

AVALIAÇÃO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EM EMPRESA EM PROCESSO DE DESCONTINUIDADE

BUDGET SYSTEM ASSESSMENT AS A MANAGERIAL TOOL IN DISCONTINUITY COMPANY

Paulo Wienhage¹

Carlos Eduardo Facin Lavarda²

Resumo: Este estudo pretende demonstrar a utilidade do planejamento orçamentário para uma empresa em processo de descontinuidade, e tem por objetivo identificar a metodologia adotada na utilização do orçamento para o alcance dos objetivos da organização. A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva realizada por meio de um estudo de caso ilustrativo. Os dados foram coletados a partir de entrevista no setor de orçamento em uma empresa e também através de fontes documentais, observação, relatórios e planilhas orçamentárias. A partir das análises realizadas verificou-se que o orçamento empresarial cumpre a função de contribuir para o alcance dos objetivos, porém necessita de um processo de reavaliação, pois todos os agentes estão focados no curto prazo.

Palavras-chave: Sistema Orçamentário. Planejamento. Descontinuidade. Curto Prazo. Objetivos.

Abstract: This study aims to demonstrate the usefulness of budget planning for a discontinuity company and to identify the methodology used in the budget to achieve the organization goals. The research is characterized as qualitative, descriptive and illustrative case study. Data were collected from interviews in the company budget sector and also through documents analysis, observation, reports and budget spreadsheets. From the analysis carried out, it founds that the budget meets the business function to contribute to the achievement of goals, but requires a process of reassessment, because everyone is focused in the short term.

Key-words: Budget system. Planning. Discontinuity. Short Term. Goals.

¹ Mestre em ciências contábeis pela FURB, paulow@sc.senac.br

² Doutor em Contabilidade pela Universitat de Valencia (Espanha), clavarda@furb.br

Editado por Luiz Carlos Miranda. Recebido em 30/07/2010. Avaliado em 23/01/2011 e reavaliado em 21/12/2011. Reformulado em 20/05/2011 e 30/03/2012. Recomendado para publicação em 30/04/2012. Publicado em 31/05/2012.

1 Introdução

As atividades empresariais devem estar em constantes transformações para atender as necessidades dos clientes em um mercado extremamente competitivo. Para isso, as empresas devem desenvolver estratégias que apoiem o seu desenvolvimento, possibilitando tomar decisões com maior rapidez e flexibilidade, para responderem rapidamente as exigências dos clientes internos e externos (LUNKES, 2003). Além disso, devem estar preparadas para antecipar as chances e ameaças que ocorrem no ambiente. Como as empresas são afetadas por diversos fatores, para competir neste cenário elas necessitam de ferramentas eficientes e pessoas capazes de elaborar ações inovadoras que garantam a continuidade do negócio (LUNKES, 2003).

Sendo assim, o primeiro passo para garantir o sucesso do negócio – ou pelo menos a sua continuidade – é definir as estratégias corretas. Porém, conforme afirma Frezatti et al. (2009), este é apenas um dos passos em busca do sucesso. Além das políticas estratégicas, devem ser utilizados instrumentos que possam executar e controlar os planos. As empresas precisam assegurar a implementação das estratégias e para isso elas geralmente utilizam orçamentos.

O orçamento tem como desígnio o planejamento e controle de resultados, através da quantificação dos objetivos constituídos no planejamento formal, sendo essa a sua principal função. Mas, apesar de esta ser a sua principal finalidade, de acordo com Kaplan e Norton (2001) ainda há empresas em que a estratégia não está conectada com as metas orçamentárias.

Conhecido por ser uma ferramenta gerencial, o orçamento é utilizado por grande parte das empresas. Honrgren, Foster e Datar (2000) esclarecem que mais de 90% das empresas americanas e japonesas fazem uso do planejamento orçamentário. Embora no Brasil não existam pesquisas que comprovem esse fato, sabe-se que grande parte das organizações nacionais utilizam esta ferramenta (NASCIMENTO, 2002).

O orçamento representa a quantificação dos planos estabelecidos pela empresa. Seu enfoque pode ser no longo prazo ou no curto prazo. É também uma ferramenta que possibilita aos gestores antever o futuro da organização através da análise das variáveis empresariais, permitindo o acompanhamento do desempenho empresarial e assegurando que os desvios sejam analisados e adequadamente controlados. O ponto fundamental para que se obtenham resultados elaborados no plano é o controle entre o orçado e o realizado, pois ele permite que a empresa cheque se o que foi proposto no plano está sendo cumprido, e quais os principais problemas existentes no processo (ISHISAKI, 2003).

Apesar de suas inúmeras vantagens e de ser muito utilizado por grande parte das empresas, constata-se que em sua ordem prática o orçamento nem sempre contribui com os objetivos organizacionais (NASCIMENTO, 2002), porém um sistema de planejamento orçamentário é fundamental para a continuidade de qualquer empresa, dessa forma não se pode deixar de atribuir à devida importância que o orçamento representa. Contudo, deve-se observar que para que ele seja útil a longo prazo deve estar integrado com o planejamento estratégico da organização. Assim ele se tornará mais adequado às necessidades organizacionais e terá maior efetividade, contribuindo para a continuidade do negócio e o crescimento sustentável.

