

CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ADOTADO NAS MAIORES EMPRESAS INDUSTRIAIS CATARINENSES

Ana Maria dos Santos Oliveira Martins

São José – SC

Bacharel em Ciências Contábeis – UFSC¹

e-mail: ccontabeis@superig.com.br

André Andrade Longaray

Canoas – RS

Doutor em Engenharia de Produção – EPS/UFSC¹

Professor adjunto da FURG² - Coordenador do LabSAD³

e-mail: longaray@bol.com.br

Ilse Maria Beuren

Florianópolis – SC

Contadora CRC-RS 34.508 T SC

Doutora em Contabilidade e Controladoria - FEA/USP⁴

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em

Ciências Contábeis da FURB⁵

e-mail: ilse@furb.br

1 - UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – Cep 88.040-900 – Florianópolis - SC

2 - FURG – Fundação Universitária do Rio Grande – Cep 96.201-900 – Rio Grande - RS

3 - LabSAD – Laboratório de Estudos e Pesquisas em Metodologias de Sistemas de Apoio à Decisão

4 - USP – Universidade de São Paulo – Cep 05.508-900 – São Paulo - SP

5 - FURB – Universidade Regional de Blumenau – Cep 89.010-500 – Blumenau – SC

RESUMO

As transformações globais cada vez mais rápidas e complexas vêm impondo desafios às empresas em geral, exigindo maior competitividade frente ao acirramento da concorrência. As indústrias catarinenses também fazem parte deste ambiente competitivo, enfrentando uma concorrência, não apenas de âmbito regional e nacional, mas em nível internacional. Para buscar a competitividade tão necessária a este novo ambiente, as empresas estão procurando novas formas ou instrumento de gestão. Considerando a importância do sistema orçamentário, o trabalho apresenta as características do sistema orçamentário adotado nas maiores empresas industriais do Estado de Santa Catarina. Trata-se de um estudo exploratório do tipo levantamento ou *survey*. Foram enviados questionários por correio eletrônico para as 250 maiores indústrias do Estado, obtendo-se 35 questionários respondido. Os resultados do trabalho mostraram que 31 empresas pesquisadas utilizam as peças orçamentárias. Nas restantes que não utilizam, notou-se que não possuem o sistema orçamentário implantado. Por outro lado, vê-se que a maioria dessas empresas possui um planejamento orçamentário descentralizado em que todos os níveis elaboram sua proposta, a partir das diretrizes da empresa. Com relação às vantagens constatou-se que as mesmas vêm obtendo maior controle no seu processo de gestão, bem como apoio na tomada de decisão. No que concerne os aspectos negativos observados na implantação desse sistema, verificou-se que em algumas empresas há mudança de cenário em outras há uma incerteza em atingir as metas previstas.

Palavras-chave: controle gerencial; sistema orçamentário; indústrias catarinenses

ABSTRACT

The faster and complex global transformations each time come imposing challenges the companies in general, demanding bigger competitiveness. The catarinenses industries also are part of this competitive environment, facing a competition, not only of regional and national

scope, but in international level. To search the so necessary competitiveness to this new environment, the companies are looking to new forms or instrument of management. Considering the importance of the budgetary system, the work presents the characteristics of the adopted budgetary system in the biggest industrial companies of the State of Santa Catarina. Survey is about a exploratory study of the type. Questionnaires for e-mail to the 250 bigger industries of the State had been sent, getting themselves 35 questionnaires answered. The results of the work had shown that 31 searched companies use the budgetary parts. In the remains that they do not use, one noticed that they do not possess the implanted budgetary system. On the other hand, it is seen that the majority of these companies possess a decentralized budgetary planning where all the levels elaborate its proposal, from the lines of direction of the company. With relation to the advantages it was evidenced that the same ones come getting bigger control in its process of management, as well as support in the decision taking. In that it concerns the observed negative aspects in the implantation of this system, it was verified that in some companies it has change of scene and others has an uncertainty in reaching the foreseen goals.

Key words: managerial control; budgetary system; catarinenses industries

1 - INTRODUÇÃO

As constantes mudanças que estão ocorrendo em âmbito mundial, obrigam as organizações a transformações contínuas, a fim de permanecerem no mercado. Esse é cada vez mais competitivo e requer empresas com novas culturas, dispostas a enfrentar a competição em um ambiente globalizado.

Dentro desse contexto, antecipar-se aos fatos é um aspecto estratégico na gestão das organizações, pois essas utilizam as informações como base para suas decisões. A acuracidade das informações reveste-se, portanto, de caráter imprescindível para o desempenho organizacional.

As organizações também precisam ser flexíveis às mudanças, para enfrentar desafios e obstáculos e manterem-se competitivas no mercado globalizado. Para isso, os gestores necessitam monitorar seu processo de gestão, com meios que efetivamente os apoiem na tomada de decisão. Para tal, tem-se a necessidade de elaboração de um sistema orçamentário dentro da empresa. A implantação do sistema orçamentário além de dar subsídios aos gestores, também pode auxiliar na determinação de sua vantagem competitiva.

Desse modo, o trabalho aborda alguns aspectos da gestão do sistema orçamentário, evidenciando o controle como etapa do processo de gestão empresarial. Em seguida, faz-se a incursão teórica sobre o sistema orçamentário como instrumento de controle gerencial das empresas. Na seqüência, consta a metodologia da pesquisa, bem como os resultados da investigação e a título de conclusão, são apresentadas algumas considerações referentes ao assunto.

