e controle de suas atividades por terem visão do mercado, principalmente no caso de multinacionais, que possuem um departamento específico para o planejamento e controle orçamentário. Porém, geralmente as pequenas e médias

empresas não tem a mesma preocupação com o cenário econômico, além de, muitas vezes não formalizarem suas práticas de planejamento e sua visão futura de negócio.

Diante desta realidade, a pesquisa teve por objetivo **investigar se as empresas de pequeno e médio porte, localizadas no Município de Marau/RS, utilizam o orçamento empresarial e a importância exercida por este instrumento para tomada de decisão, controle gerencial e perpetuidade do negócio.** A pesquisa caracteriza-se como qualitativa e exploratória, com entrevistas aos gestores das empresas, buscando identificar a utilização do sistema de informações contábil-gerencial, o planejamento estratégico, aplicação dos princípios orçamentários e a utilização do orçamento.

Esta pesquisa também busca contribuir para os estudos de orçamento empresarial, visto que estudos nesta área ainda são escassos, e a maioria da literatura sobre o tema é estrangeira (LEITE et al., 2008; LUNKES, FELIU e ROSA, 2011). Nesse sentido a relevância do tema se justifica uma vez que propõe investigar o assunto, principalmente em pequenas e médias empresas, visto que muitas entram em falência em pouco tempo de sua existência, por não possuírem um sistema orçamentário para tomada de decisão, que conseqüentemente implica na continuidade do negócio (HANSEN; MOWEN, 2009).

Esta pesquisa apresenta, primeiramente, o referencial teórico, com abordagens do processo de gestão, sistema de informações gerencial, composto por contabilidade, custos e orçamento, este última constitui o foco principal do estudo. Em seguida, são abordados os aspectos metodológicos, seguidos da análise de resultados e das considerações finais.

2 Referencial Teórico

2.1 Processo de gestão organizacional

O processo de gestão nas empresas visa atingir os objetivos propostos através de uma gestão eficaz e pré-estabelecida dentro da organização. De acordo com Figueiredo e Caggiano (2008), a empresa é um sistema aberto e permanece em contínua interação com o meio ambiente, utilizando recursos materiais, humanos e tecnológicos resultando em bens, serviços, emprego, riquezas e outros que são oferecidos para a sociedade. Dessa forma a empresa está sempre em processo de mudança, decorrente de variáveis de seu ambiente. Com base nessas mudanças as organizações devem ter estratégias definidas para que todos os membros possam seguir.

Para Lunkes (2010) quando ocorrem variações no ambiente competitivo as empresas buscam novos modos de gestão, a fim de sustentar o desempenho competitivo superior, esses modelos são baseados em flexibilidades, adaptabilidade e ética.

Segundo Ansoff (1977, p. 13), o processo de gestão e tomada de decisão caracteriza-se pelas seguintes etapas: “(i) percepção da necessidade de decisão ou oportunidade; (ii) formulação de alternativa de ação; (iii) avaliação das alternativas em termos de suas respectivas contribuições; (iv) escolha de uma ou mais alternativas para fins de execução.”

Neste sentido, para Figueiredo e Caggiano (2008), o sistema de gestão divide-se em: planejamento, organização, controle, comunicação e motivação. O planejamento assegura que a empresa esteja preparada para enfrentar mudanças, principalmente as não controláveis, tirando vantagens e minimizando o impacto das desfavoráveis. A

organização consiste em estabelecer uma estrutura formal de modo a coordenar as tarefas para que a empresa esteja apta a trabalhar eficientemente e alcançar seus objetivos. O controle é a área onde será comparado o desempenho real com o planejamento, a fim de verificar se o que foi planejado está se realizando. O processo de comunicação compreende a ligação da empresa com o seu ambiente externo, seus fornecedores e consumidores. E, por último, o processo de Motivação, quando os objetivos pessoais do grupo estão coincidindo com os objetivos da empresa, aí se cria a motivação dos funcionários.