A partir desta constatação, define-se a seguinte questão de pesquisa: qual a utilidade do planejamento orçamentário para uma empresa em processo falimentar, que atua no ramo de confecção do vestuário, situada na região do Vale do Itajaí, Estado de Santa Catarina?

Esta pesquisa tem por objetivo identificar a metodologia adotada na utilização do orçamento por uma empresa em estado falimentar do ramo de confecção do vestuário, situada na região do Vale do Itajaí (SC). O artigo inicialmente explicita a introdução do tema e o objetivo principal do estudo, seguidos por base teórica destacando conceitos de processo de falência, em especial os fundamentos da elaboração do planejamento orçamentário. Posteriormente, são descritos os procedimentos metodológicos adotados para a realização do estudo e, logo após, a apresentação e a análise dos resultados da pesquisa. Finalmente, são apresentadas as considerações finais.

2 Processo de Falência

De acordo com Almeida (2006) a falência é um instituto jurídico que tem como objetivo garantir os credores do devedor insolvente. Entende-se por devedor insolvente aquele cujo passivo é superior ao patrimônio, ou seja, cujos bens são insuficientes para saldar suas obrigações.

A falência pode ser dividida em econômica e jurídica. Do ponto de vista econômico, Lacerda (2006, p. 17), afirma que falência “é a condição daquele que havendo recebido uma prestação de crédito, não tenha à disposição para a execução da contraprestação, um valor suficiente, realizável no momento da contraprestação”.

Almeida (2006, p. 17) afirma ainda que do ponto de vista jurídico a falência “é um processo de execução coletiva contra o devedor insolvente, ou seja, um elo que reúne diversos litigantes em um só processo, ligados por comunhão de interesses”.

Conforme Almeida (2006, p. 22):

Será decretada falência do devedor que: sem relevante razão de direito não paga no vencimento obrigação líquida materializada em títulos executivos protestados cuja soma ultrapasse o equivalente a quarenta salários mínimos na data do pedido da falência.

A falência pode ser requerida pelo credor, pelo próprio devedor, ou seja, a autofalência, ou ainda pelo cônjuge sobrevivente, herdeiro ou inventariante (ALMEIDA, 2006).

Segundo Almeida (2006) quando uma empresa se encontra sem recursos para quitar sua obrigação líquida, ela deve requerer ao juiz a declaração de falência, expondo as causas e o estado dos seus negócios.

Depois de decretada a falência à empresa pode fechar as portas definitivamente, deixando os seus credores aguardando indenização por processo jurídico, ou então ser uma massa falida com continuidade do negócio evitando dessa forma que seus credores diretos ou indiretos, sejam ainda mais prejudicados.

A empresa, ao tornar-se massa falida, continua produzindo e vendendo, mantém seus colaboradores e controles imprescindíveis.

3 Planejamento Empresarial

O planejamento empresarial consolida três fases: planejamento estratégico, funcional e o orçamento empresarial, o que permite uma visão da empresa a curto, médio e longo prazo (SÁ e MORAES, 2005). O planejamento empresarial é uma ferramenta poderosa dentro do universo dos negócios, porém, embora a percepção de que planejar é necessário, muitas empresas não conseguem por em prática essas ações. Em sua grande maioria elas acreditam que apenas planejar já é o suficiente e que os objetivos por si só, se realizarão, e esquecem o quanto é importante controlar o que foi definido no plano, a fim de checar se os objetivos estão sendo alcançados (LUNKES, 2003).

O conjunto de objetivos, metas, diretrizes, planos para atingir objetivos, compõem o planejamento estratégico (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2002) e este evoluiu através dos anos, e passou a ser um processo amplo abrangendo, desde as vantagens competitivas da empresa até inovações como estratégias voltadas para o capital intelectual (LUNKES, 2003).

Lunkes (2003, p. 16) considera o seguinte conceito:

O planejamento estratégico é definido para um período longo de tempo, freqüentemente de cinco ou mais anos. Ele normalmente traz poucas informações quantitativas; portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. O planejamento estratégico (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente no qual ela operará; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Resumindo, o planejamento estratégico faz os gestores indicar a direção, o curso que a empresa tomará nos próximos anos.

Dentro das inúmeras áreas em que se faz um planejamento, talvez uma das mais importantes se concentre no planejamento financeiro ou mais especificamente no Orçamento Empresarial, pois dá sustentação ao plano estratégico e controla o resultado futuro (HOJI, 2006).

É impossível falar de orçamento sem mencionar o planejamento estratégico, afinal o orçamento é a continuidade do planejamento estratégico e deve sempre estar a favor dele para que os objetivos traçados sejam atingidos (HOJI, 2006). A separação dessas atividades remete ao controle apenas na execução de metas a curto prazo (NASCIMENTO, 2002). Sendo assim, entende-se que o planejamento orçamentário é uma continuação do planejamento estratégico, e que um dá suporte ao outro para que juntos alcancem os objetivos organizacionais.

