

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ADOTADO NAS MAIORES
EMPRESAS INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA**

ANA MARIA DOS SANTOS OLIVEIRA MARTINS

FLORIANÓPOLIS

2002

ANA MARIA DOS SANTOS OLIVEIRA MARITNS

**CARACTERISTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ADOTADO NAS
MAIORES EMPRESAS INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

FLORIANÓPOLIS

2002

TERMO DE APROVAÇÃO

ANA MARIA DOS SANTOS OLIVEIRA MARTINS

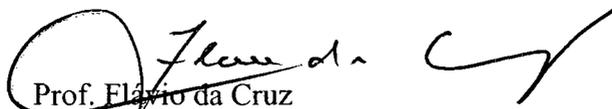
CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO ADOTADO NAS MAIORES EMPRESAS INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota de 9,5....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:



Prof. Ilse Maria Beuren, Dra
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...10,0.....



Prof. Flávio da Cruz
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...9,29.....



Prof. Vladimir Arthur Fey, Dr
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída...9,76.....

Florianópolis, novembro de 2002



Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

Atingimos o nosso máximo
se ensinarmos para nós
mesmos o que precisamos
aprender.

(A.D)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida e saúde e por ter-me dado forças nos momentos de fraqueza;

À minha família, principalmente minha mãe e meus irmãos, que apesar da distância sempre apoiaram-me nas horas que precisei e serviram-me de inspiração para alcançar meus objetivos;

Especialmente ao meu pai (*in memoriam*), que não pode acompanhar-me nesta etapa da minha vida; dedico esta monografia;

À professora Dra. Ilse Maria Beuren, pelo incentivo, pela atenciosa e valiosa orientação na elaboração deste trabalho;

Aos meus colegas integrantes do grupo de estudo, Adriano de Sousa Pereira, Jucimar Coronetti e Samuel João Martins, pela colaboração, companheirismo e espírito de equipe;

À equipe de estudo, Núcleo de Pesquisa e Estudos em Custos para a Gestão Empresarial- NUPEC, pelo apoio e colaboração;

Aos meus amigos cabo-verdianos e colegas do curso, pelo companheirismo e amizade durante a nossa caminhada;

A todos os professores, principalmente os do Departamento de Ciências Contábeis que contribuíram para a minha formação acadêmica, ampliando os meus horizontes e compartilhando os seus conhecimentos e experiência profissional;

Finalmente, a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

O meu muito obrigado.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	X
LISTA DE TABELAS.....	X
RESUMO.....	X
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Tema e Problema da Pesquisa.....	10
1.2 Objetivos.....	11
1.3 Justificativa do Estudo.....	11
1.4 Metodologia da Pesquisa.....	12
1.5 Organização.....	15
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	16
2.1 Processo de Gestão Empresarial.....	16
2.1.1 Planejamento.....	17
2.1.2 Execução.....	19
2.1.3 Controle.....	20
2.2 Sistema Orçamentário.....	21
2.2.1 Conceituação do Orçamento.....	22
2.2.2 Características do Sistema Orçamentário.....	23
2.2.3 Vantagens e Desvantagens do Sistema Orçamentário.....	24
2.2.4 Peças Orçamentárias.....	25
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLOCADOS.....	34
3.1 Perfil das Empresas.....	34
3.2 Perfil dos Respondentes.....	40
3.3 Características do Processo de Gestão de Suporte ao Sistema Orçamentário.....	43
3.4 Peças Orçamentárias que Compõem o Sistema Orçamentário nas Empresas Pesquisadas.....	47
3.5 Aspectos Positivos e Negativos Percebidos pelos Respondentes com a Implantação do Sistema Orçamentário.....	57
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	54
REFERÊNCIAS.....	56
APÊNDICES.....	59
Apêndice A.....	60
Apêndice B.....	61