2 - O CONTROLE COMO ETAPA DO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

A abordagem do conceito de gestão empresarial, conforme, Mosimann e Fisch (1999, p. 28) requer o conhecimento da palavra gestão, a qual deriva do latim *gestione*, que significa “ato de gerir, gerência ou administrar”.

Por sua vez, gestão empresarial é definida por Rezende e Abreu (2000, p. 160) como “ato de gerenciar, administrar uma empresa ou unidade departamental, envolvendo pessoas, processos e recursos pertinentes diversos”. Neste sentido, é necessário aos gestores possuírem habilidades nesses três aspectos de gestão: pessoas, processos e recursos.

No entanto, Beuren (1998, p. 77-78) ressalta que “a competitividade, palavra de ordem nos dias atuais, requer não apenas a definição e execução correta da estratégia empresarial, mas que ambas sejam processadas de tal forma que assegurem a eficácia da organização”.

A constatação dos resultados alcançados a partir do planejamento e da execução das ações planejadas ocorre por meio de controle. Mosimann e Fisch (1999), destacam que o controle, apesar de ser considerado como a última etapa do processo de gestão, na realidade não ocorre por último, uma vez que está associado a todas as fases do processo, ou seja, ocorre na fase do planejamento, da execução e em si próprio.

Conforme Frezatti (1999, p. 145), “quem não planeja não pode afirmar que controla, já que não consegue indicar onde quer chegar”. Ressalta-se que, para se controlar, antes deve ser feito um planejamento que indica uma meta ou caminho a ser percorrido.

O controle, para Campiglia e Campiglia (1993), consiste em resumo, no processo pelo qual se apura a conformidade dos fatos realizados com os planos preestabelecidos, operando o encerramento dos ciclos administrativos. Afirmam que a instrumentação do controle manifesta-se de tudo quanto se presta à elaboração dos planos e à verificação dos fatos dos resultados alcançados.

O processo de controle, conforme Catelli e Pereira (1999), compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas e a decisão quanto às ações a serem implantadas. Além disso, esse processo consiste em ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo realizado, quanto em programas de curto prazo, plano de médio e longo prazo.

Sanvicente e Santos (2000, p. 22) afirmam que:

controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades de maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado. Evidentemente, a função de controle não se esgota no acompanhamento puro e simples, como também envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao tido como desejável e satisfatório.

Pelo exposto, infere-se que o controle como função administrativa restrita consiste na comparação entre os resultados previstos e realizados e servirá como guia para realização do novo plano orçamentário.

3 - O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL DAS EMPRESAS

O orçamento é um instrumento fundamental para planejar e controlar as necessidades futuras de qualquer indivíduo ou organização. Ao adotar a prática orçamentária como instrumento de apoio, as tarefas passam a ser formalizadas e sistematizadas, o que, certamente, trará para a empresa vantagem competitiva.

Cabe ressaltar que, além de implantar um sistema orçamentário, a organização deverá estar com a contabilidade em dia e dentro de determinados padrões. Também deverá haver uma programação de educação e treinamento, e a mudança de cultura de todos os envolvidos no processo.

Além de o sistema orçamentário requerer a confrontação do previsto com o realizado, a fim de evidenciar as variações, para que os gestores possam aplicar ações corretivas. Isso requer também a motivação e preparo dos envolvidos na medida em que os resultados sejam alcançados com um melhor grau de acerto.

O orçamento, conforme Tung (1994, p. 27), “consiste na apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia”. O autor salienta ainda que, o orçamento gera um plano de operações para atingir determinado objetivo, mediante a alocação coordenada dos recursos e meios disponíveis em um determinado horizonte de tempo.

Destaca-se que para Horngren (1985, p. 117) o orçamento estabelece expectativas, avalia o desempenho bem como auxilia os gestores a coordenar esforços e unir os objetivos da organização como um todo. O orçamento empresarial poderá ser caracterizado, segundo Zdanowicz (1984), através das seguintes premissas básicas: a projeção das estimativas de vendas, custos, matérias-primas, mão-de-obra, bem como dos demais custos e despesas operacionais da empresa; a flexibilidade na aplicação deverá ser adaptável às mudanças de mercado e cenários; e o envolvimento de todos no comprometimento em alcançar as metas fixadas no plano.

Neste âmbito, o orçamento deve abranger todas as unidades e atividades operacionais da empresa, deverá estar expresso em valores físicos e monetários, e ser executado no período orçamentário.

Em síntese, a preparação do sistema orçamentário tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis e ajustá-los para que os objetivos possam ser alcançados, atingindo um melhor desempenho.

Dentre as vantagens na implantação do sistema orçamentário, Tung (1994, p. 36-37) destaca a determinação das áreas de responsabilidades para cada função da empresa de forma controlável; o orçamento serve de válvula de segurança para o gerenciamento; as empresas com o sistema orçamentário bem definido gozam sempre de maior prestígio junto às fontes de financiamento; o orçamento também impõe o fortalecimento da administração, aperfeiçoando os seus sistemas de registro, análise, relatórios, ou seja, elementos indispensáveis para a tomada de decisão.