A aplicação efetiva de um plano orçamentário exige dimensões temporais bem definidas (WELSCH, 1983). Segundo Hoji (2006, p. 390) “Uma empresa deve determinar a extensão do período de planejamento mais adequado para as suas atividades. Geralmente, são adotados dois períodos de planejamento: o de curto prazo e o de longo prazo”.

O planejamento de curto prazo de acordo Hoji (2006) é geralmente de um ano ou um semestre, ele pode ser apresentado em períodos mensais ou em períodos trimestrais. Welsch (1983) comenta que o plano de curto prazo é um plano de resultados para um ano, já Gitmann (1997) define que o planejamento de curto prazo pode ser aquele efetuado para um ou dois anos.

O planejamento de longo prazo, na concepção de Hoji (2006) é feito por um prazo de até 10 anos, enquanto que para Welsch (1983) esse prazo é para 5 anos. Embora os dois proponham datas

definidas, estas são dimensões temporais apenas a título de sugestão, afinal a dimensão temporal deve se adequar às necessidades e características de cada empresa.

Porém, Welsch (1983) ainda comenta que em termos ideais, toda empresa que pretende ser bem-sucedida a longo prazo, deve desenvolver uma escala de tempo semelhante. Essa escala de tempo que Welsch (1983) sugere obrigará a empresa à análise antecipada das principais decisões, e esse é um dos principais objetivos da dimensão temporal em um plano orçamentário.

A partir disso compreende-se que ninguém pode prever o futuro, e dentro de um plano orçamentário existe certo grau de incerteza se os objetivos traçados irão acontecer.

Porém, é importante traçar dimensões temporais, pois elas auxiliam na tomada de decisão e principalmente na hora de controlar e checar os objetivos da organização. Toda decisão precisa ser percebida e colocada em prática em tempo hábil, pois por melhor que seja o planejamento se ele não for colocado em prática no seu tempo ele se tornará obsoleto.

4 Orçamento Empresarial

A expressão “planejamento e controle de resultados”, tem sido fortemente utilizada dentro da literatura da administração, outros termos como: orçamentos globais, orçamentos para fins administrativos e controle orçamentário são comumente utilizados (LUNKES, 2006).

Para Zdanowicz (2001) e Hoji (2006) o orçamento é um dos instrumentos mais importantes utilizados em tomadas de decisões financeiras, e este é representado pelo orçamento geral que, por sua vez, é composto pelos orçamentos específicos.

Dentro da mesma linha, Frezatti (2000) comenta que o orçamento surge como uma seqüência à montagem de um plano estratégico. O orçamento permite colocar um foco e identificar num menor espaço de tempo - normalmente um exercício - as ações mais importantes. Já Welsch (1983) associa o orçamento empresarial às funções administrativas, e abrange o planejamento, execução, controle e avaliação, e ainda a motivação e a coordenação

Lunkes (2003, p. 48-49) apresenta os conceitos utilizados por alguns autores, são eles: Catelli (1972) “o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base parcial para subsequente avaliação de desempenho”. Zdanowicz (1989) define como “um instrumento que descreve um plano geral de operações e/ou investimentos por um determinado período, orientado pelos objetivos e metas da alta administração”. Tung (1994) afirma que “o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano”.

O orçamento é um plano composto por dados financeiros e não financeiros, apresentados de uma forma estruturada, que engloba os planos e metas da alta administração e também um conjunto de previsões futuras (WELSCH, 1983).

Portanto, orçamento não serve apenas para prever o que vai acontecer, o ponto fundamental é coordenar as ações para todas as áreas da empresa, de maneira que todos trabalhem em busca dos objetivos (PADOVEZE, 2005).

Pode-se concluir a partir destes conceitos que o orçamento é uma ferramenta de gestão que auxilia na tomada de decisão, e que seu foco é coordenar ações para atingir as metas determinadas pela alta administração.

Ao elaborar o orçamento é necessário conhecer a divisão estrutural da empresa, a grande maioria das empresas tem uma estrutura definida em unidades e subunidades, em que em cada uma delas existe uma autoridade responsável pelas atividades correspondentes (WELSCH, 1983). Estas subunidades podem ser divididas por departamentos, setores, ou até mesmo por fábricas ou regiões.

Segundo Welsch (1983) essas subunidades podem ser denominadas centros de responsabilidade, e são através destes centros que os planos são executados, os resultados atingidos e também é através dele que o controle é obtido.

De acordo com Welsch (1983, p. 33) “A desagregação de uma empresa geralmente se dá o nome de estrutura organizacional, com as designações correspondentes às relações de autoridade e responsabilidade”.

Ele ainda comenta que “a estrutura organizacional não deve ser considerada como um fim em si mesma, mas como um instrumento de administração para alcançar os objetivos da empresa” (WELSCH, 1983, p. 33). Ou seja, estrutura organizacional deve dar apoio à empresa para o alcance dos objetivos.