Cassarro (1994) define planejamento como o caminho para alcanças os objetivos, analisando diferentes estratégias que podem ser adotadas, e estes devem ser revistos de acordo com a necessidade da empresa, principalmente se forem definidos para um prazo maior. Para o autor, o processo de administração de uma empresa deve seguir os seguintes passos: estabelecer objetivos, planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar.

O planejamento, conforme Frezatti (2009) permite a tomada de decisões antecipadas a respeito de processos que ocorrerão dentro da empresa gerando comprometimento para o período. O planejamento estratégico é o primeiro a ser desenvolvido dentro de uma organização, pois é através dele que são definidas a missão, visão, metas e objetivos da empresa para longo prazo.

Neste contexto, primeiramente as empresas precisam estabelecer objetivos e após utilizar estratégias, fazendo um planejamento de como estes objetivos serão atingidos e, finalmente coordenar e controlar os resultados. Todo este processo de gestão e tomada de decisão fazem parte do sistema de informações gerenciais.

2.2 Sistema de informações gerenciais

As informações dentro de uma empresa são um dos maiores e mais valiosos ativos, sendo que as empresas que possuem melhores sistemas se tornam mais dinâmicas, mais agressivas e mais atuantes com relação às demais (CASSARRO, 1994). A tomada de decisão ocorre com base no sistema de informação. O sistema de informação gerencial é totalmente pessoal, ou seja, os dados variam de acordo com a necessidade da pessoa que está precisando.

As atividades básicas dos sistemas de informação compreendem entrada de recursos de dados, transformações destes dados em informações, saída de produtos de informação, qualidade da informação e armazenamento de recursos de dados.

O sistema de informações contábil-gerencial, é composto por orçamento, custos e contabilidade, disponibilizando informações quando necessário, sendo que as demais áreas deverão repassar as informações neste sistema (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

O orçamento é um sistema de informação que auxilia a gestão, onde os objetivos e metas passam a ser mensuráveis com prazos para execução e alocação de recursos necessários. Os custos são essenciais para o processo de decisão gerencial, pois determina o quanto a empresa precisa gastar para atingir seus objetivos.

Dentro da contabilidade os dados são transformados em informações, somente assim poderão ser utilizados para tomadas de decisões. Dessa forma, o propósito da informação contábil é habilitar a organização a atingir seu objetivo. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2008).

Segundo Atkinson (2000), a informação gerencial contábil é uma das fontes primárias para tomada de decisão e controle nas empresas, esses sistemas produzem informações que auxiliam funcionários e gerentes na tomada das melhores decisões para

a organização. Isso ocorre porque é através do sistema contábil gerencial que os gestores têm condições de apurar os custos e lucratividade, dos serviços, dos clientes e das atividades da empresa.

O autor descreve as principais funções do sistema de informação gerencial contábil:

- a. Controle operacional - fornece informações sobre a eficiência das atividades executadas;
- b. Custeio do produto e do cliente - mensura os custos para produzir, vender e entregar um produto;
- c. Controle administrativo – fornece informações sobre o desempenho dos gerentes e das unidades operacionais;
- d. Controle estratégico – fornece informações sobre o desempenho de mercado de longo prazo, tais como clientes, inovações tecnológicas, entre outras.

A informação gerencial contábil varia de uma organização para outra, ela depende do tipo de administração, nível de administração e necessidade de cada empresa.

2.3 Processo orçamentário

O orçamento pode fazer parte de um processo maior, iniciado pelo planejamento estratégico e finalizando com a definição de atividades para sua operacionalização, com o plano de metas e recursos (LUNKES; FELIU; ROSA, 2011). Neste sentido, uma das etapas do planejamento de longo prazo é o orçamento empresarial, onde os objetivos e metas tornam-se quantificáveis e mensuráveis em um período de tempo mais curto. Nesta etapa a empresa faz uma previsão da quantidade de recursos necessários para atingir seus objetivos no curto prazo em busca dos objetivos de longo prazo (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

O processo orçamentário fornece uma direção que os gestores devem seguir num período curto, geralmente de um ano, para atingir os objetivos da organização (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008). Para Lunkes (2013) é na etapa de execução do orçamento que o planejamento se torna realidade. Nesta etapa de elaboração do orçamento é importante a participação de todos os níveis gerenciais, a fim de aumentar a eficácia do seu uso, controle e avaliação (LUNKES, 2007).