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Regiões do Estado que se situam as empresas pesquisadas.....	34
Figura 2 - Ramo de atividade das empresas pesquisadas.....	35
Figura 3 - Número de empregados das empresas pesquisadas.....	36
Figura 4 - Faturamento das empresas pesquisadas.....	37
Figura 5 - Sexo dos respondentes.....	38
Figura 6 - Cargo dos respondentes.....	39
Figura 7 - Formação acadêmica dos respondentes.....	40
Figura 8 - Formalização do planejamento estratégico / operacional das empresas.....	41
Figura 9 - Utilização de serviços e firmas de consultoria das empresas pesquisadas.....	42
Figura 10- Programação dos gastos das empresas pesquisadas.....	43
Figura 11- Formas de programação dos gastos.....	43
Figura 12- Níveis hierárquicos que elaboram peças orçamentárias.....	44
Figura 13- Período de comparação entre o orçado e o realizado.....	49
Figura 14- Aspectos positivos percebidos na implantação do Sistema Orçamentário.....	50
Figura 15- Aspectos negativos observados na implantação do Sistema Orçamentário.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Constituição das empresas por tipo de capital social.....	33
Tabela 2 - Tempo de constituição das empresas pesquisadas.....	34
Tabela 3 - Mercado de atuação das empresas pesquisadas.....	37
Tabela 4 - Tempo no cargo.....	40
Tabela 5 - Peças orçamentárias elaboradas nas empresas pesquisadas.....	45
Tabela 6 - Tempo de utilização das peças orçamentárias.....	46
Tabela 7 - Peças orçamentárias elaboradas <i>versus</i> tempo de utilização.....	47
Tabela 8 - Média e desvio padrão de grau de utilização das peças orçamentárias nas empresas pesquisadas.....	48

RESUMO

As mudanças, a transformação na economia e o aperfeiçoamento nas formas de administrar, são observadas a nível mundial, como forte impacto nos diferentes segmentos da economia interna dos países.

O impacto dessas mudanças acaba por exigir das organizações novas formas de gerir, além de um aprimoramento constante nas variáveis internas passíveis de modificação, como nas áreas administrativas e operacionais, concernentes aos processos de gestão.

Nesta perspectiva a presente pesquisa objetiva verificar as características do sistema orçamentário adotado nas maiores empresas industriais do Estado de Santa Catarina.

Definidos os objetivos e estabelecido o questionamento, parte-se para a observação do estudo teórico, avaliando seus resultados na prática, que são externados com objetivo de generalizar as conclusões.

Assim, nesta presente pesquisa procurar-se-á evidenciar a importância do Sistema Orçamentário no processo de gestão, com a convicção de que, implantado e acompanhado de forma correta, esse instrumento gerencial proporciona aos gestores a possibilidade de alcançar as metas previstas e, conseqüentemente o sucesso no gerenciamento da atividade da organização.

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresentam-se o tema e o problema da presente pesquisa. Na seqüência, constam os objetivos geral e específicos do trabalho. Por último, evidenciam-se a justificativa, a metodologia da pesquisa, bem como a organização do estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A transformação na economia mundial tem apresentado forte impacto sobre a economia interna dos países, na medida em que a globalização expõe a mesma à competitividade internacional. O nível competitivo da economia torna-se um fator fundamental para o desenvolvimento e o desempenho das organizações.

Nesse contexto, é necessário ressaltar a importância da elaboração de um planejamento de curto, médio e longo prazos, otimizando os recursos disponíveis na empresa e alinhando-os às exigências do ambiente externo da organização.

Oliveira (1993, p.25) cita que “o planejamento decorre de aplicação sistemática de conhecimentos humanos, para prever e avaliar cursos de ação alternativos cuja finalidade é a tomada de decisões adequadas e racionais para um futuro próspero”.

É importante que no planejamento haja a participação de todos, além de compartilhar sugestões e troca de experiências em todos os níveis hierárquicos da empresa. O planejamento ainda pode ser caracterizado como a execução dos planos estratégico, tático e operacional para a consecução da missão da empresa, conforme a visão de Oliari (2000). Explica que para a execução dos planos em meios factíveis tem-se o orçamento, que é a peça essencial na gestão das organizações.

Neste sentido, é de suma importância a implantação do sistema orçamentário nas organizações, a fim de se orientar e auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Como o orçamento é também um instrumento de controle de todo o processo operacional da companhia, com a implantação do seu sistema, o gestor compartilhará os resultados com os responsáveis de cada área da empresa, visando a lucratividade. Em outras palavras, o controle é considerado como uma das etapas do orçamento em que será verificado se os objetivos previstos foram alcançados, através de análises das variações, em que será aferido o desempenho das áreas de responsabilidade e serão feitas as eventuais correções.