Welsch (1983, p. 33) confirma esse conceito quando afirma que:

[...] nas empresas bem administradas, observamos que dentro das dimensões de tempo especificadas, os planos de projetos, o plano formal a longo prazo e o plano de resultados a curto prazo são estruturados, primeiramente, de acordo com os níveis de autoridade e responsabilidade e, em segundo lugar, de acordo com as linhas de produtos ou serviços. Segundo esse sistema de referência, os objetivos e planos dos diversos centros de responsabilidade formam, em conjunto, os objetivos e planos da empresa como um todo.

Entende-se, então, que os planos do orçamento são desenvolvidos e executados de acordo com a estrutura organizacional da empresa, ou com os seus centros de responsabilidade.

Welsch (1983) ainda descreve um padrão geral nos planos globais de resultados, são eles:

- a) A alta administração estabelece os seus objetivos a partir de hipóteses de planejamento, essas diretrizes são transmitidas aos responsáveis pelas subunidades.
- b) O administrador de cada subunidade, de acordo com as diretrizes gerais recebidas da alta administração, elabora o seu próprio plano global. Como as atividades da maioria das empresas estão condicionadas ao volume de vendas esse é o primeiro plano a ser completado.
- c) O responsável de cada subunidade apresenta seu plano para a alta administração para a análise e avaliação da necessidade de possíveis modificações.
- d) Os planos aprovados nas subunidades são mais tarde consolidados em um plano geral para toda a empresa.

Pode-se perceber que existe uma necessidade de relacionar as funções do planejamento e controle com os centros de responsabilidades. O controle é essencial no processo orçamentário por isso as responsabilidades devem ser bem definidas.

É apropriado resumir alguns passos que as empresas devem seguir ao elaborar um plano orçamentário, Welsch (1983) os define como:

- a) a alta administração deve comprometer-se com o conceito geral de orçamento, além de compreender as suas implicações e o seu funcionamento;
- b) as características da empresa e do meio em que opera, incluindo variáveis externas e internas, devem ser identificadas e avaliadas para que possam ser tomadas decisões relevantes em relação às características de um programa eficaz e prático de orçamento;
- c) deve haver uma avaliação da estrutura organizacional, das atribuições de responsabilidades e das alterações necessárias para a eficácia do orçamento;
- d) o sistema contábil deve ser examinado, e se necessário reorganizado para que se ajuste as responsabilidades administrativas para fornecer os dados úteis para fins de planejamento e avaliação de desempenho;
- e) formulação de uma política em relação às dimensões de tempo a serem usadas no orçamento;
- f) estabelecer um programa de educação orçamentária para familiarizar todos os níveis administrativos com as finalidades do programa, o seu modo de funcionamento, as responsabilidades e as maneiras pelas quais o programa deverá facilitar o desempenho das funções de cada administrador.

Se estas orientações forem seguidas com seriedade poderão contribuir para um adequado programa de orçamento e controle orçamentário.

Dentro do contexto de Orçamento, o controle é um ponto muito importante a ser considerado. Segundo Welsch (1983, p. 41) “Podemos definir o controle como sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”.

O conceito de Welsch explica de forma clara as funções e os objetivos do controle, o mesmo conceito é explicado de outra maneira por Frezatti (2000, p. 37) como se observa a seguir “Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria que energia foi despendida pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos”.

Dessa forma Welsch (1983) pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos responsáveis pela sua realização.

Consequentemente, para ser eficaz o controle deve basear-se no planejamento administrativo. O controle exige medidas de avaliação para medir o progresso alcançado e assegurar-se de que os objetivos estão sendo atingidos conforme descreve Welsch (1983). Em alguns casos o controle pode resultar na mudança de alguns planos ou objetivos ou até mesmo na criação de novos planos. De acordo com Frezatti (2000) isso pode acontecer na medida em que se vai percebendo

a importância ou a ineficácia de alguns objetivos ou metas. Por isso o controle não pode ocorrer depois do fato, ou seja, ele deve ser feito continuamente durante a execução do plano.

A comparação dos resultados reais com os planejados é uma medida eficaz de controle. Certos dados históricos também podem ser utilizados como parâmetros de medida para um melhor controle futuro (WELSCH, 1983), esta idéia é reforçada no conceito de Ishisaki (2003) ao defender que um sistema de controle orçamentário deve ser baseado em um sistema de relatórios que possibilite mostrar as variações entre os dados reais e orçados.

Conforme Welsch (1983) o progresso dos objetivos ou a falta deles devem ser percebidos e controlados durante o período de execução, e não apenas no final, pois então já é muito tarde para tomar medidas corretivas.

Entende-se então, que para que um planejamento se torne eficaz é necessário estabelecer formas de controle a fim de verificar se os objetivos estão sendo atingidos. Caso estes não estejam ocorrendo da forma como planejada, é importante saber em tempo hábil para que se tomem as medidas necessárias.

5 Metodologia e Procedimentos da Pesquisa

A pesquisa foi realizada com base em fontes documentais, relatórios, planilhas orçamentárias e entrevista no setor de orçamento de uma empresa do ramo de confecção do vestuário em estado falimentar (massa falida com continuidade do negócio) devido um processo decretado judicialmente em 1999, situada na região do Vale do Itajaí em Santa Catarina. Os dados coletados têm como base o orçamento dos anos de 2007 a 2009.