Em contrapartida, Sanvicente e Santos (2000) salientam que na utilização deste sistema os dados contidos nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores, não contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamento, há variações de complexidade no sistema orçamentário empregado, o que leva a níveis distintos de custos, o uso de sistema pode não ser aceitável em algumas empresas.

No que concerne ao sistema orçamentário nas atividades empresariais é importante destacar que há várias peças orçamentárias que as empresas podem implantar e ou utilizar como instrumento de trabalho no seu processo de gestão. Entre essas peças serão ilustradas resumidamente as mais conhecidas como o orçamento de vendas, de matéria-prima, de mão-de-obra, dos custos indiretos de fabricação, de capital, das despesas, de caixa e as demonstrações contábeis projetadas.

Orçamento de vendas

O orçamento de vendas é considerado o marco inicial no processo de elaboração de um orçamento. Para Sanvicente e Santos (2000, p. 43) este orçamento também tem como função principal a determinação do nível de atividades futuras da empresa. Contudo, percebe-se que o mesmo orçamento deriva da planificação das vendas da empresa num certo período de tempo.

Orçamento de matérias-primas

Por sua vez, considera-se o orçamento de matérias-primas como um dos elementos do custo direto dos produtos, caracterizado como um sub-orçamento derivado do orçamento de produção. Assim, Tung (1994, p. 99) aponta que para a realização deste orçamento, o gestor usa técnica orçamentária, envolvendo a programação de alguns aspectos correlatos, como os níveis de estoques, a necessidade e a compra de matérias-primas, detalhando as quantidades e os custos. Essas quantidades facilitam o controle sobre seu uso e permitem a elaboração de um orçamento de compra mais preciso. Não obstante, a partir do orçamento de matérias-primas identificam-se os outros aspectos para a produção dos bens, apontando os custos decorrentes.

Orçamento de mão-de-obra direta

De acordo com Sanvicente e Santos (2000, p. 86), a elaboração do orçamento de mão-de-obra direta absorve uma parcela substancial dos custos totais da empresa. Também afirmam que, orçar a mão-de-obra direta significa: "a) estimar a quantidade de mão de obra direta necessária para cumprir o programa de produção; b) projetar a taxa horária que será utilizada; e c) calcular o custo total de mão-de-obra".

Sendo assim, deduz-se que o este orçamento é caracterizado pela definição da política de emprego da empresa, no período orçamentário. Para Welsch (1996, p. 162) normalmente é preferível elaborar um orçamento separado de mão-de-obra direta e incluir a mão-de-obra indireta no orçamento dos custos indiretos de produção.

Orçamento de custos indiretos

O total do orçamento de custos indiretos depende de comportamento individual, dos demais custos e do nível de fabricação. Estes custos também devem ser analisados de acordo com suas características, sendo controláveis ou não, com a finalidade de controlar seu valor. Dessa forma Sanvicente e Santos (2000, p. 91) consideram este custo como um dos mais complexos, devido à heterogeneidade dos envolvidos e a dificuldade de correlacionar o montante de custos indiretos aos volumes de produção.

Infere-se assim, que o orçamento de custos indiretos de fabricação abrange todos os gastos gerais que não são identificáveis diretamente com os produtos.

Orçamento de capitais

O orçamento de capitais planifica e avalia o retorno dos investimentos em capital da empresa, a curto, médio e longo prazo, viabilizando as atividades da empresa.

Em outras palavras, o conhecimento dessas necessidades de investimento está com a alta cúpula administrativa da empresa, dentro do planejamento estratégico. Ressalta ainda que cada investimento a ser feito será objeto de um estudo específico de sua rentabilidade e das alternativas possíveis.

Gittmam (1997, p. 324) afirma que este orçamento é importante, principalmente nas indústrias, pois, a tecnologia evoluiu de forma rápida e estas devem estar preparadas para as mudanças. Assim, o orçamento de capital tem como propósito planejar, coordenar e controlar as aplicações de investimentos da empresa, para maximizar as oportunidades de competir no mercado globalizado.

Orçamento de despesas

Quanto ao orçamento de despesas, este divide-se em sub-orçamentos, que são orçamento de despesas administrativas, orçamento de despesas de vendas e das despesas financeiras.

As *despesas administrativas* são consideradas como sendo despesas fixas. Tung (1994, p. 118) explica que, para um bom controle dessas despesas, é preciso departamentalizar as áreas administrativas da empresa.

No que concerne às *despesas com vendas*, Sanvicente e Santos (2000, p. 117) afirmam que este orçamento deverá ser elaborado conjuntamente com o orçamento de vendas. Em outras palavras, Frezatti (1999) esclarece que este é o orçamento onde se encontram os gastos relacionados com a atividade comercial da empresa. A importância da elaboração deste orçamento apoia-se na idéia de que com essa despesa é indispensável a efetivação das vendas, assim, verifica-se que este orçamento visa projetar e acompanhar as despesas com esforços de vendas.

Por sua vez, salienta-se que as *despesas financeiras* possuem um papel fundamental na apuração do resultado do exercício social, pois, sem um controle eficiente pode acarretar em pagamento de impostos pela sua ingerência. Zdanowich (1995) explica que este orçamento caracteriza-se por projetar as despesas ou os juros de funcionamento e financiamento. Entretanto, o orçamento de despesas financeiras visa estimar os desembolsos com despesas de juros, taxas e entre outros para investimentos ou financiamentos de capital de giro no período planejado.

