

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO**  
**INTERNACIONAL**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ELIZANDRA JOSEFINO DA SILVA**

**O ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO À**  
**GESTÃO: PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO EM INDÚSTRIA DE**  
**MÉDIO PORTE DE CAXIAS DO SUL – RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul  
Orientador: Prof. Esp. Orly Casara

**CAXIAS DO SUL**

**2012**

**ELIZANDRA JOSEFINO DA SILVA**

**O ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO À  
GESTÃO: PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO EM INDÚSTRIA DE  
MÉDIO PORTE DE CAXIAS DO SUL – RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis da  
Universidade de Caxias do Sul.  
Orientador: Prof. Esp. Orly Casara

Aprovado (a) em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

**Presidente**

-----  
**Prof. Esp. Orly Casara**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

**Examinadores:**

-----  
**Prof.**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

-----  
**Prof.**  
**Universidade de Caxias do Sul - UCS**

## **DEDICATÓRIA**

Em especial ao meu esposo Mauro que sempre esteve ao meu lado, me apoiando durante todo o curso e no decorrer da execução deste trabalho. Aos meus familiares e amigos que me incentivaram muito durante todo esse período.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Esp. Orly Casara, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, a Deus que sempre me iluminou e me fortaleceu para seguir em frente nessa trajetória. Agradeço ao meu esposo Mauro pelo auxílio na escolha do curso e pelo amor, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho. Agradeço também à empresa que me forneceu dados para a realização do estudo de caso constante no presente trabalho.

## **PENSAMENTO**

Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é a vontade de vencer.

Mahatma Gandhi

## RESUMO

As empresas industriais vêm passando por diversas mudanças, e diariamente surgem situações desafiadoras que exigem da gestão empresarial a tomada de decisões com a maior agilidade possível visando alcançar as metas e objetivos da organização. As indústrias precisam adotar ferramentas que propiciem aos seus gestores um maior planejamento de suas metas e objetivos para períodos futuros, assim como formas mais seguras de controlar suas movimentações financeiras, a fim de garantir que os recursos da empresa sejam bem aplicados, evitando custos e despesas desnecessários. Este trabalho aborda a implementação do orçamento empresarial, com a intenção de responder à seguinte questão: Quais os benefícios que a utilização do orçamento empresarial proporciona aos gestores das empresas? Para tanto, efetuou-se pesquisa bibliográfica de obras que abordam este assunto e um estudo de caso junto à uma empresa industrial que está em fase de análise em relação à implementação do Orçamento Empresarial. Detalha-se o que é o Orçamento Empresarial e a sua importância, especificando seus mecanismos de funcionamento e demonstrando que a implementação do mesmo proporciona as empresas industriais uma maior eficácia gerencial, e destacando como a utilização do mesmo pode auxiliar os gestores no processo decisório. Conclui-se que a implementação desta ferramenta de apoio à gestão é de grande importância para que as empresas atinjam suas metas e melhores resultados.

**Palavras-chave:** Orçamento empresarial. Gestão empresarial. Tomada de decisão. Planejamento. Controle.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Cenários Possíveis .....	19
Figura 2: Estrutura da Controladoria .....	37
Figura 3: Representação Gráfica de um SI - (Sistemas de Informações) .....	39
Figura 4: Clientes por região da Gama Ltda. ....	50
Figura 5: Estrutura Organizacional da Gama Ltda. ....	52
Figura 6: Módulos disponíveis para utilização da Gama Ltda. ....	56

## **LISTA DE SÍMBOLOS, ABREVIATURAS E SIGLAS**

CIF – Custos Indiretos de Fabricação  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CSLL– Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido  
DRE– Demonstração do Resultado do Exercício  
EFD – Escrituração Fiscal Digital  
E-LALUR– Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real  
ERP – Enterprise Resource Planning  
FCONT– Controle Fiscal Contábil de Transição  
ICMS– Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias Serviços  
IPI– Imposto Sobre Produtos Industrializados  
MOD– Mão de Obra Direta  
PCP– Programação e Controle da Produção  
RH– Recursos Humanos  
SAP– Systemanalyse and Proogrammentwicklung  
SI– Sistema de Informação  
SIG– Sistema Integrado de Gestão  
SPED– Sistema Público de Escrituração Digital  
TAC– Taxa de Abertura de Crédito  
TI– Tecnologia da Informação

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	11
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	12
1.3 OBJETIVOS .....	13
<b>1.3.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>13</b>
<b>1.3.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>13</b>
1.4 METODOLOGIA.....	14
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	15
<b>2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL .....</b>	<b>16</b>
2.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO .....	16
2.2 CONCEITO E OBJETIVO.....	17
2.3 CENÁRIOS ORÇAMENTÁRIOS .....	18
2.4 PERIODICIDADE DO ORÇAMENTO .....	20
2.5 ORÇAMENTO GERAL.....	21
<b>2.5.1 Orçamento de Vendas .....</b>	<b>22</b>
<b>2.5.2 Orçamento de Produção .....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.3 Orçamento de Matérias-Primas.....</b>	<b>26</b>
<b>2.5.4 Orçamento de Mão de Obra Direta .....</b>	<b>27</b>
<b>2.5.5 Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação .....</b>	<b>28</b>
<b>2.5.6 Orçamento de Custo de Produção .....</b>	<b>29</b>
<b>2.5.7 Orçamento de Despesas Administrativas .....</b>	<b>29</b>
<b>2.5.8 Orçamento de Despesas de Vendas .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.9 Orçamento de Capital (Investimentos) .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.10 Orçamento de Aplicações Financeiras e Financiamentos.....</b>	<b>31</b>
<b>2.5.11 Orçamento de Caixa .....</b>	<b>32</b>
<b>2.5.12 Orçamento de Resultado e Balanço Patrimonial Projetado .....</b>	<b>33</b>
<b>3 ELABORAÇÃO E CONTROLE DO ORÇAMENTO EM INDÚSTRIAS DE MÉDIO PORTE .....</b>	<b>34</b>
3.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DE UMA INDÚSTRIA DE MÉDIO PORTE .....	34
3.2 A CONTROLADORIA E O ORÇAMENTO.....	35
3.3 O ERP EMPRESARIAL-(ENTERPRISE RESOURCE PLANNING) OU PLANEJAMENTO DE RECURSOS EMPRESARIAIS.....	38
3.4 PREMISSAS PARA O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO .....	42
3.5 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	43
3.6 CONTROLE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	44

<b>4 O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE APOIO AOS GESTORES DAS EMPRESAS .....</b>	<b>45</b>
4.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DA GESTÃO EMPRESARIAL.....	45
4.2 A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PARA OS GESTORES NA TOMADA DE DECISÃO .....	46
<b>5 ESTUDO DE CASO JUNTO A EMPRESA INDUSTRIAL, PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL .....</b>	<b>48</b>
5.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....	48
<b>5.1.1 Produtos e Mercado de Atuação .....</b>	<b>49</b>
<b>5.1.2 Serviços.....</b>	<b>51</b>
<b>5.1.3 Estrutura Organizacional .....</b>	<b>51</b>
5.2 FUNÇÕES POR SETORES .....	52
<b>5.2.1 Alta Direção .....</b>	<b>52</b>
<b>5.2.2 Setor de Recursos Humanos .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2.3 Gestão da Qualidade .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2.4 Setor de Compras .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2.5 Setor de Tecnologia da Informação .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2.6 Setor Financeiro .....</b>	<b>54</b>
<b>5.2.7 Setor de Controladoria .....</b>	<b>54</b>
<b>5.2.8 Setor de Vendas Atacado e Varejo .....</b>	<b>54</b>
<b>5.2.9 Setor de Engenharia e PCP .....</b>	<b>55</b>
<b>5.2.10 Setor de Produção .....</b>	<b>55</b>
<b>5.2.11 Setor de Logística.....</b>	<b>55</b>
5.3 O ERP DA ORGANIZAÇÃO .....	56
5.4 ELABORAÇÃO DA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO NA EMPRESA .....	57
5.5 CONTRIBUIÇÕES DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL PARA A ORGANIZAÇÃO .....	63
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>69</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Empresa é sinônimo de atividade econômica organizada para a produção de bens ou serviços. Dentro desse contexto, encontram-se as empresas industriais que são as organizações que transformam a matéria prima em produtos acabados, a fim de proporcionar a satisfação das necessidades humanas, sua principal finalidade é a obtenção do lucro. (FRANCO, 1973, p.15)

Para manterem-se competitivas e sobreviverem num mercado globalizado, onde a concorrência está cada vez mais acirrada, as empresas industriais estão buscando inovar de diversas formas, adotando ferramentas capazes de gerar informações seguras, que proporcionem suporte à gestão empresarial no momento da tomada de decisão, tanto para as ações do presente, mas principalmente para programar o futuro das organizações.

A gestão empresarial pode ser definida como um modelo de trabalho, orientado por uma política de valores, capaz de planejar, alocar e gerir recursos, ações, iniciativas, princípios, valores e estratégias, procurando viabilizar o alcance dos objetivos propostos pela empresa.

Dentre as ferramentas adotadas pode-se destacar o orçamento empresarial, o mesmo é orientado por objetivos e metas propostos pela administração da empresa, estabelecido para um determinado período, contém a descrição do plano geral de todas as operações e determina de forma consistente os valores em termos quantitativos, proporcionando aos gestores das empresas maiores garantias e segurança nos resultados, permitindo que sejam feitas comparações quando há variação no valor orçado ao realizado.

A gestão empresarial com uma visão mais otimista pode utilizar o orçamento não apenas para a previsão de gastos e receitas, mas como um sistema de planejamento e controle, para que se tenha um constante aumento de eficiência, através das comparações entre o planejado e o que foi realmente executado, viabilizando as modificações necessárias em tempo hábil, no intuito de obter melhores resultados para a empresa.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar a relevância do orçamento dentro das organizações, assim como a sua contribuição para os gestores, enfatizando que, se bem utilizado, o orçamento proporciona às empresas uma melhor eficácia gerencial, fazendo com que se atinjam as metas estabelecidas, possibilitando maior garantia de sobrevivência no mercado, visando redução de custos e despesas e através desses fatores a obtenção da maximização do lucro.

A seguir será apresentada a questão de pesquisa deste trabalho.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A capacidade de previsão de uma empresa requer o gerenciamento de cenários futuros de forma dinâmica e eficaz. Uma das ferramentas que pode ser utilizada para atingir esse objetivo é o orçamento, o mesmo tem extrema importância para as empresas, pois possibilita aos gestores mensurar com maior segurança o desempenho das organizações e avaliar se há a possibilidade de melhorias em tempo hábil, fazendo com que as empresas possam atingir suas metas e conquistem ou até mesmo superem os resultados esperados, encontrando assim um bom suporte para manterem-se firmes no mercado.

Muitas empresas ainda têm certa resistência em utilizar o orçamento, pois não conhecem detalhadamente essa ferramenta e acreditam que a utilização desse sistema será apenas mais uma forma de somente limitar gastos da empresa. Muitos gestores ainda não tem um conhecimento significativo sobre os aspectos que podem ser avaliados durante a utilização do orçamento empresarial, acreditam que o controle através da elaboração de simples planilhas pode ser suficiente para a avaliação do desempenho da empresa e a obtenção dos resultados.

O objetivo desse estudo é demonstrar o quanto o orçamento é importante para auxiliar os gestores no processo decisório e quando as empresas o aceitarem e o utilizarem estarão abrindo suas portas para o desenvolvimento. A esses fatores se deve a escolha do tema: O orçamento empresarial como ferramenta de apoio à gestão. Onde a questão de pesquisa será: Quais os benefícios que a utilização do orçamento empresarial proporciona aos gestores das empresas?

Essa definição sobre a questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, considerou a necessidade de aprofundar o conhecimento em

relação ao conceito do orçamento empresarial, demonstrando sua relevância para os empresários, destacando os benefícios percebidos pelos gestores que utilizam essa ferramenta como apoio às suas tomadas de decisões, e com o intuito de implementar a utilização do orçamento na empresa em estudo.

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Demonstrar a importância do orçamento empresarial, como ferramenta de apoio à gestão e no auxílio à tomada de decisão, facilitando o alcance das metas e objetivos da empresa.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- Definir o conceito de orçamento empresarial e também do orçamento geral detalhando alguns dos seus orçamentos específicos, conceituando-os e demonstrando a finalidade de cada um deles.

- Explicar as etapas do processo de elaboração e controle, a periodicidade e os cenários do orçamento, assim como a conceituar o ERP (Enterprise Resource Planning) ou Planejamento de Recursos Empresariais demonstrando sua ligação com o orçamento empresarial.

- Demonstrar que orçamento empresarial pode ser uma eficiente ferramenta de suporte aos gestores, possibilitando que empresas industriais de médio porte obtenham uma melhor eficácia a nível gerencial, o que resulta em um melhor alcance de suas metas.

- Realizar uma proposta de implementação do orçamento empresarial em uma indústria metalúrgica de médio porte, demonstrando os benefícios que os seus gestores podem obter com a utilização dessa ferramenta.

## 1.4 METODOLOGIA

O tipo de pesquisa será bibliográfico (pesquisa teórica dos principais conhecimentos existentes, livros, revistas, artigos, Internet, etc.), que aborde sobre o orçamento empresarial e outros assuntos relacionados ao tema, será realizado também um estudo de caso junto a uma indústria metalúrgica de médio porte, a fim de apresentar uma proposta de implementação do orçamento empresarial nessa organização, proporcionando aos seus gestores uma visão mais detalhada e uma melhor forma de utilização dessa ferramenta.

A pesquisa bibliográfica segundo Andrade (2003, p.39) é uma habilidade fundamental nos cursos de graduação, constitui o primeiro passo para todas as atividades acadêmicas, compreende várias fases que vão da escolha do tema à redação final podendo ser desenvolvida como um trabalho em mesma ou constituir-se numa etapa da elaboração de monografias, dissertações, etc.

Conforme Cerro, Bervian e da Silva (2007, p.60):

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações, e tese. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca-se conhecer e analisar contribuições culturais e científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema. A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Como trabalho científico original, constitui a pesquisa propriamente dita na área das ciências humanas. Como resumo de assunto, constitui geralmente o primeiro passo de qualquer pesquisa científica.

Quanto ao estudo de caso Cerro, Bervian e da Silva (2007, p.62) o definem como “uma pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida.”.

Segundo Figueiredo e Souza (2010, p.102):

O estudo de caso é mais utilizado nas pesquisas de campo do tipo exploratórias, visando inclusive levantar questões para outros estudos através de dados qualitativos. Por isso não se restringe a um único modo de coleta de dados, vários procedimentos de pesquisa podem relacionar-se com o estudo de caso como, por exemplo, a observação participante e a entrevista livre.

De acordo com Barros e Lehfeld (2007, p.112) “pode-se realizar o estudo de caso somente tipificando um indivíduo mais acentuado em uma organização institucional ou comunitária, como centros industriais, comerciais, bairros, hospitais etc.”.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este trabalho de pesquisa está dividido em seis capítulos. No primeiro capítulo constam a importância e a questão de pesquisa, os objetivos e a metodologia. No segundo capítulo serão definidos a origem, o conceito e objetivos do orçamento empresarial, citando conceitos de autores da área, serão destacados os cenários orçamentários existentes, a periodicidade de realização do orçamento e também o conceito de orçamento geral e dos orçamentos específicos que fazem parte do orçamento empresarial demonstrando-se a finalidade dos mesmos.