Com base nas considerações expostas, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa:

Qual é o sistema orçamentário existente nas maiores empresas industriais do Estado de Santa Catarina e a sua influência no processo da tomada de decisões nas referidas empresas?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral do presente estudo é verificar as características do sistema orçamentário adotado nas maiores empresas industriais de Santa Catarina.

Como objetivos específicos elaboraram-se os seguintes:

- caracterizar o processo de gestão de suporte ao sistema orçamentário nas empresas pesquisadas;
- identificar as diferentes peças orçamentárias que compõem o sistema orçamentário nestas empresas;
- verificar as vantagens e desvantagens percebidas pelos respondentes em relação ao sistema orçamentário implantado nas empresas investigadas.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Com as constantes mudanças que estão ocorrendo em âmbito mundial, as organizações são obrigadas a transformações contínuas, a fim de permanecerem no mercado. O mercado competitivo atual requer empresas com novas culturas e a competição passa a ser com as empresas globalizadas.

Sendo assim, antecipar-se aos fatos é crucial na gestão das organizações. Por isso, necessitam de informações tempestivas.

Nesse sentido, Oliveira (1993) explica que "os sistemas de informação abrangem desde aqueles que processam as transações operacionais até aqueles que utilizam recursos de inteligência artificial, passando pelos sistemas de apoio ao processo decisório".

As informações devem ser precisas e úteis, pois o bom desempenho da organização está vinculado ao adequado inter-relacionamento dessas informações. As organizações também precisam ser flexíveis às mudanças, para enfrentar desafios e dificuldades e manterem-se competitivas no mercado globalizado. Porém, para enfrentar esses desafios os

gestores das organizações precisam monitorar seu processo de gestão, com meios que efetivamente auxiliem na tomada de decisão. Para tal, tem-se a necessidade de elaboração de um sistema orçamentário dentro da empresa, que além de dar subsídios aos gestores, também pode auxiliar na determinação de sua vantagem competitiva.

Desse modo, o presente estudo procurou abordar alguns aspectos da gestão do sistema orçamentário, evidenciando-o como mecanismo de controle, execução e planejamento das atividades, que poderão contribuir para o aumento da lucratividade das empresas.

Com essa perspectiva, a pesquisa possui relevância teórica ao buscar informações pertinentes ao assunto que poderão servir de base para outro estudo. Em termos práticos, buscou-se averiguar como as empresas pesquisadas se enquadram neste novo mercado e quais os tipos de orçamentos que são elaboradas nas mesmas.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A fim de alcançar os objetivos propostos neste estudo, busca-se definir a metodologia da pesquisa. A pesquisa, segundo Marconi e Lakatos (1990, p.15), “é um procedimento formal com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Conforme Demo (1995, p.11), a metodologia significa na origem do termo, estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para fazer ciência. Assim, a abordagem metodológica da presente pesquisa é predominantemente quantitativa. De acordo com Trivinõs (1995, p116-117), a pesquisa qualitativa parte da descrição que busca captar, não só a aparência do fenômeno, como também a essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, suas relações e suas mudanças. Por sua vez, a pesquisa quantitativa, conforme Trujillo Ferrari (1982:242) é “o procedimento que consiste em aplicar os princípios, técnicas, e métodos das ciências matemáticas dentro das ciências fatuais”.

O conjunto de técnicas a ser utilizado no encaminhamento deste estudo baseia-se na pesquisa exploratória. Gil (1995, p.45) descreve que “as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, acerca de determinado fato”.

O fato explorado nessa pesquisa consiste de um estudo sobre a utilização de sistema orçamentário nas empresas industriais do Estado de Santa Catarina. Gil (1995, p. 45) explica que estas pesquisas “envolvem levantamentos bibliográficos e documentais, entrevistas não padronizadas e estudo de caso”.

Assim sendo, o método de pesquisa caracteriza-se como sendo do tipo *survey*. A pesquisa *survey*, segundo Pinsonneault e Kramer (apud Freitas et al., 2000, p.105) pode ser descrita “como a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população alvo”. Freitas et al. (2000,p.105) explicam que um dos instrumentos de pesquisa que pode ser utilizado para a realização de *survey* é o questionário, tendo como estratégia de aplicação a entrevista pessoal, o envio pelo correio convencional ou correio eletrônico.