Orçamento de caixa

O orçamento de caixa ou projeção do fluxo de caixa é considerado como sendo a peça que une todos os orçamentos particulares, Padoveze (1997). Com a sua execução obtém-se o último dado necessário para a construção da projeção de resultados. Por isso, este orçamento é um dos instrumentos gerenciais mais importantes no processo de gestão das empresas, pois são agrupadas todas as demais peças orçamentárias traduzindo o orçamento operacional em termos de previsão de fluxo de caixa para um determinado período.

Segundo Sanvicente e Santos (2000), este orçamento pode ajudar a empresa a equilibrar o caixa, identificando deficiências de recursos monetários com antecedência, o que pode levar a mesma a buscar empréstimos a juros menores. Pode também estimar os excessos de recursos, permitindo projetar investimentos com certa antecedência.

Além de dispor dos recursos financeiros necessários para que a empresa possa continuar funcionando normalmente. Também este orçamento tem o propósito de proporcionar o levantamento dos recursos financeiros necessários para a execução do plano geral de operações, e o da realização das transações monetárias da empresa para manter sua liquidez, o que torna possível identificar as prováveis faltas futuras de caixa. Portanto, este tipo de orçamento é utilizado, também, para o controle dos fluxos financeiros da empresa.

Projeção das demonstrações contábeis

A projeção das demonstrações contábeis encerra todo o processo de orçamento anual, possibilitando aos gestores fazer as análises financeiras. Projetar o balanço patrimonial e a demonstração de resultado é imprescindível, uma vez que são os pontos-chave para o encerramento fiscal e societário da empresa, pois, esta é a base para se apurar os impostos sobre o lucro, bem como as perspectivas de distribuição de resultados.

Nesse contexto, Sanvicente e Santos (2000, p. 166) complementam que as projeções de demonstração de resultados e do balanço são as peças mais importantes do processo orçamentário, pois permitem a avaliação de todo o planejamento realizado.

Por um lado, o balanço patrimonial é caracterizado por Franco (1991) como instrumento que visa permitir, aos gestores da organização, a projeção da situação patrimonial e financeira da empresa para o exercício seguinte e, no final do exercício, fazer uma análise comparativa com o efetivamente realizado.

Por outro, Zdanowicz (1984) destaca que a demonstração de resultados do exercício permite visualizar, resumidamente, todos os instrumentos auxiliares, que constarão no planejamento econômico-financeiro.

4 - METODOLOGIA DA PESQUISA

A população desta pesquisa compõe-se das 250 empresas industriais de Santa Catarina, envolvidas no processo de elaboração, utilização e ou implantação de sistema orçamentário como suporte na tomada de decisão. Quanto à amostra, esta foi obtida de forma intencional, tendo como critério para composição da mesma o interesse das empresas industriais em participar da pesquisa. Do universo em estudo, 35 empresas aceitaram colaborar, respondendo o instrumento de pesquisa.

A abordagem metodológica da presente pesquisa é predominantemente qualitativa. Esta, conforme Trivinõs (1995, p. 116-117) parte da descrição que procura captar, não só a aparência do fenômeno, como também a essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, suas relações e suas mudanças.

O conjunto de técnicas a ser utilizada no direcionamento deste estudo baseia-se na pesquisa exploratória, que segundo Gil (1995) são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, acerca de determinado fato.

Sendo assim, o método de pesquisa caracteriza-se como sendo do tipo *survey*. A pesquisa *survey* pode ser descrita segundo Pinsonneault e Kramer (*apud* FREITAS et al. 2000, p. 105) “como a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo de pessoas, indicando como representante de uma população alvo”.

Richardson (1989) refere-se, assim, que a perspectiva do presente estudo caracteriza-se como sendo de corte transversal, isso porque os dados são coletados em um determinado período de tempo, com base numa amostra selecionada, objetivando descrever esta população em um período específico. O período de coleta dos dados ocorreu entre março - agosto de 2002.

Freitas *et al.* (2000, p. 105) explicam que um dos instrumentos de pesquisa que pode ser utilizado para a realização de *survey* é o questionário, tendo como estratégia de aplicação a entrevista pessoal, o envio pelo correio convencional ou correio eletrônico.

O questionário, segundo Nogueira (1975, p. 120) é uma série de perguntas organizadas com o objetivo de levantar dados para uma pesquisa, onde as respostas são fornecidas pelo informante ou pesquisado sem a orientação do investigador.

Os tipos de dados utilizados são oriundos de fontes primários e secundários. Os de fontes primários, coletados através do questionário foram enviados aos responsáveis pela área contábil-financeira das empresas em estudo. Por sua vez os de fontes secundários foram levantados por intermédio da consulta bibliográfica disponível relativo ao tema em questão.

Mediante estes instrumentos de pesquisa identificou-se as características do sistema orçamentário adotado nas empresas pesquisadas.

5 - DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Neste tópico são descritos os dados coletados junto às maiores indústrias de Santa Catarina, que compõem a amostra deste estudo. Inicialmente são evidenciadas informações de caráter geral, referentes ao perfil das empresas pesquisadas. Em seguida são apresentadas e analisadas as respostas das questões relacionadas com os objetivos específicos estabelecidos.