No terceiro capítulo, serão citados o conceito e objetivos de uma indústria de médio porte, será comentada a relação do setor de controladoria e o orçamento e demonstrado como deve ser estrutura do orçamento empresarial, assim como as etapas do processo de elaboração e controle do orçamento.

No quarto capítulo, será definido o conceito de gestão empresarial e os seus objetivos, assim como a importância do orçamento empresarial para os gestores, será também demonstrado o conceito de ERP, assim como sua importância para a gestão, enfatizando que através de relatórios gerenciais com informações seguras os mesmos terão um maior apoio no processo de tomada de decisões nas empresas.

No quinto capítulo será efetuado o estudo de caso em uma indústria metalúrgica, onde será realizada uma proposta de implementação do orçamento empresarial na organização. Nessa proposta serão avaliados os processos de elaboração e controle orçamentários, demonstrando aos gestores que através de demonstrativos gerados pelo orçamento a empresa terá maior segurança na tomada de decisões, salientando as contribuições proporcionadas pela utilização do orçamento empresarial. Por fim, no sexto e último capítulo estão as conclusões principais apuradas com base na pesquisa realizada.

## 2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

### 2.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO

De acordo com Bornia e Lunkes (2007, p.39) “a necessidade de orçar é tão antiga quanto à humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento”.

A palavra orçamento segundo Morales (2009) deve-se aos antigos romanos que coletavam impostos e também foi utilizada para as bolsas de tesouraria e os funcionários que a usavam. Na França o termo era conhecido como bougue ou bogutte e vem do latim, entre 1400 e 1450 o termo bouguett tornou-se parte do vocabulário inglês.

A história do orçamento empresarial teve sua origem na administração pública, a utilização dos princípios orçamentários iniciou-se efetivamente na década de 20, nos Estados Unidos. A aplicação do orçamento empresarial tomou grande impulso com o surgimento do movimento científico de administração empresarial a partir de 1930. Em 1941 cerca de 50% das empresas americanas já utilizavam o sistema de controle orçamentário, já no ano de 1958 esse número passou para 95%, configurando o orçamento como ferramenta essencial para a obtenção do controle financeiro das empresas da época. (TUNG, 1976)

O orçamento empresarial surgiu por volta da década de 1950, quando estudiosos americanos apresentaram uma metodologia orçamentária rapidamente difundida no seio da comunidade internacional. Tal metodologia pressupunha, a partir de premissas macroeconômicas, o comportamento dos negócios para um período futuro. O projeto orçamentário baseava-se na construção do maior nível de premissas possíveis, partindo-se do planejamento empresarial e buscando montar o orçamento no maior nível de detalhes possíveis, para um período não muito longo, capaz de refletir os resultados das organizações pelo período de um ano. (FERNANDEZ, 2005, p. 22)

No Brasil, devido ao estágio atual de desenvolvimento do país, o número de empresas que começa a considerar o controle orçamentário vem expandindo-se significativamente, os empresários estão buscando produzir melhor e mais barato, a fim de obterem maior rentabilidade e manterem-se no mercado cada vez mais concorrente. (TUNG, 1976)

Com base nas ideias dos autores, pode-se verificar que a utilização do orçamento vem ocorrendo há muito anos. Há décadas os empresários já empregavam em suas organizações técnicas orçamentárias que incluíam o maior número de informações possíveis, estabelecendo suas metas para períodos futuros, a fim de obter melhores resultados. Com o passar do tempo e com o crescente avanço tecnológico, as técnicas de controle através do orçamento estão se tornando cada vez mais detalhadas e objetivas, possibilitando maior alcance dos objetivos almejados pelas empresas e seus gestores. Nesse contexto, vem de encontro o conceito e os objetivos do orçamento empresarial.

## 2.2 CONCEITO E OBJETIVO

De acordo com Schier (2005, p. 101) “o orçamento é a expressão quantitativa e formal dos planos da administração que define quantitativamente os objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para que eles sejam atingidos, além de proporcionar controle do desempenho”.

O orçamento empresarial é considerado um método de planejamento e controle financeiros, que deve estar vinculado aos planos operacionais e de investimentos de uma organização, visando aperfeiçoar os resultados econômicos da mesma. Uma vez implantado e utilizado, o orçamento deverá preencher vários objetivos, pois estará relacionado com todos os setores e atividades da empresa. (ZDANOWICZ, 2001)

O orçamento visa, através de um planejamento adequado, prever ou projetar para um período predeterminado, as receitas e despesas dentro de uma visão realista, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa, apurando seu fluxo de caixa, definindo os recursos e projetando o resultado do exercício e seu balanço patrimonial. Dessa forma, podemos considerar que o orçamento é um plano administrativo-financeiro que cobre todas as fases operacionais por um período determinado, ou seja, é uma expressão formal das diretrizes, políticas, planos e metas estabelecidas pela alta direção de uma empresa, buscando quantificar e valorizar tais operações, tanto sobre o aspecto global, quanto sobre as diversas divisões e setores das organizações. (FERNANDEZ, 2005, p.18).

O orçamento é um instrumento fundamental para o exercício do controle das atividades da empresa, deve abranger toda a estrutura organizacional identificadas com seus respectivos gestores, serve também como suporte para avaliação de

desempenhos, além disso, permite a integração entre as fases do processo de gestão e o sistema de informações. Pelo fato de o orçamento ser flexível, é passível de ajustes, revisões e atualizações sempre que se alterarem qualquer variável, garantindo a comparabilidade entre um desempenho planejado e um alcançado. (CATELLI, 2001, p.252)

Uma das principais finalidades do orçamento consiste na coordenação dos esforços que os diversos setores e gestores da empresa deverão desenvolver para que os objetivos da empresa sejam totalmente atingidos. Uma das justificativas para a existência do orçamento é o fato de que as atividades empresariais precisam ser coordenadas de modo que sejam conciliados seus resultados ao interesse maior da empresa. (CATELLI, 2001, p.250)

Em suma, pode-se dizer que o orçamento empresarial é um importante instrumento de apoio aos gestores. Sua utilização permite às empresas uma forma de avaliação e controle do seu desempenho e permite às mesmas a possibilidade de melhorias nos seus resultados. Para que o orçamento empresarial seja elaborado da melhor forma possível, as empresas devem avaliar os cenários e a periodicidade que melhor atendam às suas necessidades para posteriormente estruturar um orçamento geral que contenha os orçamentos específicos para cada setor da organização.

### 2.3 CENÁRIOS ORÇAMENTÁRIOS

A cada dia as empresas passam por diferentes situações, sendo as mesmas fáceis ou difíceis, contudo, os seus gestores precisam estar aptos a possíveis mudanças em suas estratégias. Nesse sentido a utilização do orçamento como ferramenta de previsão deve estabelecer diferentes cenários, prevenindo os gestores de resultados positivos ou negativos no decorrer do tempo e evitando geração de falsas expectativas para as partes interessadas. (GUINDANI, CERVIAN MARTINS, 2011)

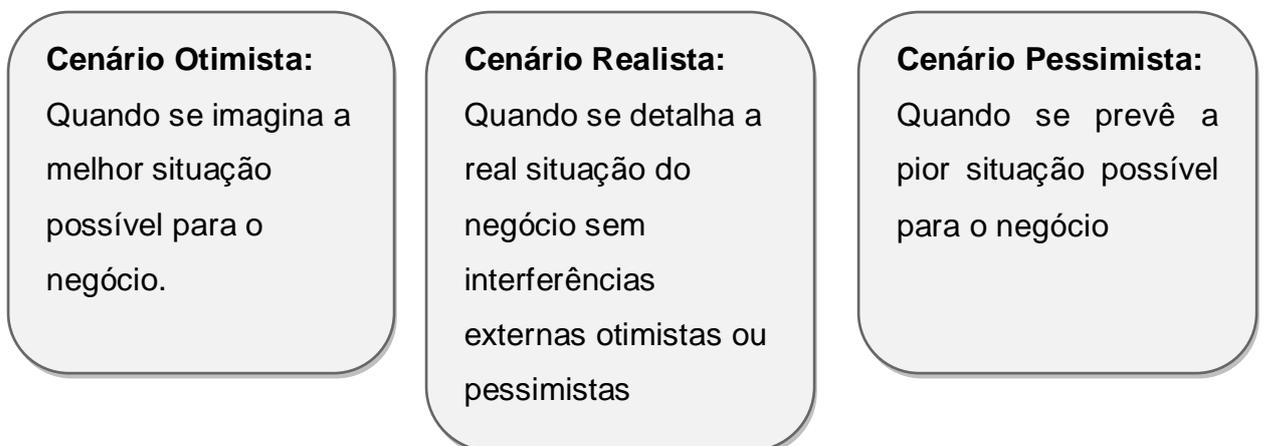
Os cenários podem ser definidos como a escolha de um conjunto de variáveis macroeconômicas previstas para períodos futuros e são indispensáveis para a montagem do orçamento. Podem ser desenvolvidos por especialistas contratados de empresas terceirizadas ou por equipes internas formadas na própria organização.

Os cenários devem conter aspectos que possam afetar o negócio da organização, podendo ser de caráter político onde serão avaliados os clientes, econômico no qual serão analisados os fornecedores e o cenário mercadológico o qual contemplará as informações sobre empresas concorrentes. (PADOVEZE E TARANTO, 2000 E 2009 E FREZATTI, 2009)

A empresa pode estruturar os cenários de várias maneiras como: Através da obtenção de dados em revistas atualizadas, com instituição financeira parceira, normalmente os bancos têm uma equipe de economistas que elaboram cenários todos os meses e os fornecem gratuitamente a seus melhores clientes. Pode também contratar uma consultoria para sua elaboração, ou ainda obter dados por meio de leitura periódica de jornais especializados, sistematizando o recolhimento das principais variáveis e suas modificações ou em um subsistema de informações de controladoria estratégica. (PADOVEZE E TARANTO, 2009)

Normalmente os cenários são apresentados dentro de uma faixa de probabilidade de acontecimento, uma vez que são apenas previsões, nem sempre o resultado será satisfatório como a empresa almeja. Dessa forma, o orçamento deve dispor de um cenário realista, ou seja, de acordo com as metas desejadas, um cenário pessimista, supondo-se que em determinado período a empresa possa vivenciar uma fase de recessão e um cenário otimista, tendo em vista a possibilidade de um crescimento extraordinário. (SANTOS, 2008 E PADOVEZE, 2000). A figura 1 demonstra as possibilidades de cenários utilizados na elaboração do orçamento.

**Figura 1: Cenários Possíveis**



Fonte: Produção da própria autora

Frezatti (2009, p.58) ressalta que “em situações de normalidade, a análise de cenários, desenvolvida por ocasião de montagem do plano estratégico pode ser utilizada, de maneira mais detalhada, simplesmente sendo atualizada”.

Pode-se dizer que diante de um mercado onde as mudanças são constantes, torna-se essencial o estabelecimento de cenários, pois os empresários precisam estar preparados para possíveis ameaças e oportunidades que possam se apresentar no futuro, tendo possibilidades de criar novas estratégias e vantagens competitivas de acordo com as tendências do mercado.

## 2.4 PERIODICIDADE DO ORÇAMENTO

O processo orçamentário geralmente realiza-se em curto prazo, equivalente há um ano, podendo ter seu benefício estendido por um período maior, visa indicar a direção a ser seguida pelos gestores com vistas à realização do melhor resultado econômico e financeiro pretendido pela organização. Seu acompanhamento é feito através das movimentações verificadas nos balancetes disponibilizados mensalmente pelo setor de controladoria. (TAVARES, 2000 E SCHIER, 2005)

De acordo com Fernandez (2005, p.26) “existe uma forte correlação entre a definição dos períodos para as projeções do orçamento e a disponibilização dos dados pela execução contábil. Pressupondo-se o fato de que o orçamento sem o seu efetivo controle invalida qualquer programa orçamentário, os períodos para a sua projeção devem ser equivalentes à apuração dos lançamentos contábeis”.

Conforme Colares (2009, p. 14):

A previsão orçamentária e seu acompanhamento devem ser compatíveis com o programa de trabalho estabelecido. O orçamento assim poderá ser feito por um ano, com revisões e atualizações mensais, ou até em períodos menores, de acordo com os interesses da administração ou evolução dos negócios. Independente da questão periodicidade, o aspecto de fundamental importância é o acompanhamento sistemático dos orçamentos visando obter dados para ajuste das premissas iniciais, atualização das previsões e também a reorientação das operações.

No entanto, alguns orçamentos podem ser realizados para um maior período, superior a um ano, pois decorrem de investimentos que demandarão um período mais longo de aplicação de recursos e mesmo de amortizações. (TAVARES, 2000)

Conforme os autores, o período ideal para a elaboração do orçamento empresarial é de doze meses. Porém, para os modelos de orçamentos que serão apresentados no presente trabalho será utilizado o período de seis meses, a fim de propiciar um maior detalhamento das variáveis constantes em cada orçamento que será apresentado.

## 2.5 ORÇAMENTO GERAL

O orçamento geral é um resumo dos planos de uma empresa, retrata sua estratégia e evidência por meio de um conjunto integrado por orçamentos específicos, onde estão refletidas quantitativamente as ações e políticas da empresa, relativas a determinados períodos futuros. Geralmente, culmina num orçamento de caixa, numa projeção da demonstração de resultados, e num balanço projetados. Durante a elaboração do orçamento geral são fixadas metas específicas de venda, produção, distribuição e financiamento. (HOJI, 2001, p.358, TAVARES, 2000, p. 383 E GARRISON, NOREEN e BREWER, 2007, p. 314)

O orçamento geral, segundo Moreira (1989 p.15) é:

Um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

O orçamento geral de uma empresa industrial conforme Hoji (2010) é composto de vários orçamentos específicos, que são agrupados e elaborados em seqüência lógica, como efetivamente ocorrem os fatos empresariais na prática, o mesmo é formado basicamente pelos seguintes orçamentos específicos os quais serão detalhados a seguir:

- a) Orçamento de Vendas;
- b) Orçamento de Produção;
- c) Orçamento de Matérias-primas;
- d) Orçamento de Mão de obra direta;
- e) Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação;
- f) Orçamento de Custo de Produção;
- g) Orçamento de Despesas Administrativas e de Vendas;

- h) Orçamento de Capital (Investimentos);
- i) Orçamento de Aplicações Financeiras e Financiamentos;
- j) Orçamento de Caixa;
- k) Orçamento de Resultado.

Será apresentado a seguir um modelo de projeção e orçamento de vendas e também um modelo de um orçamento de produção, todos são considerados extremamente importantes no processo orçamentário.

### **2.5.1 Orçamento de Vendas**

O volume de vendas é em geral o fator limitante para todo processo orçamentário, para a maioria das empresas, todo o processo de planejamento operacional decorre da percepção da demanda de seus produtos para o período a ser orçado. Dessa forma o orçamento de vendas pode ser considerado o ponto de partida de todo o processo de elaboração das demais peças orçamentárias. (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 112)

Conforme Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 132):

O orçamento de vendas consiste na elaboração das metas de vendas da empresa, mensuradas em termos de quantidade e valores. As metas de vendas devem ser divididas por produtos, região, tipos de clientes etc. Essas metas devem ser preferencialmente, atingíveis, pois todos os demais suborçamentos estarão sendo elaborados partindo-se dessas premissas.