O orçamento empresarial é decorrente da estratégia da empresa, sendo amplamente utilizado pelas que possuem alto foco estratégico (EKHOLM ; WALLIN, 2011) O orçamento constituindo-se em um instrumento detalhado que integra as quantificações das ações e resultados de curto prazo da empresa, tais como vendas, produção, compras, estoques, custos, despesas e ativos, visando alcançar seus objetivos com eficiência (SOBANSKI, 1996).

Para Padoveze (2005, p. 31), o “orçamento é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”. O processo orçamentário visa estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, fazendo com que todos trabalhem em prol de um objetivo comum que é o lucro da companhia.

Welsch (1996) utiliza a expressão “planejamento e controle de resultados” para definir orçamento empresarial, já que o planejamento é totalmente ligado ao controle da empresa. O planejamento e controle de resultados são instrumentos essenciais no processo da administração, constituindo-se numa ferramenta fundamental para tomada de decisões de toda empresa.

Zdanowicz (1989, p. 20) conceitua orçamento “como o instrumento que descreve um plano geral de operações e/ou investimentos por um determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostos pela alta administração”.

Para Frezatti (2009), o controle orçamentário está completamente interligado ao planejamento da empresa como um todo, ou seja, primeiramente deve ser feito todo planejamento da empresa, realizando uma análise interna e externa, para posteriormente implantar um plano de ação futuro, que vem a ser o orçamento.

Os objetivos orçamento são expostos por Zdanowicz (1989) de acordo com a finalidade para o qual se destina. Como instrumento de tomada de decisão tem como objetivo apresentar o programa orçamentário, de forma a regulamentar a organização na elaboração e execução do orçamento. Como instrumento descritivo das atividades operacionais e programas de investimento, o orçamento relaciona as funções de planejamento e controle. No planejamento são fixados os objetivos e programadas as atividades necessárias para alcançar as metas fixadas. O controle mantém a administração informada em relação ao desempenho dos planos, políticas e objetivos prefixados.

Para Figueiredo e Caggiano (2008), a função do planejamento orçamentário é coordenar as atividades da uma empresa para alcançar os objetivos da companhia e não apenas o de seus departamentos.