Os dados descritos foram analisados com base nos métodos estatísticos calculando a média e desvio padrão. Fez-se também, a tabulação dos mesmos ilustrando os percentuais relativos a tabela e gráficos. A obtenção desses dados possibilitou atingir os objetivos propostos.

5.1 - Perfil das empresas pesquisadas

Dada a amostra, procurou-se analisar os dados referentes ao tipo de constituição do capital, identificando as de capital aberto e fechado. Para conhecer o tempo de constituição dessas empresas utilizou-se como critério de análise o período que varia de até 10 anos, de 11 a 20 anos, de 21 a 30 anos, de 31 a 40, de 41 a 50 e as empresas que estão no mercado a mais de 50 anos.

No que diz respeito a localização buscou-se estudar empresas situadas nas regiões de Grande Florianópolis, Norte, Meio-Oeste, Oeste, Planalto Serrano, Sul e do Vale de Itajaí. Assim com a localização, o estudo procurou elucidar a diversificação de atividades desenvolvidas por essas empresas, ou seja, elas atuam tanto no setor têxtil, agrícola e alimentício, como metalúrgica, plásticos, moveleiro, papel/celulose, pré-moldados e telecomunicação.

No que se refere ao número de empregados e faturamento dessas empresas, procurou-se caracterizar quanto ao porte as que têm mais de 200 funcionários. Dessa forma, foram levantados números das empresas que possuem até 250 empregados, das que têm de 251 a 500 funcionários, de 501 a 1000, de 1001 a 2000 e das com mais de 2001 empregados. Também, foram pesquisadas as empresas que obtêm de 0 a 10 milhões de faturamento bruto até as que faturaram mais de 501 milhões de reais no ano 2001.

Em relação ao mercado de atuação, procurou-se identificar o mercado para qual, as empresas vendem os seus produtos. Esses mercados podem ser em nível nacional ou internacional.

Das análises feitas, infere-se que o perfil das empresas pesquisadas inclui em sua maior parte as de capital aberto, com atuação no mercado nacional e na faixa de 251 a 500 empregados. Ainda pode-se afirmar que maioria dessas empresas já estão sólidas no mercado, o que mostra a maturidade da mesma. Observou-se também, que a maior concentração das empresas que participaram da pesquisa encontra-se nas regiões Norte, Oeste e Vale do Itajaí, o que representa 28% da amostra e o ramo que mais se destaca é o do Setor Têxtil, seguido pelo Moveleiro.

5.2 - Perfil dos respondentes

Para caracterizar o perfil dos respondentes foram analisados os dados relativos ao sexo, cargo exercido, tempo na função e formação acadêmica. A finalidade dos dados referente ao sexo é de verificar se nas empresas industriais pesquisadas há predominância dos gestores masculino ou feminino.

Mediante o cargo exercido verificou-se a posição hierárquica que as pessoas ocupam, bem como o grau de conhecimento dos respondentes em relação às questões da pesquisa. Essas posições referem-se ao cargo do contador, gerente administrativo, contador de custos, gerente financeiro, diretor comercial, industrial, auxiliar administrativo e *controller*.

O tempo de serviço dos respondentes indica a experiência profissional que cada um tem na sua função. Por isso, pesquisou-se o cargo na categoria de 0 a 2 anos, 3 a 4, 5 a 6, 7 a 8 e a mais de 8 anos.

Procurou-se ainda, identificar o grau de instrução dos respondentes, destacando os que possuem formação acadêmica em mestrado, especialização e MBA - *Master Business Administration*, especialização e mestrado, bem como formação somente em graduação, especialização e MBA.

No que se refere ao perfil dos respondentes, verificou-se que ainda há um predomínio dos homens em cargos de chefias nas maiores indústrias catarinenses, ocupando principalmente os cargos de Gerente Administrativo, Contador de Custos e Gerentes financeiros. A fim de conhecer a experiência profissional que cada respondente tem na sua função depreende-se do exposto que 40% do total dos respondentes dessas empresas estão no cargo há mais de oito anos, o que leva a crer que são detentores de experiência no ramo em que atuam. Além disso, destaca-se que todos eles têm formação superior e que uma grande parte possui pós-graduação, bem como algum tipo de formação ligada à área de contabilidade.

5.3 - Peças orçamentárias utilizadas nas empresas pesquisadas

Os dados quanto a formalização do planejamento estratégico/ operacional, a utilização de serviços e firmas de consultoria, a programação dos gastos, assim como os níveis hierárquicos que elaboram peças orçamentárias também foram analisados. Com esses dados verificou-se

como são elaborados os planos estratégicos/ operacionais dessas empresas, a fim de poder traçar as metas e gerir as suas atividades durante um determinado período.

A utilização de serviços e firmas de consultoria indica que os gestores têm preocupação com a continuidade da empresa. Desse modo, questionou-se se essas empresas utilizam serviços internos ou internos e externos concomitantemente para auxiliá-las na gestão.

Outro ponto solicitado foi se essas empresas programam ou não os seus gastos e qual é a razão da não programação desses gastos. Dentre direção/gerente, direção/gerente/supervisores, gerente/supervisão e gerente/supervisão/colaboradores, também questionou-se quais são responsáveis pela elaboração dessas peças, a fim de verificar a participação dos seus dirigentes e funcionários no cumprimento e superação das metas da empresa.