A entrevista foi adaptada de Castanheira (2008) e Silva (2004) (ANEXO A) com 29 perguntas e estruturada em três dimensões a) sistemas de informação contábil-gerencial; b) processo orçamentário e c) acompanhamento orçamentário. Depois de obtidas as respostas, foi possível relatar os procedimentos adotados pela mesma e fazer uma ligação da teoria com a prática de todo o processo orçamentário existente.

6 Análise dos Resultados

Os resultados serão apresentados dentro de três dimensões: a) sistemas de informação contábil-gerencial; b) processo orçamentário e c) acompanhamento orçamentário.

A estrutura administrativa da Massa Falida é composta pelo síndico que é o responsável legal pela empresa, seguido pelo gestor que coordena as atividades da empresa e pelos gerentes que são os responsáveis por cada área específica do orçamento. Sendo que para elaborar o orçamento a empresa utiliza o seguinte método: começa pela definição dos planos individuais pelos gerentes de área, uma segunda fase em que se faz a consolidação do plano orçamentário pelo gerente de controladoria e a aprovação do gestor e, por último, a aprovação geral do Síndico.

A empresa apresenta uma situação especial que é explorada nesta pesquisa; sua falência foi decretada em 1999 e vem desenvolvendo suas atividades de produção e comercialização desde então nesta mesma condição, até que seu destino seja definido ao final do processo legal, como o fechamento, venda parcial ou total. Este fato não impede que sua gestão seja conduzida

profissionalmente (considerando aspectos legais inerentes ao processo, como o afastamento dos controladores e supervisão judicial). Na literatura (YONEMOTO, 1998, LEITE FILHO; FIGUERO, 2009; BORGES et al., 2010), o entendimento geral é que empresas em descontinuidade de operações tendem a desfazer-se de seus ativos e liquidar dívidas com credores, porém são escassos os casos que relatam empresas falimentares em continuidade de negócios.

6.1 Sistemas de informação Contábil-Gerencial

Um sistema de informação Consiste na espinha dorsal do controle gerencial, apesar do advento da tecnologia que facilita a disponibilidade de informações existem alguns aspectos estruturais muito importantes a serem considerados (FREZATTI, 2000).

Para elaborar o planejamento operacional, a empresa utiliza planilhas eletrônicas e como ferramenta auxiliar de controle dispõe ainda do sistema GCI – Gestão Comercial e Industrial (ERP), contemplando as áreas de vendas, central de produção, administração de compras de matéria-prima, administração da produção e gestão dos estoques. O ERP da empresa contempla toda a área produtiva e de vendas, porém não contempla a área financeira e contábil, para isso a empresa utiliza outro sistema, o Logix, que é posteriormente integrado com o GCI, já que os dois possuem o mesmo banco de dados. Essa integração é feita pela área de informática da empresa.

6.2 Processo de Elaboração do Orçamento

A Massa Falida realizava seu planejamento orçamentário desde antes de entrar na situação especial de descontinuidade dos seus negócios, mas após o processo de falência esse procedimento tornou-se extremamente necessário, pois foi a forma que a empresa encontrou para obter maior controle, tendo em vista que não é mais realizado um planejamento estratégico. O processo de elaboração é feito semestralmente e as fases do orçamento podem ser verificadas no quadro 1.

Quadro 1 – Calendário do Orçamento

MÊS	FASES
Outubro	Elaboração do orçamento para o 1º semestre do ano subsequente.
Novembro	Consolidação e aprovação do orçamento.
Janeiro	Início do plano orçamentário 1º semestre
Março	Elaboração do orçamento para o 2º semestre do ano
Abril	Consolidação e aprovação do orçamento.
Julho	Início do plano orçamentário 2º semestre

Nos trabalhos iniciais de elaboração do orçamento, cada gerente de área tem a incumbência de preencher uma planilha com as informações dos custos e despesas inerentes ao seu setor, esta é preenchida e posteriormente encaminhada ao setor de orçamento para as devidas análises e correções e será a base inicial do processo. Depois de verificar se as informações coletadas são compatíveis com as metas da empresa, o orçamento é encaminhado para a área de controladoria. A controladoria, juntamente com a direção da empresa faz a aprovação do orçamento, que posteriormente é devolvida aos gerentes para que realizem os

acompanhamentos mensais dos valores. A empresa adota uma hierarquia para a realização e aprovação do plano operacional, corroborando com as orientações de Welsch (1983).

As informações utilizadas para a elaboração do orçamento são a previsão de receitas por linha de produtos, despesas por natureza de gastos e centro de custos. No orçamento são feitos os detalhamentos destes itens e a apuração do resultado previsto. O resultado previsto deve cobrir as necessidades operacionais da empresa, já que por ser uma empresa em processo de descontinuidade, a mesma busca em primeiro lugar assegurar o cumprimento das suas obrigações, visando lucro apenas em segundo plano.