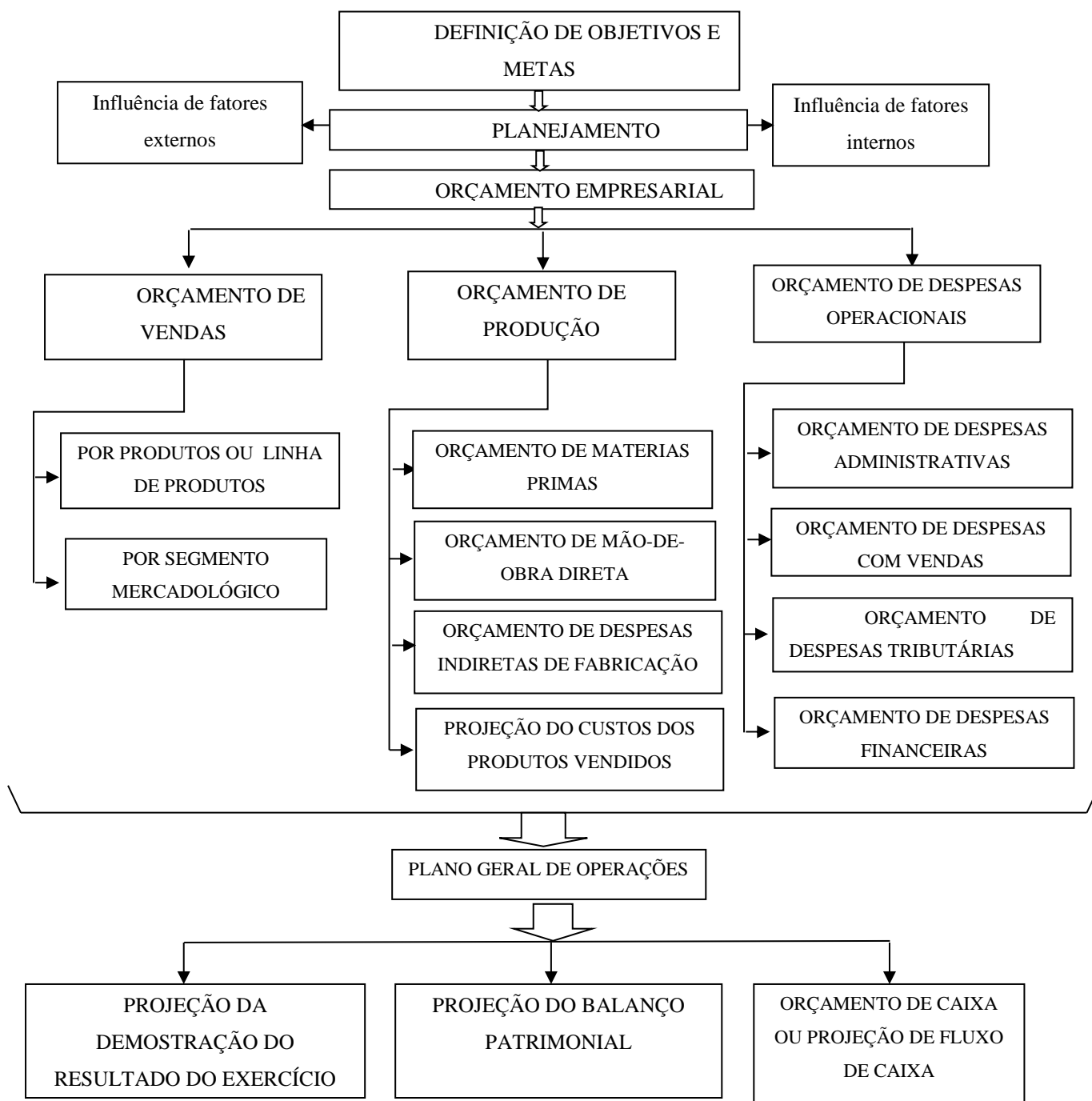
Os princípios fundamentais do orçamento são também as condições que uma organização precisa ter para implantação do sistema orçamentário, de acordo com Welsch (1996) e Frezatti (2009), os princípios orçamentários são classificados em: envolvimento administrativo, adaptação organizacional, contabilidade por área de responsabilidade, orientação para objetivos, comunicação integral, expectativas realistas, oportunidade, aplicação flexível, reconhecimento do esforço individual e do grupo e acompanhamento.

Para Sá e Moraes (2005), o orçamento expressa de forma quantitativa os planos estratégicos da empresa para um período específico, compreendendo os orçamentos de receitas, custos e investimentos.

O orçamento empresarial é decorrente da estratégia da empresa, constituindo-se em um instrumento detalhado que integra as quantificações das ações e resultados de curto prazo da empresa. Neste sentido a elaboração segue várias etapas, orçamento de vendas, produção, compras, estoques, custos, despesas e ativos, visando alcançar os objetivos com eficiência e no final do processo estes orçamentos são consolidados em três relatórios principais, projeção da Demonstração do Resultado de Exercício, Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial (SOBANSKI, 1996; NAKAGAWA, 1993; ZDANOWICZ, 2003; WELSCH, 1996; SANTOS et al, 2008; SÁ e MORAES, 2005).

O processo de elaboração pode ser melhor compreendido através da análise da figura 1, adaptada de Welsch (1983), corroborada por Zdanowicz. (2003) e Castanheira (2008).

Figura 1 – Desenho do processo orçamentário de uma empresa industrial



Fonte: Adaptado de Welsch (1983), Zdanowicz. (2003) e Castanheira (2013)

A figura 1 resume todas as etapas que compõe o processo orçamentário operacional de empresas industriais, pois contempla o orçamento de produção, estas constituem o foco desta pesquisa. Nota-se, por sua análise, que o processo orçamentário inicia-se com o planejamento a longo prazo, e afunila para as etapas de curto prazo, que ocorrem pelo orçamento de vendas, custos e despesas operacionais, finalizando com os relatórios principais, que são projeção da Demonstração do Resultado de Exercício, Fluxo de Caixa e Balanço Patrimonial.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p. 138), “somente o planejamento não assegura a realização dos planos, também é necessário que exista controle”. Devem ser estabelecidos padrões de desempenho para realização do planejamento orçamentário.