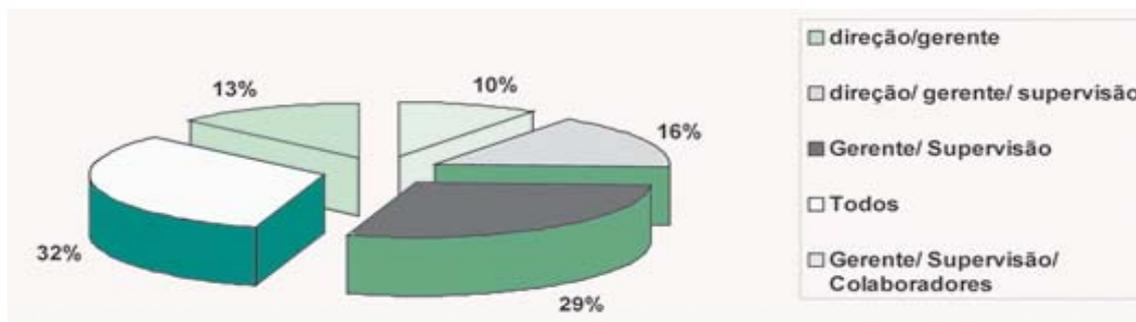
Em se tratando da forma como são formalizados o planejamento estratégico/operacional constatou-se da análise que 16 das empresas pesquisadas elaboram seus planos através de reuniões gerenciais. Vale ressaltar que, na acirrada concorrência as empresas, procuram serviços de profissionais especializados para auxiliá-los na gestão, a fim de tomar as decisões mais acertadas. Contudo, observou-se que dessas empresas pesquisadas 23 utilizam serviços internos.

No que diz respeito sobre os orçamentos de vendas, matérias-prima, MOD (mão de obra direta), CIF (custo indireto de fabricação), de investimento de despesas, de caixa e demonstração contábeis projetadas julgou-se pertinente conhecer a peça que dá mais suporte ao processo de gestão da empresa.

Para tanto, o tempo de utilização nesse processo é imprescindível. Segundo as informações solicitadas o período de utilização varia de 0 a 3 anos, de 4 a 6, de 7 a 10 e seguidamente a mais de 10 anos.

A título de programação de gastos, as empresas estão traçando metas com o intuito de atingi-las, evitando possíveis prejuízos. As metas são traçadas, pela grande parte das empresas através de programação de gastos utilizando basicamente o orçamento anual. Porém, para o cumprimento e superação das metas da empresa é imprescindível que haja a participação dos dirigentes e funcionários na elaboração das peças orçamentárias. Na Figura 1 apresenta-se tal situação.

Figura 1- Níveis hierárquicos que elaboram as peças orçamentárias



No que tange aos funcionários responsáveis pela elaboração das peças constatou-se que em 32% das empresas essas peças são elaboradas por todos simultaneamente. Ou seja, o processo de planejamento orçamentário e/ou as peças orçamentárias são elaboradas na maioria das empresas por todos os funcionários existentes de forma participativa.

Seguindo essa tendência, observou-se que o período de implantação das peças que apresenta maior número de empresas varia entre 7 a 10 anos, demonstrando as que estão numa fase mais sólida no que concerne à utilização das peças orçamentárias no seu processo de gestão. A Tabela 1 apresenta um comparativo entre as peças orçamentárias elaboradas nas empresas pesquisadas e o tempo de utilização dessas peças.

Tabela1- Peças orçamentárias elaboradas versus Tempo de utilização

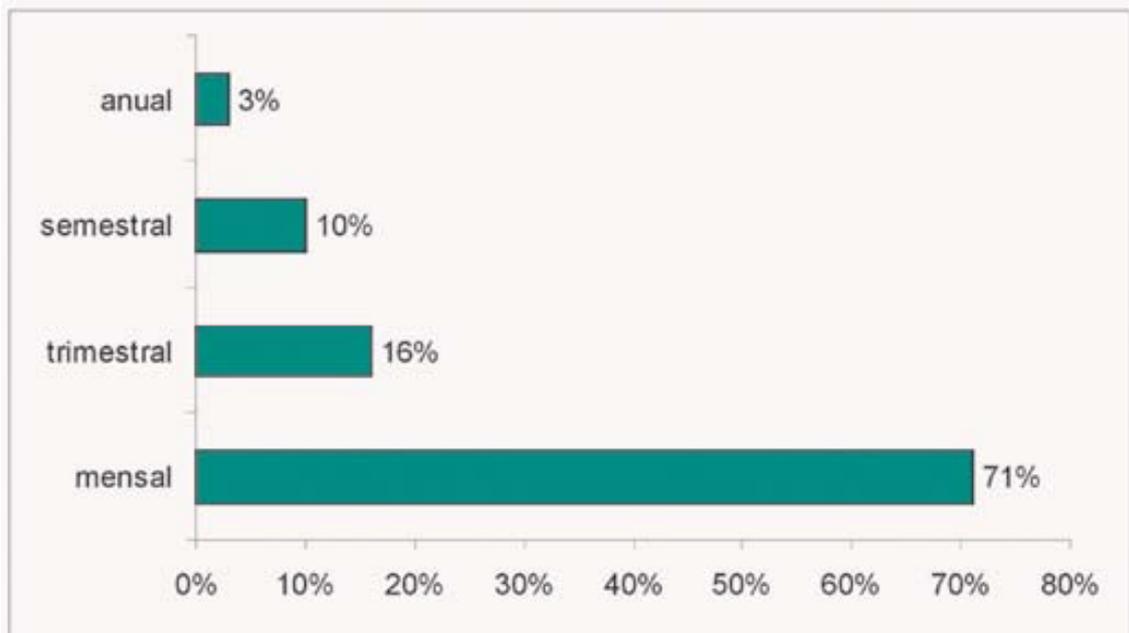
PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS	0 a 3 anos		4 a 6 anos		7 a 10 anos		Mais de 10anos	
	Nº de Emp	Freq. (%)	Nº de Emp	Freq. (%)	Nº de Emp	Freq. (%)	Nº de Emp	Freq. (%)
Orçamento de vendas	3	10%	7	24%	11	38%	8	28%
Orçamento de MP	4	15%	5	19%	9	33%	9	33%
Orçamento de MOD	6	22%	4	15%	9	33%	8	30%
Orçamento de CIF	6	25%	2	8%	9	38%	7	29%
Orçamento de Investimento	6	22%	5	19%	8	30%	8	30%
Orçamento de Despesas	6	21%	4	14%	10	36%	8	29%
Orçamento de Caixa	6	22%	6	22%	10	37%	5	19%
Dem. Contábeis Projetadas	4	18%	8	36%	5	23%	5	23%