Através do orçamento de vendas são estabelecidas as previsões de vendas em termos de quantidade e valores, assim como o preço de venda dos produtos, considerando-se o seu custo fixo e variável, são também avaliados os valores de impostos, adições e descontos sobre as vendas. (SCHIER, 2005, p. 106 E HOJI, 2001, p. 374)

Na etapa da previsão das vendas será determinada a quantidade de produtos que a empresa pretende vender em próximos períodos, pode ser realizada com base em dados estatísticos, através de pesquisas de mercado, pela coleta de dados feita pelos vendedores ou até mesmo pelo conhecimento da finalidade do uso dos produtos pelos clientes. (PADOVEZE E TARANTO, 2009)

Posteriormente poderá ser realizado o orçamento de preços, que deve apresentar os preços por produtos e seus respectivos mercados. Outro fator extremamente importante que deve ser identificado são os impostos incidentes sobre as vendas de cada produto, avaliando-se as formas de tributação diferenciadas para cada mercado, para concluir-se então o orçamento de vendas, deve ser feito o orçamento da receita mensal por produtos e mercados, considerando a receita bruta e a receita líquida após a dedução dos impostos sobre as vendas. (PADOVEZE E TARANTO, 2009)

O orçamento de vendas geralmente é apresentado em tabelas nas quais são discriminadas as receitas para o período considerado, individualizadas por produto, famílias de produtos, regiões geográficas, filiais da empresa etc. Uma vez definido pela área de marketing, o orçamento de vendas é analisado pelo departamento de orçamentos, comparativamente às vendas reais do último exercício e ao orçamento do ano anterior. (SANTOS E SANVICENTE, 1983, p.43)

O orçamento de vendas deve ser elaborado pelo executivo máximo dessa área de operações, devendo contemplar variáveis de mercado consumidor, variáveis de produção, variáveis de mercado fornecedor e de trabalho e variáveis de recursos financeiros. Porém, dada a sua importância para toda a empresa, cabe à diretoria a sua revisão final e aprovação. Esse orçamento é complementado com o orçamento de despesas de vendas. (SANTOS E SANVICENTE, 1983, p.43)

Contudo, o orçamento de vendas é extremamente importante para todos os departamentos de uma empresa, pois através de informações seguras sobre as vendas, serão realizadas as programações de matérias-primas, mão de obra direta e despesas indiretas de fabricação. Sendo assim, o orçamento de vendas deverá satisfazer as necessidades do cliente, dos funcionários, do acionista e da comunidade, bem como garantir a sobrevivência da organização. (ZDANOWICZ, 1995)

A Tabela 1 demonstra um modelo de projeção de vendas.

**Tabela 1: Projeção de Vendas**

Projeção de Vendas 1º Semestre		Empresa Industrial: Gama Ltda.	
Projeção Vendas	Produto A	Produto B	Produto C
Preço Unitário R\$	10,00	8,00	7,50
Volume de Vendas mês	1000	1500	1200
Janeiro	1000	1500	1100
Fevereiro	1200	1700	1300
Março	1300	1900	1500
Abril	1500	2100	1700
Mai	1700	2200	1900
Junho	1900	2400	2100
<b>Total:</b>	<b>8600</b>	<b>11800</b>	<b>9600</b>

Fonte: Produção da própria autora

A Tabela 2 demonstra um modelo de orçamento de vendas elaborado a partir das vendas projetadas.

**Tabela 2: Orçamento de Vendas**

Orçamento de Vendas- 1º Semestre 2012.			Empresa Industrial: Gama Ltda.				Total
Unidades	Jan/12	Fev/12	Mar/12	Abr/12	Mai/12	Jun/12	Semestre
Produto A	1000	1200	1300	1500	1700	1900	8600
Produto B	1.500	1700	1900	2100	2200	2400	11800
Produto C	1100	1300	1500	1700	1900	2100	9600
Valor em R\$							Total em R\$
A-R\$ 10,00	R\$ 10.000,00	R\$ 12.000,00	R\$ 13.000,00	R\$ 15.000,00	R\$ 17.000,00	R\$ 19.000,00	R\$ 86.000,00
B-R\$ 8,00	R\$ 12.000,00	R\$ 13.600,00	R\$ 15.200,00	R\$ 16.800,00	R\$ 17.600,00	R\$ 19.200,00	R\$ 94.400,00
C-R\$ 7,50	R\$ 8.250,00	R\$ 9.750,00	R\$ 11.250,00	R\$ 12.750,00	R\$ 14.250,00	R\$ 15.750,00	R\$ 72.000,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 30.250,00</b>	<b>R\$ 35.350,00</b>	<b>R\$ 39.450,00</b>	<b>R\$ 44.550,00</b>	<b>R\$ 48.850,00</b>	<b>R\$ 53.950,00</b>	<b>R\$ 252.400,00</b>

Fonte: Produção da própria autora

## 2.5.2 Orçamento de Produção

O orçamento de produção serve para estimar as quantidades de produção necessárias para que a empresa supra o seu planejamento de vendas. O plano mestre de produção deverá basear-se nas metas de vendas, políticas de estoques da empresa e estoques iniciais de produtos acabados. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA 2004, P.132)

De acordo com Padoveze e Taranto (2009, p. 120):

Uma característica importante do orçamento de produção é o fato de ele ser quantitativo. O orçamento de produção em quantidade dos produtos a serem fabricados é fundamental para a programação operacional da empresa. Além do orçamento de produção ser a base do orçamento de consumo e compra de materiais diretos e indiretos, é a base de trabalho para os orçamentos de capacidade e logística.

Para que o orçamento de produção de uma de empresa industrial seja elaborado com a maior segurança possível, contemplando com mais precisão os custos dos produtos que a empresa deverá produzir, devem ser acrescentadas a esse custo as variações de estoques de produtos prontos e de produtos em elaboração, obtendo-se assim, o custo do produto vendido projetado, pelo preço de mercado. (ZDANOWICZ, 1995, p. 71)

Para Schier (2005, p.107):

A elaboração do orçamento de produção deve compreender alguns aspectos importantes como:

- a) Determinação das necessidades totais de produção;
- b) Determinação das políticas de estoques em relação a produtos acabados e produção em andamento;
- c) Determinação de políticas de capacidade de produção;
- d) Determinação da adequação da capacidade de produção;
- e) Determinação da disponibilidade de matéria-prima, e de mão de obra;
- f) Determinação dos lotes econômicos de fabricação.

A partir de um orçamento de produção elaborado de forma eficaz e eficiente com a estrutura de custos bem definida, os gestores poderão atingir com maior facilidade os objetivos e metas traçados pela empresa. (ZDANOWICZ, 1995, p.71)

O orçamento de produção pode ser elaborado através da seguinte equação:

$EFPP + QUV - EIPP = 600 + 1000 - 950 = 650$  unidades a serem produzidas, conforme orçamento de produção que será demonstrado a seguir.

Onde:

EFPP= Estoque Final de Produtos Prontos

QUV= Quantidade de Unidades para Vendas

EIPP= Estoque Inicial de Produtos Prontos

A Tabela 3 demonstra uma projeção de estoque inicial de produtos prontos.

Para sua elaboração foi planejado que o nível do estoque final, ao término de cada mês, deve ser igual à metade das vendas esperadas para o mês seguinte para os três produtos, as mesmas encontram-se no orçamento de vendas demonstrado

anteriormente, sendo que se espera que o primeiro mês do segundo semestre repita o desempenho do sexto mês do primeiro semestre.

**Tabela 3: Projeção Estoque Inicial Produtos Prontos**

Projeção de Estoque Inicial Produtos Prontos 1º Semestre

Produto A: Estimativa de Estoque Inicial= 950
Produto B: Estimativa de Estoque Inicial= 1.200
Produto C: Estimativa de Estoque Inicial= 1.050

Fonte: Produção da própria autora

Através da projeção de estoque de produtos prontos foi elaborado o orçamento de produção que segue na tabela 4.

**Tabela 4: Orçamento de Produção**

Orçamento de Produção - 1º Semestre 2012. Empresa Industrial: Gama Ltda.							Total
Produto A- Unidades	Jan/12	Fev/12	Mar/12	Abr/12	Mai/12	Jun/12	Semestre
Estoque Final	600	650	750	850	950	950	4750
(+) Vendas	1000	1200	1300	1500	1700	1900	8600
Total:	1600	1850	2050	2350	2650	2850	13350
(-) Estoque Inicial	950	600	650	750	850	950	4750
<b>Produção Necessária</b>	<b>650</b>	<b>1.250</b>	<b>1.400</b>	<b>1.600</b>	<b>1.800</b>	<b>1.900</b>	<b>8.600</b>
Produto B							
Estoque Final	850	950	1050	1100	1200	1200	6350
(+) Vendas	1.500	1700	1900	2100	2200	2400	11.800
Total:	2.350	2.650	2.950	3.200	3.400	3.600	18.150
(-) Estoque Inicial	1200	850	950	1050	1100	1200	6350
<b>Produção Necessária</b>	<b>1.150</b>	<b>1.800</b>	<b>2.000</b>	<b>2.150</b>	<b>2.300</b>	<b>2.400</b>	<b>11.800</b>
Produto C							
Estoque Final	650	750	850	950	1050	1050	2795
(+) Vendas	1100	1300	1500	1700	1900	2100	9600
Total:	1750	2050	2350	2650	2950	3150	12395
(-) Estoque Inicial	1050	650	750	850	950	1050	4800
<b>Produção Necessária</b>	<b>700</b>	<b>1.400</b>	<b>1.600</b>	<b>1.800</b>	<b>2.000</b>	<b>2.100</b>	<b>9.600</b>

Fonte: Produção da própria autora

### 2.5.3 Orçamento de Matérias-Primas

O orçamento de matérias-primas determina a quantidade e o valor de matérias-primas a consumir e a comprar, para cumprir o orçamento de produção e

gerar os estoques adequados bem como os impostos incidentes sobre as compras. (HOJI, 2001, p.377 E GARRISON, NOREEN E BREWER, 2007, p. 324)

O orçamento de matérias-primas deve ser elaborado com base no plano mestre de produção. Para que isso ocorra a empresa deve dispor de uma lista de materiais que contenha a estrutura de cada tipo de produto a ser produzido, com todas as matérias primas e suas quantidades necessárias especificadas para que seja produzida cada unidade do produto. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2004, p.132)

O processo de compras representará um papel relevante no orçamento de matérias-primas, a escolha dos fornecedores é essencial, pois uma boa venda de produtos ao cliente relaciona-se com uma boa compra de matéria prima, ou seja, matérias-primas de má qualidade além de prejudicar o sistema produtivo ocasionarão novos custos para a empresa prejudicando sua rentabilidade. O setor de compras pode obter informações sobre custos de matérias primas por meio de dados históricos corrigidos ou por meio de novas cotações. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2004, p.132 e ZDANOWICS, 1995)

#### **2.5.4 Orçamento de Mão de Obra Direta**

O orçamento de mão de obra direta (MOD) também é elaborado a partir do orçamento de produção com a participação do departamento de engenharia juntamente com o departamento de recursos-humanos, sua finalidade é determinar a quantidade e o valor de horas disponíveis para serem aplicadas na produção, de acordo com cada departamento ou centro de custos, visando atender a demanda de horas necessárias para todo o processo produtivo. (HOJI, 2001, p.384, GARRISON, NOREEN E BREWER, 2007, p. 325 E ZADNOWICZ, 1995, p. 65)

O principal objetivo do orçamento de mão de obra direta (MOD) segundo Lunkes (2003, p.65) “é estimar a necessidade de recursos humanos, recrutamento, treinamento, avaliação e especificação de tarefas, avaliação de desempenhos, negociação com sindicatos e administração salarial”.

Segundo Fernandes (2005, p. 51) “nesse orçamento serão considerados apenas os salários dos operários envolvidos diretamente na fabricação. Será necessário o cálculo da taxa horária para cada período orçado”.

Zdanowicz (1995, p.65) afirma que:

Uma vez definido o total de horas-padrão necessárias para se fabricar o número de unidades a ser produzido pela empresa, o Departamento de Recursos humanos deverá projetar o valor do salário médio de remuneração, mais encargos sociais, que será pago por hora-padrão do produto ou do setor produtivo. É importante orçar o valor que será agregado de mão de obra ao produto durante o processo de produção.

Essa fase do orçamento deve ser elaborada da forma mais consistente e precisa possível, pois a empresa deve ter a garantia que a capacidade de mão de obra será suficiente para atender a demanda de produção para determinado período. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2004, p.132)

### **2.5.5 Orçamento de Custos Indiretos de Fabricação**

Os custos indiretos de fabricação (CIF) segundo Moreira (2002, p. 90) “abrangem os custos decorrentes do processo produtivo que não podem ser identificados diretamente com os respectivos produtos e devem ser agregados ao custo dos produtos segundo algum critério de rateio”.

Fernandes (2005, p.56) comenta que “os custos indiretos de fabricação compreendem as contas contábeis relativas ao processo produtivo de gastos que compõem as atividades dos centros de responsabilidades do setor industrial”.

Conforme Zdanowicz (1995, p.66):

O orçamento de custos indiretos de fabricação relacionará todos os gastos de produção, exceto os relacionados com matérias-primas e mão de obra direta com encargos sociais no período orçamentário.

- a) Dentre as principais despesas indiretas de fabricação encontram-se:
- b) Materiais secundários;
- c) Mão de obra indireta com encargos sociais (supervisão, conservação, limpeza da fábrica, etc.);
- d) Consumo de energia elétrica, água, telefone;
- e) Depreciação de máquinas, equipamentos, prédios, veículos, etc;
- f) Seguros de fábrica, das máquinas e dos equipamentos, etc.

Geralmente os custos indiretos de fabricação (CIF) são de natureza fixa, dessa forma devem ser elaborados através de custos históricos ou corrigidos ou por novas cotações que poderão ser efetuadas pelos diversos departamentos da fábrica. Dentro dos custos indiretos de fabricação (CIF) deve-se dar extrema importância para a depreciação dos bens do ativo imobilizado, através de um levantamento detalhado que constate possíveis mudanças relacionadas ao aumento de

capacidade produtiva da fábrica, gerando mudanças na estrutura dos custos indiretos de fabricação. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2004, p. 132)

### **2.5.6 Orçamento de Custo de Produção**

O orçamento do custo de produção deve ser elaborado com a finalidade de apurar os custos unitários de produtos acabados e em elaboração, necessários para a avaliação dos estoques e a apuração do custo dos produtos vendidos, esses custos serão projetados pelo método preço de mercado, ou seja, abrangendo os custos de matéria-prima, mão de obra direta (MOD) e despesas indiretas de fabricação. (HOJI, 2001, p.390 e ZDANOWICZ, 1995, p.69)

De acordo com Zdanowicz (1995, p.69):

O custo derivado de produção projetado será o somatório dos custos parciais orçados com matérias-primas, mão de obra direta e despesas indiretas de fabricação, todos a preço de mercado. Destaca-se que o estoque final de matérias-primas será projetado em unidades físicas e convertido a preço de mercado, na data presente desejada pelos responsáveis pelo orçamento.