Além do controle orçamentário conforme a realização no decorrer do período orçado, de acordo com Junior, Pestana e Franco (1997), devem ser analisadas, também as projeções no final da elaboração do orçamento, no sentido de rever e aperfeiçoar os resultados, de modo a torná-los mais próximos possíveis da realidade.

O controle orçamentário consiste em comparar as variações entre os dados planejados e o que está se realizando no período, visando detectar e corrigir os erros e ajustar o plano orçamentário, caso necessário, para garantir a eficácia dos resultados (PADOVEZE, 2005).

Para Frezatti (2009) o controle permite à organização entender se os resultados que vem obtendo estão próximos ao planejado para o período, ou seja, se as metas estão sendo atingidas, permitindo a retroalimentação do sistema orçamentário.

Catelli (1999) aponta que o controle resulta da correção dos eventuais desvios entre o realizado e o orçado, levantando alternativas e soluções para tal. Os principais fatores que ocasionam as divergências entre os resultados planejados e orçados decorrem de alterações de preços de recursos e produtos, em virtude da mudança do cenário econômico, tais como inflação e outras taxas que podem influenciar na área em que a empresa atua.

“Será praticamente inútil planejar, caso não se queira controlar posteriormente. Será impraticável o controle orçamentário, sem prévio planejamento. Dificilmente se conduzirá bem a empresa, sem um bom planejamento e um bom controle” (SOBANSKI, 1996, p. 16).

Nota-se que o planejamento e o controle devem atuar sempre em conjunto de forma que o planejamento de uma empresa não terá eficácia se não for controlado, através de análises e comparações dos resultados obtidos com os projetados.

3 Procedimentos metodológicos

A pesquisa realizada classificou-se, quanto à abordagem em qualitativa, partindo da revisão bibliográfica, para posterior investigação dos objetivos. O método qualitativo consiste em examinar e refletir percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas (COLLIS, HUSSEY, 2005). Quanto aos objetivos, foi classificada como exploratória, uma vez que, segundo Diehl e Tatim (2004), envolve, na maioria dos casos, levantamento bibliográfico, realização de entrevistas com pessoas que possuem experiência prática com o problema pesquisado.

Quanto à estratégia, a pesquisa caracterizou-se como estudo de casos múltiplos, que contribuem de forma significativa para a compreensão dos fenômenos individuais, sociais, organizacionais e políticos, ou seja, visa o entendimento de um fenômeno social complexo (YIN, 2001).

A pesquisa foi realizada em quatro empresas de pequeno e médio porte localizadas no município de Marau no Estado do Rio Grande do Sul, de diferentes ramos de atividade, pertencentes à indústria de transformação. São indústrias de evidência no município, conseqüentemente necessitam de um orçamento para a tomada de decisão e para assegurar a continuidade de seus negócios. Para preservar a identidade das referidas empresas, seus nomes não foram divulgados, dessa forma, para fins de realização da pesquisa, as empresas foram denominadas como Empresa A, B, C e D.

A coleta de dados ocorreu por meio da utilização da técnica de entrevista semiestruturada com questões abertas e fechadas aplicadas aos gestores das empresas:

empresa A representado pelo Sócio Diretor; empresa B pelo Gerente Administrativo; empresa C pelo Gerente Administrativo Financeiro e empresa D pelo Diretor Administrativo Financeiro, com a finalidade de verificar como ocorre o processo de gestão e a utilização do orçamento empresarial nestas empresas.

A análise dos dados coletados, com base nas respostas dos entrevistados e no referencial teórico estudado, foi realizada por meio da técnica de análise de conteúdo (BARDIN, 2006) que permite a análise dos dados coletados a luz da revisão da literatura. Após a análise individual de cada caso, os mesmos foram comparados e analisados de forma conjunta, conforme está sendo abordado neste estudo.