Através do exposto nota-se que nem todas as peças orçamentárias são elaboradas pelas empresas objeto de estudo. Dentre as que elaboram a maioria o fez no período entre 7 a 10 anos, demonstrando não só a solidez, mas também a maturidade e o controle das empresas no seu processo de gestão.

Também, procurou-se evidenciar o período (mensal, trimestral, semestral e anual) adotado para comparar os valores previstos no orçamento e os realizados. Com essa pratica, as empresas verificam como vêm se comportando os valores planejados, detectando os possíveis desvios e a necessidade de aplicar medidas corretivas.

O período da comparação entre o orçado e o realizado, ou seja, o período comparativo possibilita aos responsáveis verificar a forma como vêm se comportando os valores planejados, detectando os possíveis desvios e a necessidade de aplicar medidas corretivas. A Figura 2 apresenta os dados relativos a esta questão.

Figura 2 - Período da comparação entre o orçado e o realizado



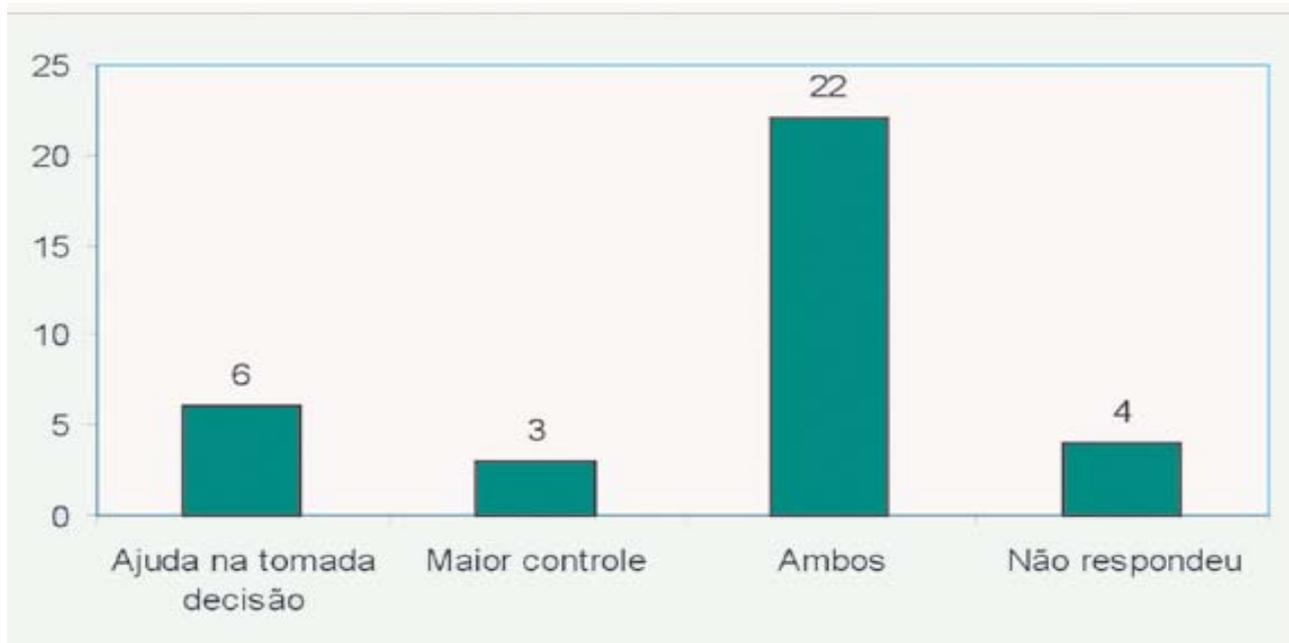
Tem-se do exposto que 71% das empresas pesquisadas a comparação é feita mensalmente. Dessa forma, pode-se considerar que o orçamento é controlado num período regular evitando possíveis desvios e eventuais inconformidades.