O orçamento de produção será a etapa mais importante do processo de planejamento tanto nas pequenas quanto nas grandes empresas. A produção deverá ser planejada e sua capacidade de elaboração será diretamente proporcional ao nível de detalhamento que se deseja, considerando a qualidade e a quantidade de dados disponíveis, permitindo que a receita projetada supere os custos operacionais, tornando positiva a situação econômico-financeira da empresa. (ZDANOWICZ, 1995)

### **2.5.7 Orçamento de Despesas Administrativas**

As despesas administrativas ocorrem na supervisão e prestação de serviços a todas as principais funções da empresa, são influenciadas pelas políticas e decisões da administração, incluem gastos que não são decorrentes de operações de produção e vendas, e sim aqueles que incorrerão durante o período, mas que irão beneficiar a vários departamentos, gerências, setores da empresa, normalmente são

de natureza fixa e são rateadas proporcionalmente através da contabilidade de custos. Para a elaboração do orçamento de despesas administrativas podem ser utilizados custos históricos corrigidos ou novas cotações. (SCHIER, 2005, p. 107 E ZDANOWICZ, 1995)

As despesas administrativas poderão ser orçadas através de um percentual fixo para o período baseadas em informações do ano base e do ano projetado. O orçamento de despesas administrativas poderá ser apresentado de várias formas, através de mapas, quadros, tabelas ou planilhas eletrônicas, utilizando-se de aplicativos como o Excel, sendo que as planilhas eletrônicas darão maior rapidez, flexibilidade e segurança ao processo de planejamento e controle de despesas administrativas. (ZDANOWICZ, 1995)

### **2.5.8 Orçamento de Despesas de Vendas**

Para que seja possível a execução do plano de vendas de uma empresa é necessário que seja feita a análise de sua estrutura de vendas, identificando as despesas que incorrerão através das vendas realizadas. O orçamento de despesas de vendas visa dimensionar os recursos necessários para dar suporte às vendas orçadas. A maioria das despesas de vendas é de natureza fixa, mas podem também ser de natureza variável. As despesas fixas devem ser elaboradas através de custos históricos corrigidos ou novas cotações, já as despesas variáveis (comissões, impostos etc.) devem ser elaboradas com base no plano de vendas. (HOJI, 2001, p.399 E OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2004)

De acordo com Fernandes (2005, p. 47) “as despesas de vendas mais frequentes são os salários fixos e comissões sobre as vendas do setor comercial, propaganda e publicidade e despesas de representação”.

### **2.5.9 Orçamento de Capital (Investimentos)**

O orçamento de investimentos ou orçamento de capital tem por função detalhar os investimentos planejados, especialmente os de ampliação do ativo imobilizado da empresa, visa determinar os valores de aquisições e baixas, bem

como apurar as cotas de depreciação, exaustão e amortização. (HOJI, 2001, p.402 E MOREIRA, 2002, p.48)

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2004, p.134):

O planejamento de capital consiste na elaboração das estimativas de investimentos, principalmente em imobilizado, que serão utilizados para a geração de receitas futuras, portanto, precisam ser depreciados ou amortizados. O principal suborçamento do planejamento de capital é o orçamento de imobilizado, que consiste na elaboração do planejamento dos investimentos em imobilizado, suas respectivas apropriações e baixas.

Para que se atinjam as metas de produção e vendas fixadas para o futuro, é fundamental que a empresa possua máquinas e equipamentos necessários para atender à sua demanda, dessa forma na elaboração do orçamento de capital (investimentos) são previstas as aquisições de novas máquinas, equipamentos ou móveis. Outro fator relevante que deve ser acrescentado ao orçamento de capital é a participação acionária em outras empresas, é imprescindível que as empresas tenham esse controle para que essa negociação seja bem sucedida. (MOREIRA, 2002, p.48)

No orçamento de capital é considerado o montante de recursos a serem aplicados em novos investimentos, geralmente os valores investidos são bastante elevados, por isso, os mesmos são realizados com pagamentos parcelados por período relativamente longo, dessa forma devem ser avaliados de forma minuciosa os seus impactos sobre a organização. Contudo, a responsabilidade pela elaboração do orçamento de investimentos deve contar com a participação de todos os membros da administração, sendo submetido à aprovação da alta direção. (SCHIER, 2005, p. 108)

#### **2.5.10 Orçamento de Aplicações Financeiras e Financiamentos**

O orçamento de aplicações financeiras e financiamentos têm como objetivo prever tudo aquilo que está relacionado com a área de obtenção de fundos, os gastos para manutenção desses fundos e os pagamentos previstos, assim como apurar as sobras de caixa e dimensionar os recursos necessários, e também apurar as receitas e despesas financeiras. (HOJI, 2001, p.40, PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 164)

### 2.5.11 Orçamento de Caixa

O orçamento de caixa consiste na elaboração do fluxo de caixa, relacionando-se todas as entradas e saídas de caixa previstas, permitindo a avaliação da situação financeira, revelando a necessidade ou não da captação de recursos, bem como os recursos excedentes que podem ser aplicados, esse orçamento deve ser elaborado mês a mês, pois o fluxo de caixa e o resultado final de um mês influem no fluxo de caixa e no resultado dos meses seguintes. (SCHIER, 2005, p. 107 E HOJI, 2008, p. 513)

Conforme Schier (2005, p. 106) as principais finalidades do orçamento de caixa são:

- a) Revelar a posição financeira provável em algum momento futuro, resultante das operações planejadas;
- b) Indicar os excessos ou insuficiências de disponibilidades;
- c) Indicar a necessidade de aporte ou aplicação de recursos, de acordo com o resultado;
- d) Permitir a coordenação dos recursos financeiros em relação ao capital de giro, às vendas, aos investimentos e ao capital de terceiros;
- e) Estabelecer bases sólidas para as políticas de crédito e para o controle da posição financeira.

O orçamento de caixa segundo Figueiredo e Caggiano (2008) contempla somente os fluxos de caixa, excluindo, portanto, todas as despesas que não representam movimentação de caixa, como as depreciações, consiste na elaboração de uma estimativa dos recebimentos e dos pagamentos de caixa, provenientes das atividades planejadas e do uso dos recursos que foram considerados nos vários orçamentos examinados. O orçamento de caixa é um completo estudo das implicações financeiras do planejamento das saídas de natureza corrente e de capital durante o ano, deve ser um dos últimos orçamentos a ser preparado, porque ele depende de outros orçamentos que são parte do processo orçamentário.

Através de uma comparação antecipada das entradas e saídas esperadas de caixa, os gestores poderão antecipar qualquer déficit e tomar as medidas necessárias para a obtenção dos recursos financeiros para sua cobertura e decidir sobre como serão aplicadas as sobras de caixa. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2008)

### 2.5.12 Orçamento de Resultado e Balanço Patrimonial Projetado

A partir da elaboração da Demonstração do Resultado do exercício (DRE) evidencia-se o lucro líquido a ser adicionado ao patrimônio, pois ela engloba todas as operações que possam afetar o resultado final da empresa, inclusive as despesas e o imposto de renda. De acordo com Schier (2005, p.47):

O Conteúdo da Demonstração de Resultados do Exercício fundamenta-se na Lei 6.404,76, mais especificamente em seu artigo 187, que indica em seu § 1º: Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda, e;
- b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O objetivo da projeção da demonstração do resultado do exercício é sintetizar e integrar todos os orçamentos operacionais para que, finalmente, seja apurado o lucro da empresa.

O balanço projetado é construído a partir do balanço resultante do início do período do orçamento, ajustados pelos dados contidos nas diversas planilhas elaboradas no decorrer do período. O Balanço Patrimonial reflete as mudanças dos ativos e exigibilidades, resultantes das atividades planejadas.

## **3 ELABORAÇÃO E CONTROLE DO ORÇAMENTO EM INDÚSTRIAS DE MÉDIO PORTE**

### **3.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DE UMA INDÚSTRIA DE MÉDIO PORTE**

De acordo com Sousa (2005) “a palavra indústria está caracterizada por diversos significados, desde uma empresa de pequeno porte, até uma fábrica de qualquer tamanho de um parque industrial, que trabalhe com atividade de transformação, que usem maquinários e que tenham como objetivo criar um terceiro produto”.

A atividade industrial caracteriza-se pela transformação de matérias primas em produtos acabados, prontos para consumo e satisfação das necessidades humanas. A principal finalidade de uma indústria é a obtenção de lucro. (FRANCO, 1973)

As indústrias no Brasil segundo Schier (2005) são separadas distintamente pelos seus setores de atuação e o porte industrial é definido pela quantidade de funcionários, as indústrias que possuem um quadro de 100(cem) até 499 (quatrocentos e noventa e nove) funcionários são consideradas de médio porte, as empresas industriais de médio porte possuem algumas características próprias e exclusivas, tais como: grande contribuição na geração do produto nacional, absorção de mão de obra e interiorização do desenvolvimento, constituem atualmente grande parte das indústrias no Brasil e são responsáveis por grande parcela do produto social, dos empregos, salários e impostos recolhidos.

Outro fator que distingue o porte de uma indústria é a sua receita bruta anual, de acordo a Lei Complementar 80/09 | Lei Complementar nº 80 de 31 de julho de 2009 de Araquari.

II - empresa de médio porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais);

Devido à sua menor complexidade estrutural, as indústrias de médio porte podem apresentar melhor desempenho em atividades que requerem habilidades ou serviços especializados, podendo atender de forma personalizada a demanda do mercado. (FRANCO, 1976)

O número ideal de administradores para dirigir as indústrias de médio porte seria de três, sendo um denominado diretor técnico, para dirigir o setor industrial ficando responsável pelo departamento de serviços mecânicos (mecânica e reparação de máquinas, desenhos e projetos, compras e almoxarifado) e pelo departamento de produção, outro denominado diretor comercial, responsável pelas seções de vendas, crédito, cobranças, faturamento e publicidade, e também um diretor administrativo responsável pelo setor administrativo e de contabilidade. (FRANCO, 1976)

Pode haver também um quarto diretor, denominado diretor superintendente que irá gerir toda a atividade da empresa, com as funções de coordenar e orientar os demais diretores responsáveis pelas atividades industrial, comercial e administrativa. (FRANCO, 1976, p. 26)

### 3.2 A CONTROLADORIA E O ORÇAMENTO

No século XX, com o desenvolvimento das grandes corporações norte-americanas, os seus gestores começaram a sentir a necessidade de obterem informações que os apoiassem em suas tomadas de decisões e que garantissem um controle central de todos os negócios tanto da empresa matriz quanto das filiais, visando atender essas necessidades surgiu então a controladoria. No Brasil, estima-se que a controladoria surgiu na década de sessenta, juntamente com a instalação das multinacionais norte-americanas no país.

Atualmente, diante da alta competitividade nos negócios e as constantes mudanças, os empresários vêm exigindo maior controle em suas empresas, visando à maximização do desempenho das mesmas. Nesse sentido a controladoria possui um papel importante nas empresas, tendo por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial. Dentro desse contexto, pode-se dizer que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2008 p. 10, E PEREZ JR; PESTANA E FRANCO, 1997. p.11 apud SCHIER, 2005, p 10)

De acordo com Oliveira, Perez Jr, e Silva (2004, p. 13):

Pode-se entender a Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem fins lucrativos, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2008, p.12):

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundo das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-la para a eficácia.

A controladoria deve estar estruturada para atender as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras e também servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. Dessa forma Oliveira, Perez Jr; e Silva (2004, p. 17) dividem a Controladoria em dois grandes segmentos:

**Contábil e fiscal:** Nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento da fiscalização e auditoria etc. Também se enquadrariam as outras funções corriqueiras, tais como controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, conciliações das contas contábeis, apuração e controle dos custos para fins contábeis e fiscais, controle físico dos itens de estoques e imobilizado, apuração e gestão dos impostos etc.;

**Planejamento e controle:** Caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria. Nesse segmento devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, planejamento tributário etc.

Em decorrência das profundas mudanças que estão ocorrendo nos processos produtivos e nas técnicas gerenciais e administrativas, as empresas precisam elaborar o planejamento estratégico e controlar, com cada vez mais rigor, os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços, por isso o profissional que atua no setor de controladoria deve ter conhecimento e domínio não só de contabilidade, mas também de outras disciplinas como; administração economia, estatística, informática etc., pois auxiliará na administração geral de uma organização, nesse contexto vem de encontro o controller. (OLIVEIRA, PEREZ JR, E SILVA, 2004)

Segundo Mossimam (1993) apud Figueiredo e Caggiano (2008, p. 12):

O controller é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

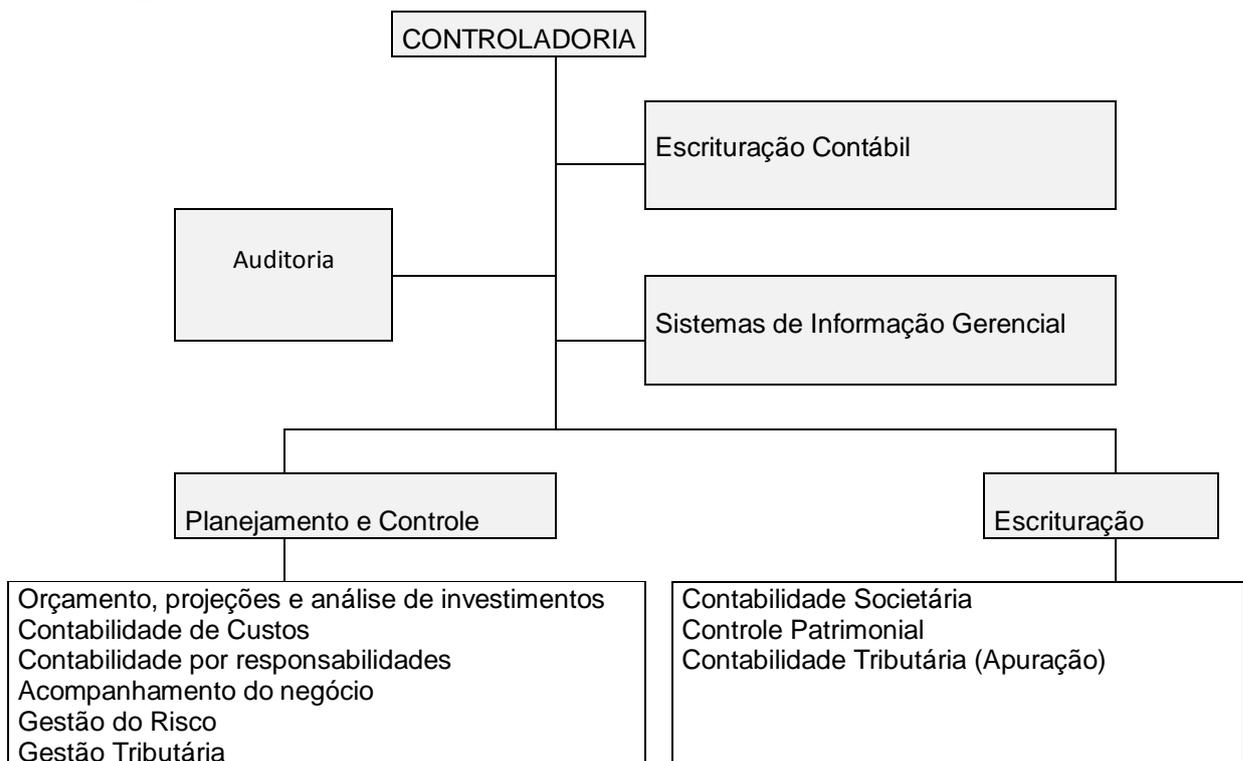
Segundo Santos (2008) o controller possui o conhecimento do conjunto de todas as variáveis relacionadas ao amplo campo da controladoria organizacional, consolidando uma visão estratégica e integrada da gestão de finanças e controladoria empresarial, buscando a relação entre os diversos desempenhos da empresa.