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

No que concerne à forma das perguntas, destaca-se que as perguntas do questionário foram elaboradas de duas maneiras, contendo tanto questões abertas quanto as fechadas. Segundo Fachin (1993), estas últimas são geralmente preferidas pela população pesquisada, devido à sua facilidade no entendimento e praticidade no preenchimento das respostas que por facilitar a tabulação dos dados.

O questionário constitui-se de questões discursivas, de forma que o respondente possa expor, de forma livre, as informações solicitadas. Foi elaborado conjuntamente por um grupo de alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, coordenado pela professora Dra. Ilse Maria Beuren, e composto pelos acadêmicos Adriano de Souza Pereira, Ana Maria Martins, Jucimar Coronetti e Samuel João Martins. O questionário possui quatro blocos, com perguntas relacionadas a: métodos de custeio, métodos de formação de preços de venda, orçamento, e controles de gestão. Cada integrante do grupo se propõem a averiguar sobre um tema específico, sendo o questionário estruturado de maneira a apresentar as perguntas pertinentes a cada assunto, atendendo os objetivos dos quatros pesquisadores.

Juntamente com as questões relativas aos temas específicos, foi enviada uma carta de apresentação, onde se evidenciou, de forma resumida, o motivo da coleta dos dados e os objetivos da pesquisa. Também foram incluídas questões para identificação da empresa e do responsável pelo preenchimento do questionário.

O encaminhamento dos questionários às empresas foi realizado por meio eletrônico, através do correio eletrônico, comumente conhecido como *e-mail*. É importante destacar que, a perspectiva do presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de corte transversal. Richardson (1989, p.93) esclarece que “em estudo de corte transversal, os dados são coletados

em um ponto de tempo, com base na amostra selecionada para descrever uma população nesse determinado tempo”.

Para a definição da população-alvo, as empresas participantes da pesquisa foram selecionadas, em primeiro instante, com base em uma relação disponibilizada pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC), em 15 de março de 2002. Desta relação extraiu-se as empresas com mais de 200 funcionários. Em seguida, adicionou-se, estas informações como as constantes na listagem das 200 maiores empresas de Santa Catarina, divulgada pelo jornal Gazeta Mercantil em sua publicação Relatório Anual. Deste modo, obteve-se um total de 300 empresas, das quais foram excluídas 50, que são filiais ou indústrias que possuem outras unidades no Estado. Desse montante, restaram 250 empresas, as quais constituíram a população do presente estudo.

Inicialmente, optou-se por enviar um *e-mail* para todas as empresas componentes da população, sendo os questionários anexados a este. A execução desta etapa ocorreu durante o mês de abril de 2002. Após, efetuou-se o reenvio dos *e-mails*, sendo o questionário incorporado ao corpo destes, cuja fase foi realizada no mês de maio de 2002. No terceiro envio de *e-mails* procurou-se endereços eletrônicos alternativos da área contábil-financeira das empresas, sendo que esta fase estendeu-se pelo mês de junho 2002. Na quarta etapa, que ocorreu no mês de julho de 2002, entrou-se em contacto com as empresas através de telefonemas, selecionando-se para tal as 100 maiores indústrias, por número de funcionários, que ainda não tinham respondido a pesquisa. Na última fase focou-se os esforços nas 50 maiores empresas, como o envio de *e-mails* para diferentes áreas destas empresas, esta fase estendeu-se pelo mês de agosto de 2002.

Com estes procedimentos de coleta de dados obteve-se um retorno de 35 questionários respondidos, o que corresponde a 14% da amostra da presente pesquisa.

Na última etapa foram feitas a tabulação, a análise e a interpretação dos dados, utilizando-se métodos estatísticos que possibilitaram atingir os objetivos propostos.