De forma resumida, o processo se dá da seguinte maneira: a) levantamento dos dados e principais informações, essa fase é realizada pelo responsável de cada área; b) os dados são enviados para área de orçamento que irá analisar as informações coletadas para ver se as mesmas visam alcançar as metas da empresa; c) composição do Orçamento, a aprovação é feita pela controladoria e pela direção da empresa.

A empresa trabalha com quatro áreas principais no seu orçamento. São elas: comercial, administrativa, industrial direta e industrial indireta

A próxima fase da montagem do orçamento é dividida da seguinte maneira: orçamento de vendas, orçamento de produção, orçamento de deduções das vendas, orçamento de despesas variáveis, orçamento de despesas fixas, orçamento de despesas financeiras e orçamento de estoques.

O orçamento de vendas é o alicerce do planejamento orçamentário, pois praticamente todas as atividades relacionadas ao orçamento se baseiam nas estimativas de vendas, como destaca Hoji (2006) e na empresa o plano de vendas é definido pela área comercial, com aprovação da direção da empresa. Os critérios utilizados para a estimativa do volume de vendas são os históricos da empresa e perspectiva de novos mercados definidas pelos gerentes de vendas regionais. A empresa orça todo seu faturamento baseado nas famílias de produto, pois para a organização é tal que cada família representa um faturamento individual.

Essa forma de orçamento, conforme verificado na literatura é a mais indicada, pois cada produto deve ter seu resultado analisado isoladamente. Frezatti (2000) afirma que o número e a variedade dos produtos que a empresa oferece durante o período do plano de vendas devem ser cuidadosamente analisados. Assim a empresa tem maior controle, o que facilita muito a análise para a tomada de decisão. Os critérios que a empresa utiliza para a estimativa das receitas de vendas são condizentes com as orientações técnicas analisadas, pois, além de utilizar os dados históricos também utiliza projeções e perspectivas de mercado, o que torna as estimativas muito mais realistas.

Um detalhe importante percebido foi o fato da empresa não projetar o orçamento de investimentos, pois por encontrar-se em processo falimentar, os investimentos e projetos tornam-se muito limitados e em muitos casos não autorizados pela autoridade legal, não havendo assim justificativa para sua realização.

A empresa segue uma estrutura adequada as suas necessidades, respeitando os pontos fundamentais do orçamento. No que diz respeito às dimensões estruturais, a empresa está de

acordo às diretrizes apresentas por Welsch (1983), e segue o padrão dos planos globais de resultados.

6.3 Acompanhamento Orçamentário

Ishisaki (2003, p. 60) defende “a necessidade de execução do processo de controle orçamentário, que consiste na verificação do cumprimento das metas e objetivos previamente estabelecidos”. Para Frezatti (2000) o processo de controle deve ser parte do planejamento, pois permite aprender, incorporar conhecimentos, distinguir desempenhos e mesmo alterar proposições. Desta forma é importante verificar como a Massa Falida acompanha o orçamento e as suas variações.

Quando questionado sobre os as divergências que ocorrem entre os valores orçados e os realizados, o administrador da empresa afirmou que realiza esse controle da seguinte forma:

1ª Etapa: acompanhamento diário através da intranet em que todas as informações referentes o real e o orçado são dispostas. Através dessa ferramenta, os gerentes podem acompanhar de perto as variações que ocorrem e a equipe do orçamento pode tomar a medidas necessárias para evitar que ocorram compras fora do previsto, por exemplo. As compras fora do orçado são rejeitadas, ou passam por uma análise para ver a real necessidade do item em questão. Para que haja a aprovação dos itens fora do orçamento, o supervisor da área deve fazer uma solicitação ao gerente, este deve avaliar a necessidade da compra e só assim encaminhar para a aprovação do gerente financeiro. Em alguns casos, essas solicitações podem ser levadas ao gestor para a decisão da compra. Além das compras, os aumentos salariais e novas contratações também são analisados pelo gestor quando estão fora do orçado.

2ª Etapa: semanalmente é feita uma reunião entre os gerentes e o gestor. Nessa reunião, cada gerente recebe as informações referente ao seu centro de custo e de todas as áreas, entregues pelo departamento de controladoria, em planilhas eletrônicas. Nessa fase, são discutidos os objetivos traçados versus os atingidos, e no caso de apresentar uma divergência relevante, o gerente responsável por essa área deve apresentar os motivos da variação. Demonstradas as variações, são discutidas as possíveis soluções para a resolução do problema. Esse é o momento em que os resultados são previamente analisados, a fim de tomar as medidas corretivas necessárias para que ao fim se alcance os objetivos traçados.

3ª Etapa: acompanhamento mensal do saldo consolidado através de planilhas gerenciais. Todos os gerentes, juntamente com o gestor, se reúnem para analisar o desempenho da empresa. Nessa reunião são analisados os resultados do período anterior.