Dentre as atividades que devem ser elaboradas pelo setor de controladoria estão as etapas de planejamento e controle, dessa forma o orçamento empresarial passa a ser então de responsabilidade do controller das empresas.

Na visão de Padoveze e Taranto (2009, p.17) a responsabilidade pela condução do processo orçamentário é da controladoria, a figura 1 mostra resumidamente, as responsabilidades da atividade de controladoria nas empresas em que o orçamento é evidenciado como uma das funções de planejamento e controle.

A figura abaixo mostra a Estrutura da controladoria.

**Figura 2: Estrutura da Controladoria**



Fonte: Padoveze e Taranto (2009, p.17).

No momento em que é feita a divisão do orçamento, cada gestor responsabiliza-se pelo desempenho de sua área, porém, cabe à controladoria controlar para que os objetivos e metas estabelecidos a cada área sejam cumpridos com eficiência e eficácia. (DA LUZ 2011, p.30)

Quanto à responsabilidade da controladoria perante o orçamento empresarial Padoveze e Taranto (2009, p.17) ainda afirmam que:

O principal motivo para que o orçamento seja de responsabilidade da controladoria é o fato de que o orçamento é estruturado com base no sistema de contabilidade societária, que também é de responsabilidade do controller. O sistema orçamentário por sua vez, deve ser de responsabilidade da controladoria também pelo seguinte motivo: a análise das variações se dá tomando como referência o valor orçado versus o valor realizado. Como o valor realizado é obtido no sistema de contabilidade geral, há a necessidade de otimização dos sistemas de informação, que também é de responsabilidade do controller.

Diante desse contexto, para que o controller juntamente com o setor de controladoria das empresas obtenha um bom desempenho dentro das organizações e consiga elaborar o orçamento de forma segura, precisa obter dados gerenciais e informações de todas as áreas da empresa com a maior agilidade possível, para isso as empresas precisam contar com sistemas que lhe proporcionem essas informações integradas com segurança e o maior detalhamento possível, de encontro a essa necessidade vem o ERP-(Enterprise Resource Planning) ou Planejamento de Recursos Empresariais.

### 3.3 O ERP EMPRESARIAL-(ENTERPRISE RESOURCE PLANNING) OU PLANEJAMENTO DE RECURSOS EMPRESARIAIS.

A palavra informação vem do latim *informare* que significa dar forma, a informação é moldada através de dados e pode ser entendida como a medida de redução da incerteza sobre um determinado estado de coisas por intermédio de uma mensagem significativa para auxiliar a vida das pessoas. (JUNIOR, 2008)

Ainda de acordo Júnior (2008, p.62) com as informações podem ser classificadas em:

**Informações Operacionais:** São aquelas geradas no dia-a-dia da empresa, em nível operacional e adquiridas internamente, com finalidade de controle. Com frequência, são geradas manualmente. Alguns exemplos dessas

informações estão em formato de formulários de pedidos de vendas ou compras, notas fiscais e requisições internas.

**Informações Gerenciais:** São aquelas utilizadas para a tomada de decisões em nível tático ou gerencial, com finalidade de acompanhamento e planejamento. Como devem apresentar características de quantidade, oportunidade, conteúdo e qualidade, normalmente as encontramos no sistema de informações da empresa. Alguns exemplos dessas informações estão em formato de relatórios gerenciais de vendas ou de acompanhamento da produção.

Para que as empresas transformem os dados em informações úteis para o processo de tomada de decisões torna-se necessária a utilização de sistemas de informação, nas organizações modernas esse sistema tornou-se condição de sobrevivência a partir da década de 1990. O que no princípio era uma enorme vantagem competitiva empresarial, hoje é considerado mais uma prática aplicada ao dia-a-dia dos responsáveis pelas decisões a serem tomadas nas empresas. (JUNIOR, 2008)

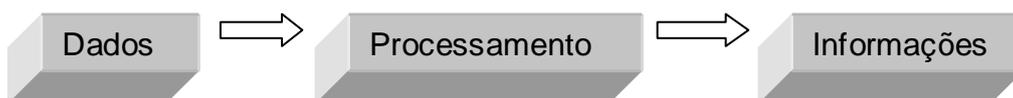
O sistema de informações pode ser definido como o processo de transformação de dados em informações que podem ser utilizadas na estrutura decisória da empresa, proporcionando sustentação administrativa para que a organização possa obter melhores resultados. (JUNIOR, 2008)

De acordo com Júnior (2008, p.62):

Um SI é parte integrante da empresa é um produto de três componentes: tecnologia, organização e pessoas. Não se pode entender ou usar SI em empresas de forma eficiente sem o conhecimento de suas dimensões em termos de organização e de pessoas, assim como de suas dimensões tecnológicas.

A transformação de dados em informações através de um sistema de informações está representada na figura abaixo:

**Figura 3: Representação Gráfica de um SI - (Sistemas de Informações)**



Fonte: Júnior (2008, p.61).

Atualmente existem diversos tipos de SI, que se adequam com diferentes categorias e níveis organizacionais, os mesmos visam objetivar os diversos

processos empresariais, proporcionando o aumento do controle e da produtividade e fornecendo suporte à gestão. Os sistemas de informações geralmente compreendem as áreas de produção, finanças, contabilidade, recursos humanos e vendas. O SI normalmente é implantado por funções, dessa forma muitas vezes não se comunicam, isso ocorre, porque muitas vezes não possuem integração entre si, tornando-se um processo isolado que por falta de integração com os outros sistemas da organização acaba gerando retrabalhos e a falta de informações seguras. (JUNIOR, 2008)

No intuito de acabar com as barreiras existentes entre os próprios departamentos e reduzir a duplicação de esforços surge a necessidade de que todos os sistemas de informações de uma empresa sejam integrados. Uma opção para a empresa que busca integração entre as áreas funcionais são os chamados Sistemas Integrados de Gestão-SIG, denominados sistemas ERP- (Enterprise Resource Planning) ou Planejamento de Recursos Empresariais. (JUNIOR, 2008)

Davenport apud Junior (2008) conceitua um ERP como “um pacote comercial de software que tem como finalidade organizar padronizar e integrar as informações transacionais que circulam pela organização” o autor assegura que esses sistemas integrados permitem acesso a informações confiáveis em uma base de dados central e em tempo real.

De acordo com Junior (2008) os sistemas ERP começaram a ser utilizados mundialmente no início da década de 1990. No Brasil, as primeiras implementações ocorreram por volta de 1997 e 1998. Devido ao seu alto valor, eram viáveis apenas para às grandes corporações e multinacionais. Em 1972 foi fundada na Alemanha, a empresa SAP, sigla de Systemanalyse and Proogrammentwicklung, cuja tradução literal é sistemas, aplicações e produtos para o processamento de dados. A SAP desenvolveu o conceito original de ERP e, desde o lançamento de seu primeiro produto denominado R/2, é a líder mundial no mercado de sistemas ERP. (JUNIOR, 2008)

Os sistemas ERP de acordo Ventorin (1999) “como são mais robustos que os atuais sistemas de informação, e têm o objetivo de integrar todas as funções da empresa num único grande sistema que utiliza um banco de dados que armazena todas as informações captadas”.

De acordo com Souza (2004. p. 92) apud Ventorin (1999) os principais motivos que levam uma empresa a usar o ERP são os seguintes:

- a) Permanecer competitivas;
- b) Melhorar a produtividade e a qualidade dos serviços oferecidos aos clientes;
- c) Reduzir custos, estoques;
- d) Melhorar o planejamento e alocação de recursos.

O ERP é composto por módulos que podem trabalhar independentemente uns dos outros, alguns fornecedores abordam seus clientes através de vendas parciais, contribuindo para a empresa que não possui recurso financeiro necessário para adquirir um sistema completo.

Em um estudo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES foi verificado que o segmento de sistemas integrados de gestão divide-se em três segmentos: grande porte (31%), médio porte (41%) e pequeno porte (28%). Os dois primeiros são dominados por grandes grupos internacionais, como SAP e Oracle. O mercado de fornecedores ERP é bastante amplo e dinâmico, tanto no Brasil quanto em outros países, e passa por um momento intenso de aquisições e fusões. A busca por uma fatia maior no mercado nacional resultou no domínio de três grupos: SAP, Oracle e Totvs, conforme pode ser observado no quadro a seguir:

**Quadro 1: MRP no Brasil**

<b>Empresa</b>	<b>% Mercado no Brasil</b>
SAP	23%
Oracle	17%
Totvs	40%
Outras	20%

Fonte: Júnior (2008, p.61).

Em nível internacional, os dois principais fornecedores de sistemas ERP são a SAP e a Oracle. Em nível nacional o mercado vem sendo dominado por um grupo chamado Totvs, em 2008, essa empresa realizou a fusão com a empresa catarinense Datasul e atualmente é líder na comercialização de sistemas integrados de gestão na América Latina. (JUNIOR, 2008)

Pode-se concluir que o ERP possui extrema importância perante o orçamento empresarial, pois os fornecedores dessa ferramenta poderão disponibilizar aos seus clientes um módulo específico para sua geração, execução e controle, possibilitando que os orçamentos específicos de todas as áreas de uma

empresa, sejam elaborados com a obtenção das informações necessárias já interligadas com todos os departamentos da organização, proporcionando aos responsáveis por esses orçamentos específicos e à controladoria maior segurança e agilidade na coleta de informações detalhadas que devem constar no orçamento empresarial e posteriormente maior apoio aos gestores na tomada de decisão. (JUNIOR, 2008)

### 3.4 PREMISSAS PARA O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

As premissas orçamentárias podem ser definidas como as orientações básicas para dar início ao processo de orçamento, são denominadas pressupostos definidos entre os gestores e devem estar em conformidade com cada um dos cenários eleitos pela área encarregada de trabalhar o orçamento. (FREZATTI, 2009)

De acordo com Padoveze e Taranto (2009, p. 25):

As premissas orçamentárias devem conter todos os dados que nortearão a maior parte das peças orçamentárias, como aumentos salariais previstos, taxas de juros e de câmbio dos empréstimos existentes ou que serão contratadas, taxas de juros que poderão ser obtidas pelas aplicações financeiras e políticas de crédito e de estocagem assumidas.

De acordo com Fernandez (2005) as premissas orçamentárias devem ser construídas a partir dos pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades, identificáveis para o período a ser projetado, pois explicitam como os objetivos podem ser atingidos e avaliados com relação aos fatores internos e externos da organização.

As premissas tem um impacto muito importante sobre os resultados, por isso devem ser bem estabelecidas, muitas delas são utilizadas por praticamente todas as peças orçamentárias, como os aumentos de salários previstos, a política de méritos ou de remuneração variável e a política de benefícios para aos funcionários. Outras como a política de aumentos salariais por mérito referem-se às peças orçamentárias específicas e, em razão de sua importância devem ser definidas pelos responsáveis pela elaboração desses orçamentos específicos. (FREZATTI E PADOVEZE E TARANTO, 2009)

Tanto a controladoria quanto os gestores devem possuir o conhecimento das premissas orçamentárias gerais, levando em conta o modelo de orçamento adotado. Baseado no acervo disponibilizado pela empresa através de seus indicadores gerenciais, o orçamento para ser trabalhado notadamente, ser simulado, parte de algumas premissas básicas, que podem ser separadas em econômico-financeiras, mercadológicas, industriais, administrativas e contábeis. (PADOVEZE E TARANTO, 2009 E FERNANDEZ)

### 3.5 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento é uma ferramenta que permite acompanhar o desempenho da empresa, além disso, possibilita que sejam feitas as análises dos desvios do plano orçamentário, no intuito de estabelecer as formas de controles adequados. A elaboração do orçamento é tarefa que cabe a toda a organização, cada área será responsável por alcançar determinadas metas, as quais devem estar de acordo com as metas gerais estabelecidas por toda a entidade. (PEREZ JR, PESTANA, FRANCO, 1995)

De acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p.123):

A elaboração e implantação pela primeira vez na empresa de um processo orçamentário podem caracterizar-se como uma complexa tarefa, por causa do receio natural “do desconhecido”, manifestado pela maioria dos funcionários envolvidos nessa metodologia de gestão empresarial.

O primeiro estágio do exercício orçamentário é a determinação dos fatores chaves ou restrições que devem ser mencionados no orçamento para que sejam impostos os limites gerais aos planos orçamentários.

Para que o orçamento seja elaborado corretamente devem ser analisadas basicamente duas fases: a pré-orçamentação que contemplará a elaboração dos planos operacionais e requer alternativas que visem a implementação das estratégias definidas, nessa fase haverá a interação entre o sistema de gestão e o sistema de informações operacionais e após chega-se a fase da orçamentação, onde serão executados os planos operacionais que deverão orientar a execução das atividades nas áreas de responsabilidade. (CATELLI, 2001)

O processo orçamentário requer organização, dessa forma para sua elaboração sempre devem ser avaliados: unidades físicas e volume de produção; de vendas; de compras; financeiros; disponibilidades de caixa; financiamento; prazos de pagamento/recebimento e todos os outros aspectos econômicos relacionados à atividade da empresa. (CATELLI, 2001)

### 3.6 CONTROLE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Para Schier (2005, p. 104) o controle orçamentário é a forma de realimentar o sistema de planejamento, e, pode ser estruturado de maneira flexível ou rígida, centralizada ou participativa, possui um papel fundamental para o entendimento de grau de desempenho atingido e qual o nível de acerto do resultado obtido efetivamente em comparação com o planejado.

Segundo Sanvicente e Santos (1983, p. 22):

Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades da maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado, isto é, o que tenha sido originalmente 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 ou satisfatório.

O controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização mensurar analiticamente os resultados obtidos em relação ao planejado, é de suma importância definir e acompanhar o todo e as partes, para que haja uma realimentação adequada e um direcionamento de esforços no sentido de consecução plena dos objetivos. A atividade de controle é contínua, mas pode ter alguns pontos de verificação, dependendo de sua finalidade. As ações decorrentes do controle podem ser reativas ou proativas. As ações reativas visam corrigir os desvios detectados, enquanto as proativas visam evitar que elas ocorram. (SCHIER, 2005, TAVARES, 2000)

O processo de controle do orçamento é extremamente importante, pois envolve o estabelecimento de procedimentos capazes de corrigir o processo decisório, indicando onde e quando modificar, para que o processo possa seguir seu curso apropriado.

## 4 O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE APOIO AOS GESTORES DAS EMPRESAS

### 4.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DA GESTÃO EMPRESARIAL

De acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p.136) o termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos visando a obtenção dos resultados desejados.

Conforme Schier (2005, p. 17):

A gestão empresarial é responsável pela eficiência e eficácia do sistema empresa e caracteriza-se pela atuação em âmbito interno da empresa e visa otimizar os recursos e o desenvolvimento de todas as atividades da empresa. O modelo de gestão, o processo de gestão e os sistemas de informações da empresa são elementos fundamentais para assegurar a eficácia dos gestores e conseqüentemente da empresa.