Para caracterizar as empresas de pequeno e médio porte que fizeram parte da pesquisa, apresenta-se a tabela 1, contendo setor de atuação, tempo da empresa e cargo dos respondentes e porte, sendo que todas caracterizam-se como empresas industriais.

Tabela 1 – Características das indústrias pesquisadas

PMES	Segmento	Fundação	Porte	Cargo entrevistados
Empresa A	Indústria Metalúrgica	1999	Médio Porte	Diretor Comercial
Empresa B	Indústria Metalúrgica	2005	Pequeno Porte	Gerente Administrativo
Empresa C	Indústria de Máquinas e equipamentos	2001	Pequeno Porte	Gerente Administrativo/Financeiro
Empresa D	Indústria de produtos de borracha e plástico	1967	Médio Porte	Diretor Administrativo/Financeiro

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

4 Análise dos resultados

Este item trata dos resultados em conjunto obtidos através da pesquisa realizada nas quatro empresas.

4.1 Análise do sistema de informações

As quatro empresas estudadas possuem ferramentas de controle gerencial e projetam parte de seus resultados. Embora nem todas elaborem o processo orçamentário em todas as fases que o compõe (SOBANSKI, 1996; WELSH, 1996; ZDANOWICZ, 2003; SANVICENTE e SANTOS, 1995), todas tem uma visão da importância desta ferramenta para tomada de decisão, controle gerencial e perpetuidade do negócio.

O sistema de informações contábil-gerencial é dividido em contabilidade, custos e orçamento, no decorrer da análise são apresentados os resultados das empresas dentro destas divisões, no item orçamento estão sendo estudados, também, o planejamento e o controle.

A contabilidade das empresas estudadas é realizada externamente por escritório contábil. Todos os entrevistados afirmam que recebem informações contábeis e que estas são suficientes, sendo que duas empresas utilizam as informações contábeis para

fins estratégicos, uma utiliza para fins estratégico e operacional e a última utiliza somente para fins operacionais.

Dentro da área de custos a pesquisa realizada buscou informações sobre a divisão da empresa em departamentos e a apuração de custos por produtos e departamentos. Dessa forma, as empresas estudadas estão estruturadas em departamento, até as de pequeno porte, este é um requisito para que elas possam apurar seus custos por produtos e por área de responsabilidade. Quanto ao sistema de custeio as empresas A, C e D possuem sistema de custeio e realizam apuração de custos por produto e por departamento, enquanto que a empresa B está em processo de implantação. Esta questão pode estar ocorrendo pelo fato de a empresa B atuar há menos tempo no mercado com relação as demais.

4.2 Sistema orçamentário

Neste item são vistas questões sobre o planejamento estratégico nas empresas e o orçamento, de forma que a empresa necessita do planejamento para elaborar o orçamento. Todos os respondentes afirmam que elaboram planejamento estratégico, sendo que:

- Empresa A - realiza planejamento de longo prazo, e revisa anualmente, ou de acordo com as necessidades de mudanças. Quanto à análise interna e externa para elaboração do planejamento estratégico, percebe-se que os gestores não fazem um estudo a fundo da situação do mercado futuro, apenas analisam as situações que já estão acontecendo.
- Empresas C e D – realizam planejamento estratégico para o período de três anos, e este é revisado anualmente. Através da análise do ambiente interno e externo, realizado pela Empresa C, percebe-se que seus gestores possuem uma visão macro de mercado e, conseqüentemente seu planejamento se torna mais desafiador. Já a Empresa D não faz análise do ambiente interno e externo de forma macro, mas elabora um plano mais sucinto para os três anos e um mais abrangente compreendendo o período de um ano.
- Empresa B - realiza planejamento apenas de curto prazo. Na questão da análise externa tem expectativas de crescimento e realiza uma análise de mercado macro, considerando todas as possibilidades de crescimento.

Todas as empresas estudadas atendem o mercado nacional com seus produtos, são empresas que precisam de um planejamento e um estudo antecipado de suas futuras tendências.