Feito esses acompanhamentos, a empresa não utiliza nenhuma outra ferramenta para sanar as variações que ocorrem, tendo em vista que na grande maioria das vezes os acompanhamentos já são considerados suficientes para controlar as variações. Quando esses acompanhamentos não surtem efeito, a empresa acaba por perder o controle momentaneamente, pois está focada no curto prazo das operações.

7 Conclusão

O modelo de planejamento orçamentário utilizado pela empresa está de acordo com as necessidades essenciais da mesma e com as premissas básicas apresentadas pelos autores consultados, podendo caracterizar-se como tradicional (FREZATTI, 2004), além de contribuir para o alcance dos objetivos da organização, que está em processo falimentar com continuidade de negócio.

Porém, existem algumas considerações a serem feitas com o intuito de ampliar e melhorar o planejamento orçamentário. Em primeiro lugar, julga-se viável que a empresa possa realizar um plano orçamentário também para o longo prazo, pois conforme Welsch (1983) em termos ideais, toda empresa que pretende ser bem-sucedida a longo prazo, deve desenvolver um orçamento numa escala de tempo mínimo de cinco anos. Apesar da falência, a empresa continua em operação e aguarda a decisão judicial sobre seu destino final, o que justifica o fato de manter-se competitiva e ativa no mercado.

Como a empresa já tem experiência, pois elabora seu plano semestralmente, esta sugestão seria mais facilmente implantada tendo em vista que há similaridade entre as premissas para o orçamento de curto e longo prazo. Inicialmente, demandaria mais tempo para a elaboração do processo, porém esse tempo seria compensado na elaboração do plano de curto prazo, pois este seria feito com base no orçamento de longo prazo, sendo apenas revisado e se necessário alterado.

Na elaboração do orçamento de longo prazo, deve-se tomar um cuidado maior no que diz respeito aos cenários futuros. A empresa deve estar atenta as tendências e mudanças do mercado, e sempre que perceber alterações significativas nos cenários ela deve reestruturar o seu plano para adequá-lo com a realidade. De acordo com Welsch (1983) existem outras variáveis que devem ser observadas no planejamento a longo prazo, são elas: desenvolvimento de novos produtos, as políticas de preços, o aperfeiçoamento dos produtos existentes, capacidade de expansão, entre outras. Além destas, como o desfecho do processo falimentar não é conhecido, também se deve cuidar os aspectos relacionados às decisões legais sobre a empresa.

Outro quesito que deve ser considerado para melhorar o plano orçamentário, é de desenvolver um modelo de controle para avaliar as discrepâncias entre o orçado e o realizado, desta forma a empresa conseguirá efetuar, se necessário, as correções devidas para o atendimento dos objetivos. Para evitar que isso ocorra, seria interessante para a empresa realizar uma revisão orçamentária realinhando o orçamento original com a realidade atual, incorporando algumas práticas do orçamento flexível, conforme sugerem Bornia e Lunkes (2007).

Vale salientar que apesar de atingir todos os requisitos de contribuição para o alcance dos objetivos, seria importante a empresa formalizar seu planejamento, tendo em vista de que ela apenas elabora os objetivos informalmente, através das diretrizes orçamentárias. Frezatti (2000) indica que a formalização do planejamento aumentaria o processo de controle gerencial do que já ocorre na organização.

Embora a empresa não elabore planejamento estratégico, se discute e decide as ações estratégicas que terão efeitos a longo prazo informalmente, nas reuniões de controle do orçamento. Todas as decisões da empresa são discutidas com os responsáveis por cada área e com o gestor.

Observou-se que com o orçamento a empresa encontra o seu maior aliado para atingir os objetivos, pois ele representa uma metodologia formal pré-estabelecida. São os gerentes que fazem as previsões e dessa forma eles se comprometem a cumprir as metas traçadas. As metas globais da empresa são decididas pelo gestor também em conjunto com os gerentes, essas metas são traçadas formalmente no orçamento e devem ser perseguidas por todos.

A partir das análises realizadas, verificou-se que o orçamento empresarial cumpre a função de contribuir para o alcance dos objetivos de curto prazo, porém necessitam de um processo de reavaliação no que diz respeito a sua situação legal e os objetivos de longo prazo da empresa.

Referências

ALMEIDA, Amador Paes de. **Curso de Falência e Recuperação de Empresas**: de acordo com a lei 11.101/2005. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BORGES, Guilherme de Freitas; LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; SOARES, Keila Graciela Ribeiro; NASCIMENTO, João Paulo de Brito; NAZARETH, Luiz Gustavo Camarano; MORAES, Aline Freire de Oliveira. Descontinuidade de Empresas: um estudo sob a ótica dos contadores na cidade de São João del Rei (MG). In: SEGET – SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 7. , 2010. **Anais...** 2010.

BORNIA, Antonio Cezar. LUNKES, Rogério João. Orçamento renovado: proposta para melhorar o processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./ dez. 2007

CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial Planejamento e Controle Gerencial**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

FREZATTI, Fábio. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? **Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, pp. 122-140, 2004.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial**: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009, 281p.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. Ed. São Paulo: Harbra, 1997.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

HORNGREN, Charles T.; Foster George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

ISHISAKI, Nório. **A utilização do orçamento empresarial: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba** – SP. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; FIGUERO, Ana Flávia G. Fatores que determinam a descontinuidade das empresas: um estudo sob o ponto de vista dos contadores na cidade de Montes Claros (MG). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais ...** 2009.