Ainda que se tenha pretendido alcançar com o maior rigor possível as análises e procedimentos empregados na presente pesquisa, cabe salientar certas limitações. Denota-se que uma das limitações é a lentidão da empresa em responder os questionários, que pode ser por falta de interesse das empresas e / ou por extravios dos referidos questionários. A outra refere-se ao próprio questionário, que se não for bem redigido, poderá dificultar a compreensão e a análise das respostas.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Para facilitar a compreensão, este trabalho foi organizado em quatro capítulos, elucidando a disposição dos tópicos abordados.

O primeiro capítulo é composto pela introdução, onde são apresentados o tema e o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa, a metodologia e a organização do estudo.

No segundo capítulo, apresenta-se a revisão bibliográfica que fundamenta a presente pesquisa. Inicia-se com uma incursão teórica no processo de gestão empresarial, particularmente no que concerne ao planejamento, execução e controle. Na seqüência, aborda-se o sistema orçamentário, com ênfase no conceito, características, vantagens e desvantagens na utilização deste sistema, bem como as peças orçamentárias que o compõem.

No terceiro capítulo, contempla-se a descrição e análise dos dados coletados nas empresas pesquisadas. Inicialmente, faz-se uma breve apresentação das empresas. Em seguida, apresenta-se o perfil dos respondentes. Na seqüência, faz-se a análise das respostas, focando os objetivos específicos do trabalho.

Finalmente, são apresentadas as conclusões resultantes do estudo, seguidas de recomendações para futuras pesquisas no quarto capítulo sobre o tema.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo, inicialmente é caracterizado o processo de gestão empresarial, com ênfase em suas etapas, destacando o planejamento, a execução e o controle do processo. Na seqüência, faz-se uma incursão no sistema orçamentário de uma forma geral. Por fim, enfocase as diversas peças que compõem o sistema orçamentário.

2.1 PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

A abordagem do conceito de gestão empresarial, conforme, Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.29) requer o conhecimento da palavra gestão, a qual deriva do latim “*gestione*”, que significa “ato de gerir, gerência ou administrar”. Ressaltam-se que na empresa sempre existe um modelo de gestão, apesar de nem sempre definido formalmente. Afirmam, que modelo “é a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não através de normas e regras que orientam o processo administrativo”.

Para Mosimann, Alves e Fisch (1999, p.28) apud Catelli, “gerir é fazer as coisas acontecerem” e “administrar é conduzir a organização para seus objetivos”. Afirmam que modelo de gestão é o conjunto de princípios, estabelecido pela alta administração de como a empresa deve ser gerida.

Assim, ressaltam que o "modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão dinâmico, flexível e oportuno, ou seja, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial".

Rezende e Abreu (2000, p.160), definem o processo de gestão como “ato de gerenciar, administrar uma empresa ou unidade departamental, envolvendo pessoas, processos e recursos pertinentes diversos”. Neste sentido, é necessário aos gestores possuírem habilidades nesses três aspectos de gestão; pessoas, processos e recursos.

Por sua vez, Beuren (1998, p.38) destaca que “o processo de gestão visa garantir as decisões dos gestores que contribuam para otimizar o desempenho da organização”. Complementa ainda que, o processo de gestão é suportado pelos sistemas organizacionais, de informações e social, que estão conectados com o sistema físico-operacional da organização.”

O processo de gestão é também denominado como processo decisório. Conforme Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.30) é em cada etapa desse processo que as decisões são

tomadas. Assim, o processo decisório das áreas deve estar sempre integrado ao processo decisório global, porque as áreas existem para que a empresa obtenha melhores resultados na busca de sua eficácia.

Neste sentido, Figueiredo e Caggiano (1997) mencionam que as etapas do processo decisório servem de suporte ao processo de tomada de decisão. Assim, essas etapas dividem-se em planejamento, execução e controle.

2.1.1 Planejamento

No processo de gestão empresarial o planejamento, conforme Sanvicente e Santos (2000, p.16), significa “estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos pré-fixados para uma empresa e suas diversas unidades”.

Para Frezatti (1999), elaborar um plano ou planejar é quase uma necessidade intrínseca, como alimentar-se para o ser humano. Planejamento é um fato comum em nossas vidas e antecede qualquer outra atividade administrativa. Desse modo, quanto mais instável forem determinadas situações, mais imperativo se torna o planejamento das variáveis que evoluem na problemática existente.

Drucker (1995) afirma que o planejamento não se trata de decisões futuras, mas da futuridade das decisões atuais. Posto isso, pode ser conceituado como um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada.