Quanto à elaboração do orçamento todos os gestores questionados elaboram o orçamento, mesmo que seja parcialmente e todos reconhecem a importância de realizar estas projeções. Estas etapas do orçamento são elaboradas em planilhas eletrônicas.

As etapas que compõe o processo orçamentário, executadas pelas empresas estudadas são apresentadas na tabela 2.

Tabela 02 – Etapas do processo orçamentário de Empresas Industriais

Empresas	Orçamento de Vendas	Orçamento de Produção	Orçamento Despesas Operacionais	Projeção da DRE	Projeção do Balanço Patrimonial	Projeção de Fluxo de Caixa
Empresa A	X	X	X	X	X	X
Empresa B		X	X			
Empresa C	X	X	X	X		X
Empresa D	X	X	X	X	X	X

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Analisando a tabela 3, referente as etapas de elaboração do orçamento empresarial todas as empresas elaboram orçamento de despesas operacional e de produção. Apenas a Empresa D possui um processo orçamentário em todas as etapas e elabora o mesmo por produto, projetando as vendas e custos de cada produto. A Empresa A também elabora o orçamento em todas as etapas, porém este não é feito por produto. Dessa forma, o total de receitas que a empresa prevê para o período orçamentário é estimado com base em sua capacidade de produção, não são levados em consideração fatores mercadológicos e demanda. A Empresa B não elabora projeção de suas vendas, e conseqüentemente não realiza a projeção da Demonstração do Resultado do Exercício e do Balanço Patrimonial, pois não projeta suas receitas. A Empresa C não elabora a projeção do Balanço Patrimonial. Exceto a Empresa D todas as demais empresas percebem a necessidade de se adequar e melhorar seu processo orçamentário e de planejamento.

Quanto a aplicação dos princípios orçamentário a tabela 4 demonstra o grau de aplicação nas empresas em análise.

Tabela 4 – Percepção da aplicação dos princípios orçamentários pelos gestores (1 para não praticado e 10 para totalmente praticado):

Princípios Orçamentários	A	B	C	D
a. Envolvimento Administrativo	10	8	10	10
b. Adaptação organizacional	9	8	9	10
c. Contabilidade por área de responsabilidade	10	7	9	9
d. Orientação para objetivos	9	8	8	10
e. Comunicação integral	9	7	9	8
f. Expectativas realistas	10	9	9	10
g. Oportunidade	10	8	9	9
h. Aplicação flexível	7	5	8	9
i. Reconhecimento do esforço individual e do grupo.	9	9	7	9
j. Acompanhamento	9	5	10	9

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados da pesquisa.

Na questão da aplicação dos princípios orçamentários pelas empresas estudadas, em uma análise geral foram bem avaliados, porém em uma análise individual os gestores da Empresa B, consideraram de menor importância os princípios de aplicação flexível e acompanhamento. Neste contexto, visto que o orçamento é uma ferramenta muito importante que serve para auxiliar os gestores na tomada de decisão, e deve ser adaptado as mudanças de cenário, não previstas, caso contrário à empresa fica moldada a trabalhar dentro de um modelo inflexível e dominador (LUNKES, 2007; FREZATTI, 2009).

O orçamento é uma ferramenta muito importante que serve para auxiliar os gestores na tomada de decisão, tendo um caminho pré-traçado, porém este sofre influência direta de fatores interno e externos da organização. Quando há mudança de cenário, não previstas, certamente o orçamento deve ser adaptado a estas mudanças,

caso contrário a empresa fica moldada a trabalhar dentro modelo inflexível que pode prejudicá-la. O orçamento não pode se tornar algo dominador da empresa e sim auxiliá-la em seu processo de gestão e atendimento dos resultados.

Na questão do controle do orçamento, os gestores das quatro empresas afirmam realizá-lo, tanto formalmente, através de reuniões mensais quanto informalmente, para analisar a variação entre o que foi projetado e o que está sendo realizado. Porém na Empresa B o princípio orçamentário de acompanhamento não recebeu importância adequada, conseqüentemente deve ser melhorado, visto que, de nada adianta uma empresa possuir planejamento se não tiver controle quando o orçamento estiver em execução (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

O planejamento e o controle devem atuar sempre em conjunto, de forma que o planejamento de uma empresa não terá eficácia se não for controlado, através de análises e comparações dos resultados obtidos com o que havia sido projetado.