A gestão empresarial é orientada através de um processo de gestão estabelecido que represente os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores no processo de planejamento e tomada de decisões que conduzam a empresa aos resultados planejados.

O processo de tomada de decisão é uma sequência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam as melhores soluções para os problemas da empresa, de acordo com Figueiredo e Caggiano (2008, p.18) “o processo de tomada de decisão percorre as seguintes fases: definição do problema, obtenção dos fatos, formulação das alternativas e por fim a ponderação e decisão”. O processo de tomada de decisão termina com a escolha da ação a ser implementada.

Para que os gestores possam tomar as melhores decisões é necessário que possuam um sistema de informações que possa os auxiliar a obter os melhores resultados, nesse contexto, vem de encontro o orçamento empresarial como importante ferramenta de apoio à gestão.

## 4.2 A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PARA OS GESTORES NA TOMADA DE DECISÃO

Conforme Guindani (2011, p.35) “o orçamento como ferramenta de gestão está presente no cotidiano do ser humano desde a idade das cavernas, quando já era necessário estabelecer previsões de alimentos com base em informações e cenários internos e externos”.

O orçamento como instrumento de tomada de decisão terá, por objetivo máximo, apresentar o programa orçamentário, definindo padrões, normas e procedimentos, que servirão para regulamentar a organização na elaboração e na execução das atividades da empresa. (ZDANOWICZ, 2001)

O orçamento empresarial é uma ferramenta de gestão extremamente importante para qualquer organização, sejam elas empresas ou órgãos do governo, e independente de seu porte ou tipo de atividade econômica explorada. As estratégias de uma empresa para determinado exercício são baseadas no orçamento, dessa forma, o mesmo é visto além de uma simples estimativa, pois contém as prioridades necessárias que direcionam e proporcionam aos seus gestores condições de avaliação do desempenho do que ocorreu no passado e planejar as ações futuras para todas as áreas da empresa. (HONG, 2006, FREZATTI, 2009 E ZDANOWICZ, 2001)

Como etapa do processo de gestão estratégica, o orçamento empresarial definirá a melhor relação entre os resultados e despesas da organização, com o intuito de atender às metas e objetivos estipulados. Deve ser elaborado através de objetivos definidos que contemplem prazos e previsão detalhados para que se alcance o resultado esperado. (TAVARES, 2000)

Através da montagem do orçamento empresarial os gestores estabelecem seus compromissos em termos de metas a serem alcançadas e durante o processo de controle avaliam os resultados obtidos, confrontando-os com as metas elaboradas, possibilitando assim a verificação de desvios ocorridos, permitindo que sejam realizadas as correções necessárias no plano proposto para determinado período. (FREZATTI, 2009 E ZDANOWICZ, 2001)

As decisões financeiras devem ser tomadas com base em informações geradas por um sistema de informações contábeis e financeiras adequadamente estruturadas. Um dos instrumentos mais importantes

utilizados em tomadas de decisões financeiras é o orçamento empresarial, que é representado pelo orçamento geral que, por sua vez, é composto pelos orçamentos específicos. (HOJI, 2001, p. 358)

A correta utilização do orçamento pode melhorar a informação, a comunicação e a coordenação internas, pode também aperfeiçoar a compreensão dos objetivos e das metas organizacionais, identificando com maior clareza as responsabilidades sobre a aplicação de recursos e os resultados decorrentes, permitindo o aprimoramento do processo de gestão estratégica em todas as fases das operações indicando parâmetros de desempenho e padrões de avaliação e controle. (TAVARES, 2000)

## **5 ESTUDO DE CASO JUNTO A EMPRESA INDUSTRIAL, PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

### **5.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa em estudo é a Gama Ltda, localizada em Caxias do Sul. A Gama Ltda foi constituída por cotas de responsabilidade limitada em dois de agosto de 1983, sob a denominação Gama Indústria e Comércio Ltda., seu ramo de atividade era indústria e comércio de parafusos, porcas e arruelas. Porém, inicialmente atuava somente no varejo e distribuição desses produtos. Contando com cinco colaboradores a empresa localizava-se em uma área de aproximadamente 400 m<sup>2</sup> (quatrocentos metros quadrados).

Com o passar dos anos, visando ampliar seus negócios, a empresa foi aperfeiçoando suas atividades, agregando novos serviços, passou então a oferecer aos seus clientes não somente produtos, mas também uma solução completa em logística, proporcionando aos mesmos, um melhor suporte técnico, maior garantia de qualidade e melhor eficiência no gerenciamento de estoques e no desenvolvimento e aplicação de seus fixadores.

Devido à ampliação dos negócios a empresa precisava aumentar também suas instalações, então no ano de 2004, a Gama Indústria e Comércio Ltda inaugurou sua nova sede, em um prédio de 6.000 m<sup>2</sup> (seis mil metros quadrados), na qual ainda está instalada atualmente. Em 2005 a empresa construiu sua própria fábrica de parafusos no intuito de oferecer maior rapidez no desenvolvimento de seus produtos.

Com a instalação de sua fábrica própria a empresa alterou seu contrato social modificando sua razão social para Gama Ltda e seu objeto social passou a ser: a industrialização de parafusos, porcas, arruelas e afins, a importação e exportação desses produtos, bem como de máquinas, partes, peças e componentes aplicados na industrialização dos referidos produto, a prestação de serviços de zincagem, galvanoplastia, fosfatização, usinagem e estampagem de peças em metal a participação em outras empresas e a prestação de serviços de logística.

Hoje a Gama Ltda conta com um moderno sistema de logística, laboratório e um setor de desenvolvimento que garante aos seus clientes produtos inovadores

além de uma grande variedade de produtos já desenvolvidos, procura manter sempre um alto nível de estoque, visando manter a rapidez e flexibilidade na entrega de seus produtos, a empresa possui também anexo à indústria, uma loja com vendas a varejo para atender clientes que querem adquirir menores quantidades de produtos.

A Gama Ltda é uma empresa industrial de médio porte, optante pela forma de tributação no lucro real, possui atualmente um quadro de aproximadamente 200(duzentos) colaboradores, distribuídos entre a matriz e suas filiais, seu faturamento anual girou em torno de R\$ 10.000.000,00 em 2011.

A empresa conta com seis filiais independentes, três na região sul, duas localizadas em porto Alegre e Triunfo no Rio Grande do Sul e outra na cidade de Cascavel no Paraná. Uma filial no sudeste, localizada na cidade de Botucatu em São Paulo e duas filiais no nordeste, localizadas em Camaçari na Bahia e na cidade de Maceió em Alagoas.

A Gama Ltda tem como missão otimizar resultados para empresa, clientes e fornecedores, através de sistemas de abastecimento com inovação, tecnologia e excelência em atendimento, valorizando colaboradores e contribuindo com o meio ambiente e comunidade.

### **5.1.1 Produtos e Mercado de Atuação**

A Gama Ltda atua no segmento de fixadores, comercializando cerca de 45.000 itens diferenciados, sendo uma parcela desses itens de produção própria, com a utilização dos variados tipos de materiais (Aço Carbono, Aço Liga, Aço Inox, Latão, Cobre e Alumínio). Devido a sua atividade, a empresa possui uma ampla estrutura de armazenagem de estoque, com grandes quantidades dos mais variados tipos de fixadores que atendam às solicitações dos seus clientes. O quadro abaixo mostra a relação de itens produzidos pela Gama Ltda.

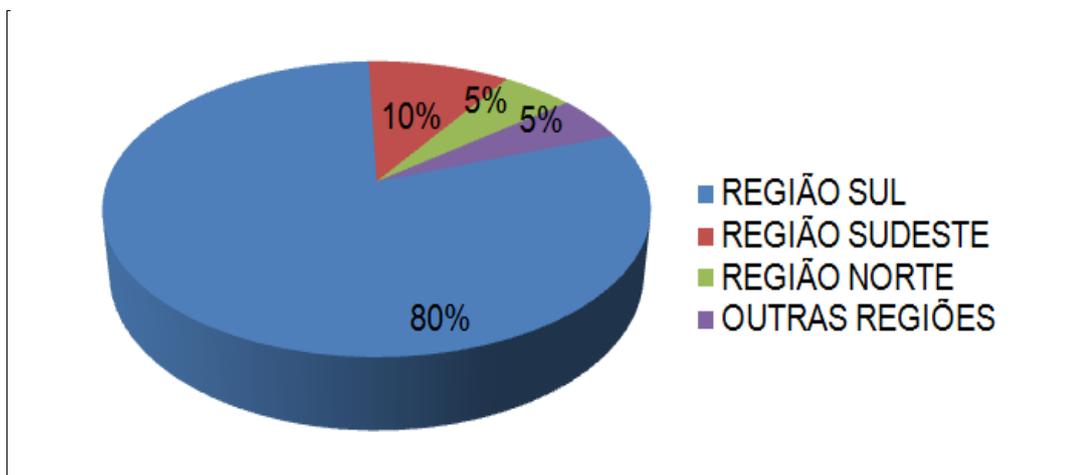
**Quadro 2: Lista dos itens produzidos pela empresa**

ITENS	MATERIAL
LINHA DE PARAFUSOS MÁQUINA LATÃO	LATÃO
LINHA DE PARAFUSOS SEXTAVADOS LATÃO	LATÃO
LINHA DE PARAFUSOS MÁQUINA	AÇO 5.8
LINHA DE PARAFUSOS AUTO ATARRAXANTE	AÇO CEMENTADO
LINHA DE REBITES INOX	INOX-304
LINHA DE PARAFUSOS CABEÇA QUADRADA	AÇO GRAU 2
LINHA DE PARAFUSOS FRANÇES	AÇO GRAU 2
LINHA DE PRISIONEIROS	AÇO 5.8
LINHA DE REBITES DE AÇO	AÇO 5.8
LINHA DE PARAFUSO TRILOBULAR	AÇO CEMENTADO

Fonte: Gama Ltda. (2012).

A Gama Ltda possui alguns diferenciais no seu atendimento, quando seus clientes solicitam itens que a empresa ainda não fabrica, a mesma procura desenvolver esses itens especiais a fim de atender às necessidades de seus clientes.

Atualmente a Gama Ltda atua em diversos estados, tendo sua maior participação no mercado regional, especialmente na Serra Gaúcha, concentrando 80% de suas vendas no Rio Grande do Sul e os 20% restantes no restante do país, principalmente nos estados do Paraná, Bahia, São Paulo e Mato Grosso. A figura apresenta o gráfico com as regiões mais atendidas pela Gama Ltda.

**Figura 4: Clientes por região da Gama Ltda.**

Fonte: Gama Ltda. (2012).

### 5.1.2 Serviços

A logística é a principal estratégia competitiva da Gama Ltda, a empresa possui em seus centros de distribuição uma logística moderna, com alto nível de controle de movimentação, armazenagem e rastreabilidade de seus produtos.

A empresa oferece o sistema próprio de Kanban, onde a mesma administra com equipamentos próprios os estoques dos itens vendidos aos seus clientes. Dessa forma os clientes não precisam disponibilizar espaço físico em suas empresas para armazenagem desses produtos, obtendo maior redução de processos administrativos, evitando valores e quantidade de estoques desnecessários.

### 5.1.3 Estrutura Organizacional

A matriz da Gama Ltda é coordenada e orientada pela alta direção, juntamente com o setor de recursos humanos e pela gestão da qualidade, a empresa possui também líderes responsáveis pela organização, funcionamento e orientação de cada setor. Atualmente a Gama Ltda está subdividida e quatro subgrupos:

**Subgrupo administrativo:** É composto pelos setores de compras, tecnologia da informação (TI), financeiro, e controladoria.

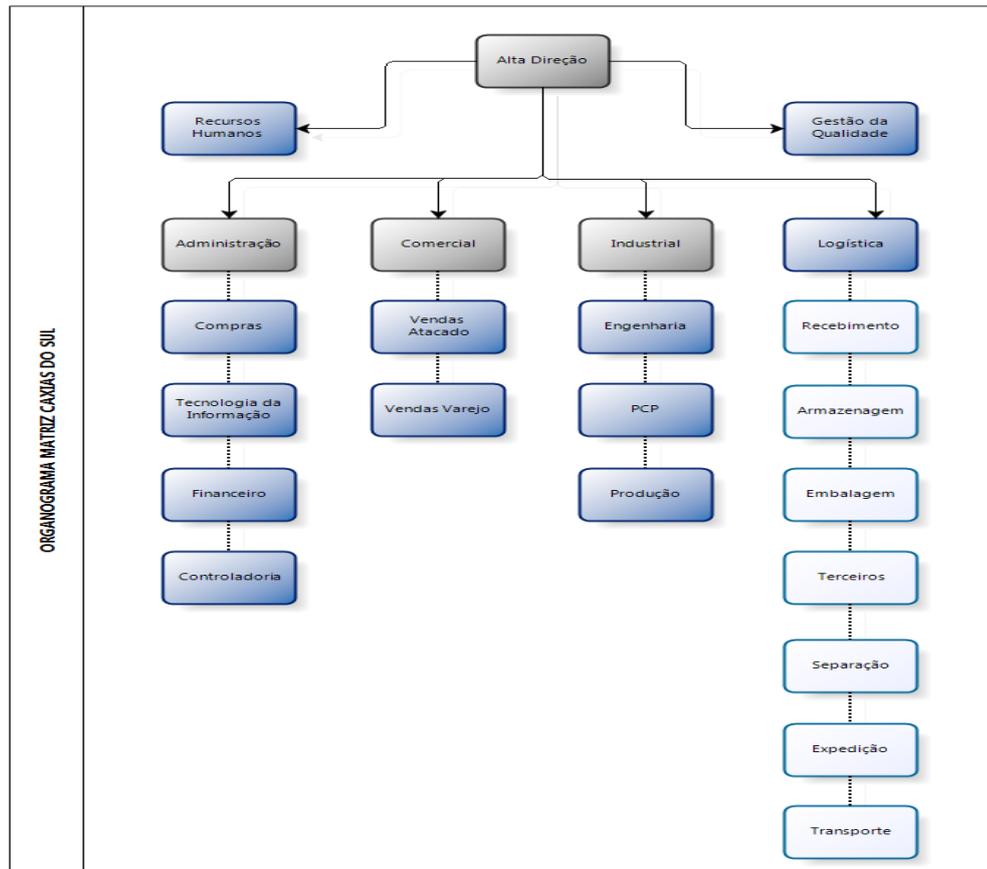
**Subgrupo comercial:** É composto pelo setor de vendas atacado e varejo.

**Subgrupo industrial:** É composto pelo setor de engenharia, PCP e produção.

**Subgrupo da logística:** É composto pelo setor de recebimento, juntamente com os responsáveis pela armazenagem, embalagem, terceiros, separação, expedição e transporte.

A figura 5 apresenta a estrutura organizacional da Gama Ltda.

Figura 5: Estrutura Organizacional da Gama Ltda.