Pode-se afirmar, contudo, que atualmente é um grande desafio às empresas adaptarem posturas modernas. Porém, caso não os façam perderão seus espaços no mercado por outros. No entanto, qualquer ferramenta de gestão nova que se adote tem seus aspectos positivos e restritivos. Pois, entre vários aspetos positivos existentes achou-se necessário saber os que

foram observados pelas empresas. Por fim, foram indicados, entre a mudança de cenários e a incerteza os aspectos negativos percebidos na implantação do sistema orçamentário.

No que concerne aos aspectos positivos observados com a implantação do sistema orçamentário, as empresas apontaram os benefícios advindos da prática. A Figura 3 apresenta tal situação.

Figura 3 - Aspectos positivos percebidos na implantação do sistema orçamentário



Do total da amostra constatou-se que 31 empresas obtiveram vantagens na implantação desse sistema, nas quais 22 apontaram como aspectos positivos a ajuda na tomada de decisão e obtiveram maior controle, enquanto 6 cogitaram como vantagem somente a ajuda na tomada de decisão; 3 empresas indicaram que passaram a ter maior controle e 4 empresas não opinaram.

Nota-se que percentualmente a maioria das empresas perceberam aspectos positivos na implantação do sistema orçamentário, tanto no que diz respeito à tomada de decisão quanto ao controle. Entretanto, ressalta-se que apesar de grande parte das empresas terem percebido os benefícios na implantação desse sistema, também as mesmas podem ter percebido alguma desvantagens.

No resultado, quanto as desvantagens percebidas pelas empresas industriais catarinenses na utilização do sistema orçamentário, constatou-se que 13 empresas responderam esse questionamento. Dessas, 8 indicaram a incerteza quanto à exigüidade dos dados previstos e 5 apontaram a mudança de cenários com um desses aspectos nefastos.

Conclui-se, finalmente, da análise feita que percentualmente a maioria das empresas pesquisadas perceberam aspectos positivos na implantação do sistema orçamentário. Entretanto, é notório que outros tantos não se sentem seguros, dadas às mutações e incertezas advindas dessa prática.

6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O aperfeiçoamento nas formas de gerir os negócios das organizações tornou-se imprescindível para que essas empresas permaneçam no mercado e obtenham a vantagem competitiva. O nível competitivo praticamente exige empresas com culturas inovadoras, possibilitando-lhes a enfrentar desafios e obstáculos para poderem permanecer no mercado globalizado.

Com esse pressuposto fez-se uma incursão teórica, com ênfase no conceito de planejamento, execução e controle, segundo a visão dos autores, anteriormente citados.

Na mesma perspectiva, fez-se a abordagem do sistema orçamentário como importante ferramenta no controle gerencial das organizações, e destacando tanto os aspectos positivos e restritivos percebidos na implantação desse sistema, como as peças orçamentárias que o compõem. Peças essas, que os administradores dessas empresas podem utilizar como instrumento de trabalho no seu processo de gestão para auxiliá-los na tomada de decisão.

No que tange a metodologia utilizada, esta foi predominantemente qualitativa com técnicas baseadas na pesquisa exploratória. Contudo, o método da pesquisa caracteriza-se como sendo do tipo *survey* cujo instrumento para realização foi o questionário.

Em se tratando das diferentes peças orçamentárias que compõem o sistema nas empresas pesquisadas, verificou-se que das 35 da amostra, 31 utilizam essas peças, permitindo aos seus gestores definir os planos estratégicos, projetados por meio de metas, transformando-os através da execução em resultados que desejam alcançar no período projetado. Nas restantes que não utilizam, notou-se que não possuem o sistema orçamentário implantado. Por outro lado, vê-se que a maioria dessas empresas possui um planejamento orçamentário descentralizado em que todos os níveis elaboram sua proposta, a partir das diretrizes da empresa.

No que concerne às vantagens percebidas na implantação do sistema orçamentário, nas empresas pesquisadas, constatou-se que as mesmas vêm obtendo maior controle no seu processo de gestão, bem como apoio na tomada de decisão.

Sobre os aspectos negativos observados na implantação desse sistema, verificou-se que em algumas empresas há mudança de cenário em outras há uma incerteza em atingir as metas previstas, uma vez que existe uma certa inflexibilidade em relação a essas metas propostas. Portanto, para suprir essa deficiência, pressupõe-se que tais empresas devem tornar suas metas mais flexíveis e adaptáveis ao cenário do momento.

Conclui-se que as empresas que adotam as características do sistema orçamentário possuem uma estrutura de gestão empresarial melhor definida em relação àquelas empresas onde o sistema orçamentário é inexistente.

Assim, fica evidenciada a importância do sistema orçamentário no processo de gestão, com a convicção de que, implantado e acompanhado de forma correta, os gestores poderão alcançar as metas previstas e seguramente obterão sucesso no gerenciamento da atividade da organização bem como bons resultados.

BIBLIOGRAFIA

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento de informações**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controle de gestão**: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1993.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro; **Controladoria**: processo de gestão e sistema de informações gerenciais São Paulo: Atlas 1999, p. 127-142.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade industrial**: com apêndice de contabilidade agrícola. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 1999.

FREITAS, Henrique *et al.* O método de pesquisa *survey*. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

MOSIMANN Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

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

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4. ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1994.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**: uma abordagem prática. Porto Alegre: Sagra, 1984.