Considerações Finais

A técnica orçamentária tende a reduzir as incertezas para o alcance de objetivos e metas estabelecidos para a empresa, além de aumentar as possibilidades de chegar ao resultado planejado, mantendo e atualizando estratégias que melhoram sua competitividade perante a concorrência.

A presente pesquisa buscou investigar se as empresas de pequeno e médio porte, localizadas no Município de Marau/RS, utilizam o orçamento empresarial e a importância exercida por este instrumento para tomada de decisão gerencial e perpetuidade do negócio. A aplicação da pesquisa contou com a participação dos gestores das empresas, com o objetivo de avaliar como se constitui seu processo de gestão, se estas empresas estão utilizando a ferramenta orçamentária e como se constitui o processo de elaboração deste.

Através da realização da análise, observou-se que as empresas apresentam-se bem estruturadas na questão de departamentos e quanto ao sistema de custos, e a empresa que não possui está em fase de implantação.

Quanto ao sistema orçamentário, todas as empresas estudadas possuem, mesmo que parcial. Apenas a empresa D respondeu que realiza a projeção de todos os itens que foram questionados.

Por outro lado, perceberam-se contradições quanto a algumas respostas sobre a elaboração do orçamento, que os gestores afirmam possuir atualmente. Também na questão da flexibilidade e controle orçamentário, foram os princípios que receberam menor importância, e são indispensáveis para aplicação do orçamento como ferramenta de gestão.

Portanto, diante do exposto, acredita-se que o sistema orçamentário elaborado atualmente pelas empresas estudadas apresenta algumas deficiências. Parte das empresas não elabora orçamentos de vendas e produção por produto, realizam apenas uma estimativa do total que pretendem vender no período seguinte, com base em dados passados.

Apresenta-se como limitação desta pesquisa o pequeno número de casos abordados, não permitindo, dessa forma, generalização para todas as empresas de pequeno médio porte. Dessa forma, sugere-se para pesquisas futuras a ampliação do número de empresas para fazer parte da população estudada. Sugere-se, também para futuras pesquisas a proposta de um modelo de orçamento empresarial que aborde as

necessidades das pequenas e médias empresas, baseado no referencial teórico adotado, a fim de torna-las mais competitivas perante o mercado.

REFERÊNCIAS

ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1977.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

CASSARRO, A. Carlos. **Sistema de informações para tomada de decisões**. 2. ed. rev. São Paulo: Pioneira, 1994.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica GECON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. São Paulo: Bookman, 2005.

DIEHL, A.A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

EKHOLM, B. G., & WALLIN, J. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 38 p.145-164.

FIGEIREDO, S.; CAGGIANO, P. **Controladoria**: teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, J. H.; PESTANA, A.; FRANCO, S. **Controladoria de Gestão**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LEITE, R.; CHEROBIM, A.; SILVA, H.; BUFREM, L. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica de 1995 a 2006. *Revista de Contabilidade & Finanças*. São Paulo. v. 19. n. 47. p. 56-72, 2008

LUNKES, R. J.; FELIU, V.M.R.; ROSA, F. S. Pesquisa Sobre o Orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 7, n. 3, p. 112-132, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico**: uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. **Orçamento na Administração de Empresas: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SOBANSKI, J. **Práticas de orçamento empresarial: um exercício programado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ZDANOWICZ, J. **Orçamento operacional: uma abordagem prática**. 3. ed. Porto Alegre: Sagra, 1989.

ZDANOWICZ, J. **Planejamento financeiro e orçamento**. Porto Alegre: Sagra: D. C. Luzzatto, 1995.

ZDANOWICZ, J. **Criando valor através do orçamento**. um modelo de proposta orçamentária global como requisito para o sucesso na administração das empresas coureiro – calçadistas do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Novak Multimedia, 2003.