LUNKES, João Rogério. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

_____. **Manual de orçamento**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. **Avaliação do Orçamento como Instrumento de Controle de Gestão: O Caso da Companhia Brasileira de Fertilizantes - Cibrafétil**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

OLIVEIRA; Luis Martins de. PEREZ JÚNIOR; Jose Hernandez. SILVA; Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Thomson, 2005.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de A. **Orçamento Empresarial: Como elaborar e analisar**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Thomson, 2005.

SÁ, Carlos Alexandre. MORAES, José Rabello de. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro. Qualitymark, 2005.

SILVA, Adriana Cristina da. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1983.

YONEMOTO, H. W. **Os fatores externos e internos e a sua relação com o sucesso ou fracasso das empresas de pequena dimensão**. Dissertação (Mestrado) UFSC, Florianópolis, 1998.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro e orçamentário**. 4ª ed. Porto Alegre: Sagra Luzzanatto, 2001

ANEXO A: ENTREVISTA (Adaptado de Castanheira (2008) e Silva (2004))

SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL

1. Quais os softwares utilizados para elaborar o planejamento operacional?
2. A empresa utiliza sistema de gestão integrado (software) para registrar, armazenar, processar e organizar as informações geradas por todos os processos da empresa?
3. A empresa possui uma área responsável pelo fornecimento de informações contábeis e gerenciais aos administradores?
4. Os relatórios gerenciais gerados (Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultado do Exercício, Fluxo de Caixa, Margem de Contribuição e Demonstrativo de Gastos por área de responsabilidade) são efetivamente utilizados pelos gestores para tomada de decisão e controle gerencial?
5. A definição dos objetivos e metas, para o período orçado, da empresa é apoiada nas expectativas realistas do ambiente externo e interno?

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

6. Como é elaborado o orçamento na empresa nos tempos atuais?
7. Quais as principais mudanças ocorridas na elaboração do processo orçamentário hoje em relação aos anos anteriores quando a empresa não se encontrava em estado falimentar?
8. Se não havia planejamento operacional na empresa em anos anteriores, como se deu a implantação do orçamento na empresa?
9. Qual o período orçado e quando é iniciado o trabalho de projeções para o período seguinte? A empresa elabora plano de resultado de longo prazo, definindo as estratégias para o cumprimento dos objetivos de longo prazo?
10. De onde vêm as principais metas e estratégias? Qual o período alcançado no planejamento estratégico?
11. As estratégias são definidas formalmente? Quem participa?
12. A estrutura organizacional da empresa está claramente definida, apresentando os níveis de autoridade e suas responsabilidades?
13. A estrutura adotada na elaboração do planejamento coincide com as responsabilidades dos gestores?
14. As estratégias são explicitadas para todos os colaboradores da empresa?
15. Existem indicadores de desempenho?
16. As áreas têm autonomia para fazerem o orçamento de despesas? E o orçamento de investimentos?
17. A empresa está refletida no sistema orçamentário? É possível ver a empresa a partir dos números orçamentários?
18. Quantas áreas existem na empresa?
19. Todas as áreas estão representadas no sistema orçamentário?
20. Antes do início do processo orçamentário são definidas as premissas básicas (taxa de inflação para o próximo ano, período de férias da força de vendas, taxa de reajuste dos salários, taxa de câmbio, etc.)
21. A empresa elabora o orçamento das necessidades de investimentos? Curto e longo prazo?

22. Ao elaborar o orçamento de pessoal é feita a projeção das necessidades de pessoal (admissões, demissões, promoções, aumento de salário e inclusão/exclusão de benefícios)
23. A empresa faz projeção contínua do volume de vendas? Com que periodicidade?
24. A empresa elabora orçamento das despesas gerais, de marketing, administrativas, com pesquisa e desenvolvimento?

ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO

25. A empresa acompanha periodicamente a evolução do desempenho, comparando os valores projetados com os realizados. Qual a periodicidade?
26. Os relatórios de acompanhamento e controle são disponibilizados em até 5 dias úteis após o fechamento mensal, para que os gestores tenham tempo hábil para correção das variações?
27. Caso haja variações expressivas, estas são analisadas e ações corretivas são adotadas?
28. As pessoas que participam das projeções orçamentárias também participam do acompanhamento orçamentário?
29. O que acontece quando uma área não consegue cumprir seu orçamento? Há reuniões entre as áreas?

Paulo Wienhage é Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB, paulow@sc.senac.br Rua Antônio da Veiga, 140 - Bairro Victor Konder, 89012-900 - Blumenau – SC – Brasil.	Carlos Eduardo Facin Lavarda é Doutor e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB, clavarda@furb.br Rua Antônio da Veiga, 140 – Bairro Victor Konder, 89012-900 - Blumenau – Santa Catarina – Brasil.
---	--