Entretanto, evidencia-se a necessidade de uma técnica de gestão que trate do futuro das organizações, a qual deve ser profunda e abranger toda a organização. Posto isso, o planejamento evoluiu concomitantemente com a visão estratégica do negócio, reforçando a relação natural entre as variáveis planejamento e estratégia, o que fez surgir a técnica do planejamento estratégico.

Denota-se que o planejamento tem como objetivo traçar planos e metas para o futuro, e determinar a melhor estratégia e o melhor caminho para ser atingido, a continuidade da organização no mercado.

Para Drucker (1991, p.136), o planejamento estratégico “é o processo contínuo de sistematicamente e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos, organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões”.

Com relação ao planejamento estratégico, Ansoff (1993, p.39-40) afirma que a elaboração de um "planejamento a longo prazo atende as necessidades de uma empresa quando o futuro é extrapolável a partir do passado". Ou seja, permite que as organizações identifiquem e avaliem seus pontos fortes e fracos.

Por essa razão, é importante que as organizações estejam atentas às estratégias a serem adotadas, uma vez que o atual ambiente de incertezas traz, muitas vezes, inúmeras oportunidades. Oportunidades essas, que se as organizações estiverem abertas para a inovação e mudança, certamente obterão ótimos resultados.

Kotler (1996) entende que o planejamento estratégico antecede as políticas de marketing. Assim, ressalta que a idéia central implícita no planejamento estratégico diz respeito à estratégia do negócio.

Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p.130) ressaltam que o processo de planejamento estratégico contempla o estabelecimento de cenários, a análise de variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fracos e fortes) e a determinação das diretrizes estratégicas. Essas diretrizes objetivam aproveitar as oportunidades, evitar as ameaças, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

Observa-se, portanto, que o planejamento estratégico é um processo gerencial que permite ao gestor analisar os pontos fortes e fracos da organização, as ameaças e oportunidades e fixar os rumos a serem seguidos, com o intuito de assegurar a manutenção das atividades da organização no mercado, enfrentando a concorrência e aproveitando novas oportunidades.

Para Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p.130) a fase de planejamento estratégico "tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa". Explica que essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional.

O planejamento operacional é aquele que define objetivo específico, indicando qual a ação a ser realizada. Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.46) caracterizam o planejamento operacional como a "definição da política e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas". Explicam que a fase execução do planejamento operacional subdivide-se em diversas etapas, utilizando em cada uma o sistema de informações como suporte. Afirmam ainda que o plano aprovado é detalhado e processado no sistema de informações. Esse plano

contém: a) políticas operacionais; b) objetivos operacionais; c) ações a serem executadas; e d) procedimentos.

Na visão de Oliveira (1993, p.38-39), o planejamento operacional é elaborado a partir do planejamento estratégico e tático. Assim, esse tipo de planejamento pode ser considerado como a formalização, principalmente, de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecida.

Diante do exposto, tem-se basicamente o plano de ação ou plano operacional. Entretanto o plano operacional deve conter as políticas operacionais, os objetivos operacionais as ações a serem executadas, bem como os procedimentos a serem implantados durante a fase de execução.

2.1.2 Execução

A execução é a etapa em que se define quando e de que forma serão realizadas e trabalhadas as informações do planejamento global.

De acordo com Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.30), “a execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado”. Desse modo, o planejamento antecede as ações de execução e é através dessas ações que surgem os resultados.

Por outro lado Catelli e Pereira (1999, p.61), destacam que nessa etapa, procura-se alcançar os objetivos e metas estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada negócio. Ressaltam que “o processo de execução envolve a identificação, simulação e a escolha de estimativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação das ações”.

Desse modo, após a implantação do planejamento operacional deve-se iniciar a execução, com o objetivo de acompanhar aquilo que foi planejado e o que efetivamente está sendo realizado, a fim de concretizar as estratégias formuladas para o período.

Beuren (1998, p.67-68) explica que na fase de execução dos planos organizacionais é necessário que haja um processo coordenado de todas as etapas do gerenciamento da informação, a fim de que esta não perca o seu valor estratégico.