Fonte: Manual da Qualidade da empresa Gama Ltda.(2012)

## 5.2 FUNÇÕES POR SETORES

### 5.2.1 Alta Direção

A alta direção da empresa Gama Ltda é composta pelos sócios-diretores e por um gerente comercial. A direção da empresa participa de reuniões de análise crítica, avalia as pesquisas de satisfação de clientes, participa das auditorias internas e externas e coordena as reuniões de indicadores realizadas mensalmente. A alta direção analisa o desempenho da empresa através do DRE- Demonstrativo de resultado do exercício, balancete e balanço patrimonial e através dos índices de desempenhos propostos para cada setor da empresa. Para a tomada de decisão a alta direção conta também com o apoio do setor de recursos humanos, tecnologia da informação (TI) e setor financeiro.

### **5.2.2 Setor de Recursos Humanos**

O setor de RH é responsável pela seleção e acompanhamento de novos funcionários, organização de treinamentos, avaliação de desempenho e desenvolvimento dos colaboradores e também é responsável pela segurança e medicina do trabalho na empresa.

### **5.2.3 Gestão da Qualidade**

A gestão da qualidade possui as funções de Gerenciar o Sistema de Gestão da Qualidade, Inspeção de peças produção interna e de fornecedores, Interação com clientes internos/ externos e fornecedores, Follow up (reuniões de acompanhamento) e RNC- Registro de Não-Conformidade, ações preventivas e corretivas e auditorias de produto e processo.

### **5.2.4 Setor de Compras**

O setor de compras é responsável pela avaliação, reavaliação e desenvolvimento de fornecedores, assim como as cotações e planejamento de compras de matérias primas, e materiais de uso e consumo para a empresa.

### **5.2.5 Setor de Tecnologia da Informação**

O setor de Tecnologia da Informação (TI) possui as funções de: Gerenciamento dos serviços prestados por terceiros pertinentes a área, treinamento de usuários, armazenamento, proteção e recuperação de dados, implementação, manutenção, atualização e customização do software administração dos acessos à voz e dados, análise das necessidades de aquisição de hardware, software e recursos de comunicação.

### **5.2.6 Setor Financeiro**

O setor financeiro possui as funções de: Registrar as informações financeiras, executar os pagamentos e recebimentos, analisar o crédito, executar e registrar os movimentos de caixa, analisar o fluxo de caixa e previsão financeira, registrar os dados cadastrais financeiros e a realizar a movimentação bancária da empresa.

### **5.2.7 Setor de Controladoria**

O setor de controladoria é dividido entre contábil e fiscal. O contábil possui as funções de realizar a contabilidade e o fechamento contábil mensal da empresa, apresentando seu DRE e balancete ao diretor da empresa, apurando o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) no final do período, assim como elaborar o balanço patrimonial anual da empresa.

O fiscal é responsável por acompanhar a legislação municipal, estadual e federal vigente adequando a empresa às mesmas, realizar a apuração de impostos como ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias Serviços), ICMS Substituição Tributária, IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social). O setor de controladoria é responsável também pela elaboração de todas as declarações necessárias, assim como o envio do SPED-(Sistema Público de Escrituração Digital) Contábil anualmente, dos SPED'S Fiscal e Contribuições mensalmente, e também o FCONT (Controle Fiscal Contábil de Transição) e o E-LALUR (Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real).

### **5.2.8 Setor de Vendas Atacado e Varejo**

O setor de vendas é composto por vendedores internos, externos, representantes e gerência nacional de vendas. O setor de vendas atacado é responsável pela elaboração de amostra comercial, análise crítica de pedidos, administração da carteira de pedidos e manutenção de preço de venda. Já o setor

de vendas varejo conta com sete funcionários, sendo seis vendedores e um coordenador responsável pelo setor. O Setor de vendas varejo é responsável pelo Atendimento ao cliente, separação de pedidos, administração do estoque do varejo e atendimento ao cliente interno com a reposição de material.

### **5.2.9 Setor de Engenharia e PCP**

O setor de engenharia é responsável pelo controle da documentação técnica, desenvolvimento e elaboração de processos e desenhos, suporte técnico (fornecedores, clientes e produção), acompanhamento da produção, assim como o cadastro de itens, estruturas e parâmetros. O setor de PCP é responsável pelo planejamento da produção, análise crítica de matérias-primas, Análise crítica MRP e também pelo controle de ferramentas.

### **5.2.10 Setor de Produção**

O setor de produção é responsável pela preparação e regulagem de máquina, registro e análise de informação de produção, manutenção preventiva e corretiva, acompanhamento da produção, preparação e manutenção de ferramentas.

### **5.2.11 Setor de Logística**

O setor da logística é responsável pela armazenagem de produtos, inspeção de recebimento, separação/ conferência de produtos, separação de material para terceiros, transferências entre almoxarifados, emissão de relatórios de notas fiscais de entrada, programação de separação de itens, embalagem de produtos, faturamento, expedição montagem de kits e entrega de produtos.

### 5.3 O ERP DA ORGANIZAÇÃO

O ERP utilizado pela Gama Ltda é da empresa TOTVS, da linha de produtos Datasul. A TOTVS atua há mais de vinte e cinco anos na atividade de desenvolvimento e comercialização de softwares de gestão empresarial integrada e na prestação de serviços relacionados. A TOTVS comercializa seus produtos BCS Sisjuri, First, Logix, EMS Datasul, Microsiga protheus, RM e Vitrine (TOTVS, 2011).

Os softwares de gestão empresarial integrada automatizam processos empresariais críticos, tais como de fabricação, distribuição, contabilidade, finanças, recursos humanos, vendas e marketing, e possibilitam aos seus clientes operar os negócios com maior eficiência (TOTVS, 2011). Na figura 6 são demonstrados os módulos disponíveis para utilização da Gama Ltda.

**Figura 6: Módulos disponíveis para utilização da Gama Ltda.**



Fonte: Gama Ltda.(2012).

O módulo que será apresentado na elaboração da proposta constante no presente estudo é o módulo de planejamento e controle orçamentário o qual já está disponível para utilização na empresa Gama Ltda.

## 5.4 ELABORAÇÃO DA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO NA EMPRESA

Em novembro de 2008 a Gama Ltda implantou ao seu ERP o módulo de planejamento e controle orçamentário, no intuito de iniciar o orçamento empresarial na organização.

A supervisora do setor financeiro na época acompanhou o processo de implantação do módulo juntamente com a TI, foram realizados os treinamentos necessários para as pessoas que iriam utilizá-lo, dessa forma, a empresa estava apta para iniciar o processo orçamentário. Porém, por falta de disponibilidade de tempo na época e devido à alta demanda de trabalho a empresa optou por outras prioridades e não foi dada a sequência na implementação do orçamento na empresa até o momento.

Implementar significa dar prosseguimento a algo, geralmente a um plano, ideia ou projeto. Na fase de implementação, já com as competências delegadas, as atividades são executadas, controladas e monitoradas.

Para enfatizar a elaboração dessa proposta, foi realizada uma pesquisa com gestores de áreas que podem ser consideradas os pilares da empresa. Foram verificadas as atuais formas de projeção de metas e as formas como são controlados os custos e despesas atualmente.

Primeiramente foi verificado com o gestor de vendas da empresa, como são feitas as projeções das vendas para períodos futuros e como as despesas de vendas são controladas. De acordo com o mesmo, as metas anuais de vendas são estabelecidas juntamente com os vendedores. A empresa trabalha com uma previsão anual de vendas por filiais, essas metas são acompanhadas pelos supervisores de cada filial que serão responsáveis por tomar as ações necessárias caso essas metas não estejam sendo atingidas.

As metas são estabelecidas com base nos três últimos anos e por segmentos de mercado, através da análise dos números que os representantes da empresa informam no final de cada ano, os gerentes projetam as vendas para o ano seguinte. Quanto às despesas de vendas, o gestor de vendas comentou que é estipulado um determinado valor para cada vendedor utilizar, de acordo com a região atendida e o número de clientes.

Posteriormente foi verificado com o gestor de PCP da empresa, o qual é responsável atualmente pelo planejamento da produção da empresa, pelo controle do estoque de matérias prima, pelos custos indiretos de fabricação e custos de mão de obra direta, de que forma são realizados esses controles. Conforme o mesmo, atualmente o controle da quantidade de produtos a serem fabricados é informado através do módulo MRP.

Proveniente do inglês ***Material Requirement Planning*** o MRP (Planejamento das Necessidades de Materiais) que de acordo com Campos (2009) é uma ferramenta que surgiu na década de 60 com a finalidade de transformar a previsão da demanda de um determinado produto em uma programação das necessidades de matérias-primas para comporem este mesmo produto, colaborando assim para reduzir a quantidade de estoque desnecessário de matérias-primas.

Através dos relatórios de ordens de produção planejadas é feito então o controle matérias-primas a serem adquiridas para atender à produção. Os cálculos são feitos em planilhas em Excel a fim de garantir a quantidade de matéria prima necessária para atender a demanda de produtos para cada mês e gerar um estoque de segurança para casos de produção extra.

Os custos de mão de obra direta são determinados de acordo com as máquinas as quais cada colaborador opera até o momento da finalização do produto, sendo que cada máquina possui um centro de custos no qual é lançado o custo da hora de mão de obra utilizada na produção.

Os custos indiretos de fabricação são calculados também por planilhas, as quais agregam todos os outros componentes que geram custos durante o processo de fabricação dos produtos.

Outro setor que tem forte ligação com as informações relacionadas às previsões de vendas e dos custos de mão de obra é o setor de RH da empresa. Conforme verificado com a gestora desse setor, atualmente o RH não trabalha com nenhuma projeção, sendo que a empresa não possui um orçamento empresarial definido. A mesma afirma ainda que a empresa possui um indicador que controla o valor da folha x a receita líquida, sendo que esse resultado não pode ultrapassar 12%. O setor também não conta com uma projeção de folha definida, por exemplo, há muitas dificuldades em saber qual a previsão de produção para determinado período e se haverá a necessidade de aumento do quadro de funcionários.

Por fim foram verificadas com a gestora do setor financeiro questões relacionadas ao fluxo de caixa, despesas administrativas, investimentos, financiamentos e aplicações financeiras realizadas pela empresa, avaliando-se de que forma é feito o controle dessas informações atualmente. De acordo com a gestora, atualmente o setor trabalha com base no fluxo de caixa (entradas e saídas), porém no decorrer do período a demanda de despesas normalmente aumenta, ocasionando descompasso no saldo.

Outro fator relevante destacado pela coordenadora financeira é sobre a questão dos investimentos e financiamentos, ela comenta que atualmente o controle dos mesmos é feito com base na planilha de endividamento e seu devido lançamento no sistema, provisionando valor de parcela e vencimento para o fluxo de caixa. O setor não trabalha com projeções a médio e longo prazo. As necessidades vão surgindo e a partir delas, inicia-se o processo de estudo de viabilidade e forma de pagamento.

Quanto às despesas administrativas e financeiras atualmente não é feito controle, no surgimento da necessidade é feito levantamento de valores (junto aos fornecedores) e formas de pagamento (juntos aos bancos parceiros). São analisados: valor do produto/serviço, forma de pagamento e suas melhores taxas, bem como as despesas que o banco parceiro cobra para a operação. Na atual situação econômica, os juros cobrados pelos bancos parceiros são idênticos, o que leva a empresa a optar por um deles é a TAC (Taxa de abertura de crédito), no caso de importados, desta forma, a empresa consegue mensurar sua despesa e saber o valor exato no final de cada operação.

Com base nas informações obtidas com os gestores, pode-se verificar que embora a empresa utilize algumas formas de controle atualmente, muitas informações ainda não são seguras o suficiente para os setores.

Por exemplo, quantos às previsões de vendas estabelecidas pela empresa, as mesmas são realizadas anualmente, porém não são controladas mensalmente, verificando-se as possibilidades de reduzir-se ou até mesmo aumentarem-se essas metas com base nas vendas já realizadas em determinado mês. Quanto às despesas de vendas, deve haver um melhor detalhamento do que realmente a empresa possui desse tipo de despesa, analisando-se também os impostos incidentes nessas vendas. O controle das despesas de vendas com base somente em relatórios por vendedores como é feito na empresa hoje se torna muito vago,

podendo ocasionar gastos desnecessários e também interferir nas reais previsões de vendas estipuladas.

Quanto ao planejamento da produção e os custos envolvidos nas mesmas, pode-se verificar que é bastante complexo, os cálculos são realizados em diversas planilhas extremamente complexas e com um número de dados muito elevados, em relação aos custos de mão de obra direta não há uma ligação direta com o setor de RH, para verificar a necessidade de aumentar ou até mesmo diminuir o quadro de colaboradores para atender a demanda de produção da empresa. Conforme visto anteriormente, essas dificuldades também foram mencionadas pela gestora de RH.

Por fim, com base nos dados financeiros pode-se verificar que existem muitas dificuldades para que se mantenham os controles necessários, a gestora desse setor mencionou que o orçamento empresarial auxiliaria muito o setor, garantindo previsões mais detalhadas e seguras para os recursos da empresa.

Quanto ao setor de controladoria, a grande dificuldade está na apresentação do DRE, atualmente o DRE- (Demonstrativo do Resultado do Exercício) da empresa é realizado de acordo com as receitas e despesas lançadas no sistema através de notas fiscais de vendas e de compras, serviços e pagamentos à vista pelo caixa. Porém não são realizadas previsões dessas despesas que muitas vezes são questionadas pela alta direção.

Contudo, analisando as dificuldades encontradas por alguns gestores da empresa para estabelecer suas metas e realizar o controle de seus custos e despesas, a proposta é a implementação do orçamento na empresa em estudo, utilizando o módulo de planejamento e controle orçamentário já implantado na organização, demonstrando que o orçamento pode trazer contribuições positivas para a empresa e auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Muitas vezes as empresas planejam um determinado orçamento e, por falta de ferramentas adequadas para controlá-lo, o mesmo ultrapassa os valores estimados. Para essas situações, quando o “Realizado x Orçado” necessita ser controlado com mais precisão e rapidez é necessária a implementação do orçamento empresarial. O módulo de planejamento e controle orçamentário já está implantado na empresa, basta que se implemente o orçamento na Gama Ltda.

Esse módulo auxilia o usuário a gerenciar o ciclo de orçamentos da empresa, permitindo a busca das informações iniciais de outros orçamentos ou de valores realizados, até o momento da execução orçamentária, controlando os gastos para

que não sejam ultrapassados os valores orçados. Controla os valores já empenhados dos orçamentos no momento em que são executadas as rotinas que efetuam as saídas de valores, como pedidos de compra, contas a pagar e outros. Nesses módulos, antes de efetuar a movimentação, será sempre avaliado se o valor a movimentar, somado ao já empenhado e ao realizado, não ultrapassou o orçamento. Caso isso aconteça, a movimentação será barrada ou terá continuidade, conforme a parametrização de verba da conta.

O primeiro passo realizado para a implementação do orçamento empresarial na Gama Ltda já foi dado, o setor de controladoria será responsável pela execução dessa tarefa. Dessa forma, foi solicitado ao setor de TI, um novo treinamento com consultores da empresa fornecedora do ERP, para que as novas pessoas que serão responsáveis pelo módulo de planejamento e controle orçamentário obtenham um conhecimento detalhado dessa ferramenta. No treinamento realizado foram detalhadas as etapas que deverão ser seguidas para que o orçamento seja elaborado e executado da melhor forma possível.

Para a implementação do orçamento empresarial na Gama Ltda serão definidas três pessoas que ficarão responsáveis pela execução orçamentária da empresa:

- a) A primeira pessoa ficará responsável pela manutenção dos centro de custos, incluindo novos centros de custos quando necessário ou eliminar centros de custos já existentes e não utilizados.
- b) A segunda pessoa ficará responsável pela manutenção do orçamento mensalmente.
- c) A terceira pessoa ficará responsável por projetos (Projetos separados, orçamentos específicos)

O cenário que será utilizado inicialmente no orçamento da Gama Ltda será o realista, ou seja, inicialmente a empresa irá basear-se somente na comparação entre as operações orçadas com relação as realizadas. O orçamento será realizado por um período de doze meses, ficando de acordo com o exercício contábil, onde será acompanhado mensalmente.

O cenário é um classificador que serve para separar orçamentos de acordo com a realidade das informações que serão inseridas.

Como a Gama Ltda possui filiais, o orçamento será definido por unidades, os orçamentos específicos poderão ser feitos em planilhas em Excel, onde poderão

serão orçados os valores para cada mês do ano. Após essas planilhas serão agrupadas e importadas para o módulo de planejamento e controle orçamentário que gerará um orçamento geral para cada unidade. Todas as contas deverão ser orçadas, não serão permitidos gastos em contas que não estiverem cadastradas no orçamento.

Para que se obtenha um maior controle sobre os valores orçados ainda disponíveis, serão cadastrados no módulo orçamentário os e-mails das pessoas responsáveis pelo orçamento. Dessa forma, no momento em que determinadas contas estiverem atingindo o percentual de valor orçado, o sistema automaticamente irá disparar e-mails informando as contas passíveis de bloqueio ou alterações de valores, dessa maneira não serão permitidos gastos além dos estipulados no orçamento inicial sem prévia autorização.

Serão disparados e-mails também para os responsáveis no momento do lançamento de notas fiscais de entrada, se o valor da nota fizer com que a conta contábil na qual foi lançada ultrapasse o valor orçado, o e-mail informará o documento que originou o empenho. Isso também ocorrerá no momento em que for efetivada uma cotação de compra na qual o valor cotado gere o empenho do valor orçado. O valor empenhado é o valor que ultrapassa o percentual orçado de determinada conta

As verbas orçadas poderão ser alteradas. No momento em que se perceber que o percentual de valores orçados para determinada conta não será atingido, poderá transferir-se esse valor para outra conta que está chegando ao seu limite e ainda precisa ser movimentada.

O orçamento poderá ser revisado e alterado várias vezes pelas pessoas responsáveis através do processo de execução orçamentária no qual é realizada a verificação comparativa dos valores de gastos informados nos módulos financeiros e de materiais em relação aos valores orçados no módulo de orçamentos. A execução orçamentária verifica se o somatório dos valores realizados e valores empenhados ultrapassará o valor orçado. Caso isso ocorra, haverá bloqueio do gasto. Após a aprovação final do orçamento, o mesmo não poderá mais ser alterado.

## 5.5 CONTRIBUIÇÕES DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL PARA A ORGANIZAÇÃO

Com base em todas as informações obtidas na elaboração da proposta de implementação do orçamento empresarial na empresa Gama Ltda, utilizando o módulo de planejamento e controle orçamentário já implantado na empresa, pode-se afirmar que os gestores da empresa terão contribuições extremamente positivas no momento em que passarem a contar com o orçamento na organização.

O fato de o orçamento empresarial ser organizado em um só sistema fará com que todos os gestores tenham conhecimento do planejamento de todos os valores orçados para cada unidade da empresa, dessa forma poderão definir juntos as melhores metas para períodos futuros.

A empresa Gama Ltda já possui todas as ferramentas necessárias para elaborar e controlar o orçamento basta colocá-las em prática. Dentre as contribuições que poderão ser proporcionadas aos gestores podem ser mencionadas as seguintes:

- a) O orçamento poderá ser alterado diversas vezes, porém o sistema manterá o histórico das mutações dos orçamentos, permitindo aos gestores realizar comparações.
- b) Será permitido que os gestores efetuem acertos em uma versão do orçamento, sem a necessidade de gerar uma nova.
- c) Será permitida a importação de planilhas eletrônicas contendo dados orçamentários.
- d) Os gestores poderão ter controle de fácil manutenção e visualização das informações da segurança de atualização dos orçamentos.
- e) Os gestores poderão gerar uma nova peça orçamentária (ou simulação), informando faixas de contas, unidades de negócio, centros de custos, projetos financeiros e estabelecimentos, com o percentual do valor que deve ser buscado dos saldos e cujas movimentações orçamentárias ainda se desejam considerar (no caso de buscar valores de orçamentos).
- f) Os gestores poderão efetuar orçamentos dentro de uma faixa de datas informada, não sendo necessário atrelar o orçamento a um único exercício contábil.
- g) Os gestores poderão realizar a parametrização de bloqueio dos gastos.

- h) Envio automático de e-mail para os gestores responsáveis, quando houver a ocorrência dos eventos de aprovação de nova versão orçamentária, alteração de orçamento aprovado, bloqueio de gasto, comprometimento de verba, encerramento de verba.
- i) Controle dos valores já empenhados dos orçamentos por intermédio das rotinas que efetuam as saídas de valores, como pedidos de compra, contas a pagar, contabilidade, recebimento etc.

Os gestores poderão também emitir demonstrativos contábeis mensalmente, podendo mostrar os mesmos para a alta direção, detalhando o desempenho do seu setor, podendo ganhar maior credibilidade na empresa.

Além dessas contribuições a gestão da controladoria terá maior segurança ao apresentar o DRE e o Balanço Patrimonial para a alta direção. Ou seja, no momento em que a gestão de controladoria apresentar o balancete e o balanço patrimonial realizado com base em valores que foram orçados e controlados a risca, terá maior segurança e saberá especificar com maior precisão cada movimentação ocorrida na empresa em determinado período.

## 6 CONCLUSÃO

O surgimento do orçamento empresarial ocorreu ainda na idade antiga, quando os homens precisavam fazer um planejamento da sua própria alimentação para que tivessem mantimentos até o fim do inverno.

No âmbito organizacional o orçamento iniciou-se na administração pública na década de 20, tomando grande impulso com o surgimento do movimento científico de administração empresarial. O orçamento empresarial nessa época passou a ser considerado como ferramenta essencial de obtenção do controle financeiro das empresas.

No Brasil, o orçamento também vem sendo muito utilizado, pois, visa garantir maior rentabilidade para as empresas mantendo-as em um mercado cada vez mais concorrente.

O orçamento empresarial é um método de planejamento e controle financeiros, que deve estar vinculado aos planos operacionais e de investimentos de uma organização, visando ou projetar as receitas e despesas dentro de um cenário que pode ser realista, pessimista ou otimista, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa, apurando seu fluxo de caixa, definindo os recursos e projetando o resultado do exercício e balanço patrimonial.

O período adequado para o planejamento orçamentário geralmente contempla todo o ano ou períodos maiores para os casos de investimentos, sendo acompanhado mensalmente de acordo com o exercício contábil da empresa, deve ser elaborado com base nas premissas e cenários. Ou seja, devem ser avaliados todos os fatores internos e externos que podem impactar no orçamento de forma positiva ou negativa.

A elaboração do orçamento deve ser feita através de um resumo dos planos de uma empresa que pode ser definido como orçamento geral, que deve conter todos os orçamentos específicos para cada área da empresa, como por exemplo, vendas, produção, financeiro, etc.

Um dos orçamentos mais importantes para a elaboração do orçamento geral é o orçamento de vendas, pois através dessas projeções a empresa terá uma base das receitas e despesas que serão geradas e também proporcionando suporte para que a empresa possa atender demanda de produção de determinado período.

Para que o orçamento atenda às expectativas das empresas, é necessário que o mesmo seja controlado. Controlar é acompanhar a execução das atividades da melhor maneira possível para que se possam mensurar os resultados obtidos em relação ao planejado.

Uma das melhores formas de se obterem dados seguros para a elaboração do orçamento é através de um sistema de informações integrado, que englobe dados gerenciais de todas as áreas de uma empresa, dessa forma a utilização de um ERP pode auxiliar muito os gestores.

A responsabilidade pelo orçamento empresarial fica a cargo do setor de controladoria das empresas, o mesmo deve ser estruturado com base no sistema contábil, dessa forma, se for necessária alguma modificação o controller terá autonomia para realizá-la.

O orçamento empresarial é também uma ferramenta de gestão extremamente importante para qualquer organização, independente do seu porte, através de sua montagem os gestores estabelecem as metas a serem alcançadas pela empresa e durante o processo de controle avaliam os resultados obtidos confrontando-os com as metas elaboradas verificando se o que foi realizado está acordo com o orçado.

A gestão empresarial pode ser definida como uma área que administra, planeja, organiza, dirige e controla os recursos da empresa visando atingir determinado objetivo. O modelo de gestão e os sistemas de informações da empresa são elementos fundamentais para assegurar a eficácia dos gestores e da empresa.

Os gestores precisam tomar decisões diariamente nas empresas, dessa forma o orçamento como instrumento de tomada de decisão apresentará o programa orçamentário, definindo padrões, normas e procedimentos que auxiliarão na organização e execução das atividades da empresa.

Dessa forma, conhecendo o conceito de orçamento empresarial assim como seus objetivos pode-se afirmar que a sua implementação pode proporcionar contribuições positivas para as empresas e seus gestores, com base nessas informações foi realizada a proposta para a indústria de médio porte em estudo. Atualmente as indústrias de médio porte constituem grande parte das empresas no Brasil e são responsáveis por grande parcela do produto social, dos empregos, salários e impostos recolhidos.

Antes da elaboração da proposta do orçamento empresarial para a empresa Gama Ltda foram feitas algumas análises e foi constatado que mesmo com algumas dificuldades a empresa possui formas de planejamento e controle.

Uma das principais dificuldades encontradas na empresa industrial em estudo foi a falta de integração de alguns dos objetivos propostos, pois os gestores planejavam seus objetivos nos seus respectivos setores, porém, sem contato direto com as propostas realizadas por outras áreas. Dessa forma, havia um descompasso nas informações e muitos dados que poderiam auxiliar os gestores de outras áreas passavam um pouco despercebidos. Outro fator que pode dificultar que se mantenha um controle detalhado e ágil são as diversas planilhas utilizadas, os gestores utilizam inúmeros dados, tornando mais difícil a análise dos resultados obtidos.

De encontro a isso e tendo o conhecimento de que essa empresa já possui o módulo de planejamento e controle orçamentário implantando, foi proposta a implementação do orçamento empresarial, ou seja, a empresa já possui a ferramenta só precisa adequar-se à mesma para poder utilizá-la.

Como comentado na elaboração da proposta de implementação do orçamento empresarial na empresa em estudo, foi constatado que as gestões que podem ser consideradas as mais relevantes da empresa acreditam que o orçamento poderá auxiliá-las muito, pois devido a grande demanda de trabalho que possuem diariamente é necessária a obtenção de informações de forma rápida e concreta, pois na maioria das vezes precisam tomar decisões de última hora e precisam basear-se em relatórios para escolherem a melhor forma de agir.

Dessa forma foi analisado o módulo de planejamento e controle orçamentário que a empresa possui, verificou-se que o mesmo é completamente integrado possibilitando que sua manutenção seja realizada de forma ágil e segura. A empresa contará com pessoas da controladoria que serão responsáveis pela manutenção dessa ferramenta por possuírem maior conhecimento em relação aos dados contábeis da empresa.

Verificou-se também que através do módulo do orçamento os gestores poderão obter relatórios específicos por suas áreas isso será muito importante, pois poderão avaliar os mesmos juntamente aos demais gestores e à alta direção, propondo ideias de novos rumos que a empresa possa seguir.

Contudo, esse estudo foi realizado a fim de conhecer detalhadamente o orçamento empresarial e comprovar que essa ferramenta pode contribuir de forma muito positiva para os gestores das empresas.

Portanto, com base no resultado obtido ao final desse trabalho, pode-se dizer que o objetivo proposto foi atingido, confirmando-se que a implementação do orçamento empresarial na empresa será muito importante. Foi constatado através das contribuições expostas durante a elaboração da proposta à empresa que os gestores serão extremamente apoiados com o uso desse instrumento de planejamento e controle. Assim ficam demonstrados os benefícios que os gestores terão através da utilização do orçamento empresarial como ferramenta de apoio.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. Elaboração de Trabalhos na Graduação. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BORNIA, Antônio Cezar; LUNKES, Rogério João. **Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário**. 2007. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339/332>> Acesso em: 02 jun. 2012.

BRASIL, **Lei Complementar 80/09 | Lei Complementar nº 80 de 31 de julho de 2009 de Araquari**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/934512/lei-complementar-80-09-araquari-0>> Acesso em: 06 de jun.2012.

CAMPOS, Wagner. **Simplificando o MRP**. 2009. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/simplificando-o-mrp/30966>> Acesso em: 28 mai. 2012.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica-GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLARES, Luiz Henrique Moutinho. **Orçamento Empresarial**. Rio de Janeiro. 2009 Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/39475166/Orcamento-Empresarial-CRC>

DA LUZ, Érico Eleutério. **Controladoria Corporativa**. Curitiba: Ibpex, 2011.

EUMED. Disponível em: <[www.eumed.net/libros/2005/lgs-ei/](http://www.eumed.net/libros/2005/lgs-ei/)>

FERNANDEZ, Rogério Mário Fernandes. **Orçamento Empresarial: Uma abordagem metodológica com prática através de simulador**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e teses: Da Redação Científica à apresentação do texto final**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO. Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Industrial: com apêndice sobre contabilidade agrícola**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 1973 e1976.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GUINDANI, Ari Antônio; GUINDANI, Roberto Ari; CRUZ, June Alisson Westarb; MARTINS, Tomas Sparano. **Planejamento Estratégico Orçamentário**. Curitiba: Ibpex, 2011.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**. São Paulo: Atlas, 2001, 2008 e 2010.

HONG, Yuh Ching. **Contabilidade Gerencial - Novas Práticas para a gestão de Negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

JÚNIOR, Cícero Caiçara. **Sistemas Integrados de Gestão- ERP: Uma abordagem gerencial**. 3 ed. Curitiba: Ibpex, 2008

**Lei Complementar 80/09 | Lei Complementar nº 80 de 31 de julho de 2009 de Araquari**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/934512/lei-complementar-80-09-araquari-0>. Acesso em 01/06/2012

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

MORALES, Pedro Paulo Galindo. **A Importância do Orçamento para as Empresas**. 2009. Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-importancia-do-orcamento-para-as-empresas/21283/> Acesso em: 01/06/2012

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração**. São Paulo: Atlas, 1989 e 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís Padoveze; TARANTO, Fernando Cesar. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: Planejamento e Controle**. São Paulo: Atlas, 1983.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como Instrumento de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2005.

SOUSA, Luiz Gonzaga de. **Economia Industrial**. 2005. Disponível em: <http://www.eumed.net/libros/2005/lgs-ei/>.> Acesso em: 27 mai. 2012.

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

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial no Brasil**: Para empresas industriais e comerciais. 2. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda., 1976.

VENTORIN, Alessandro José. ERP – **Enterprise Resource Planning**: Uma abordagem aos sistemas de gestão integrada Disponível em:  
<<http://www.univen.edu.br/revista/n009/erp>> Acesso em: 25 mai. 2012.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro e orçamento**. Porto Alegre, RS: Sagra Luzzatto, 1995 e 2001.