Pois, é na etapa de execução que acontecerá efetivamente a implementação dos planos orçamentários da organização.

No que concerne às estratégias organizacionais, Beuren (1998, p.77-78) justifica que “a competitividade, palavra de ordem nos dias atuais, requer não apenas a definição e

execução correta da estratégia empresarial, mas que ambas sejam processadas de tal forma que assegurem a eficácia da organização".

Contudo, uma estratégia bem formulada e um bom programa de ação não é suficiente para alcançar os objetivos estabelecidos. É preciso ocorrer também o seu controle.

2.1.3 Controle

A constatação dos resultados alcançados a partir do planejamento e da execução das ações planejadas ocorre por meio de controle, o qual é realizado pelos gestores que estiveram envolvidos nas etapas anteriores.

Mosimann, Alves e Fisch (1993), destacam que o controle, apesar de ser considerado como a última etapa do processo decisório, na realidade não ocorre por último, uma vez que está associado a todas as fases do processo, ou seja, ocorre na fase do planejamento, da execução e em si próprio.

O controle para Campiglia e Campiglia (1993, p.17) consiste em resumo, no processo pelo qual se apura a conformidade dos fatos realizados com os planos preestabelecidos, operando o encerramento dos ciclos administrativos. Afirmam que a instrumentação do controle manifesta-se de tudo quanto se presta à elaboração dos planos e à verificação dos fatos dos resultados alcançados.

Na visão de Gomes e Sallas (1999, p.22), o controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.

Catelli e Pereira (1999, p.61) explica que o processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas e a decisão quanto às ações a serem implantadas. Afirmam que esse processo consiste em ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo realizado, quanto em programas de curto prazo, plano de médio e longo prazo.

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

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

controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades de forma mais rápida possível e comparar o desempenho efetivo com o planejado. Evidentemente a função de controle não esgota no acompanhamento puro e simples. Envolve, também, a geração de informação para tomada de decisão de avaliação eventual

correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao tido como desejável e satisfatório.

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

2.2 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

O orçamento é instrumento fundamental para qualquer indivíduo ou organização que queira planejar e controlar suas próprias necessidades futuras. De acordo com Frezatti (1999, p.18), planejar significa decidir antecipadamente, o que constitui-se em controlar o seu próprio futuro. Já controlar é acompanhar a execução de atividades de forma rápida e comparar o desempenho efetivo com o planejado, ou seja, o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa.

Por sua vez, a função de controle envolve a geração de informações sobre o planejado e o realizado para a tomada de decisões, avaliação e eventual correção do desempenho alcançado. De certa forma, formal ou informalmente, todas as empresas planejam e controlam suas atividades. Contudo, quando estas passam a adotar o orçamento como instrumento de apoio, as tarefas passam a ser formalizadas e sistematizadas, o que, conseqüentemente, trará vantagens para a empresa.

O orçamento é uma função contábil, pois refere-se a um comportamento patrimonial. Diz respeito a uma situação contábil projetada, que é confrontada com o realizado, onde receitas, custos, despesas, investimentos e todos os demais elementos patrimoniais são objeto de projeções.

Ressalta-se que não é só implantar um sistema orçamentário. A organização deverá estar preparada fisicamente, com a contabilidade funcionando dentro de determinados padrões. Além disso, deverá haver uma programação de educação e treinamento para que ocorra a mudança de cultura de todos os envolvidos no processo, bem como a vontade política de seus dirigentes.

Fundamentalmente, o sistema orçamentário implica em técnicas e procedimentos contábeis aplicados anteriormente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas em busca da consecução de um resultado desejado. Não obstante, requer a confrontação do previsto com o realizado, a fim de evidenciar as variações, para que os gestores possam aplicar ações corretivas.

Como se pode perceber, a implantação de um sistema orçamentário numa empresa exige uma boa estrutura organizacional e que as de informações sejam apresentadas de modo detalhado e bem específico. Também requer a motivação e preparo dos envolvidos, no sentido dos resultados desejados serem alcançados com um melhor grau de acerto.

2.2.1 Conceituação de orçamento

De acordo com Welsch (1996, p.21), o orçamento pode ser definido como "um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento, coordenação e controle da administração". Menciona que o orçamento envolve a preparação e utilização de: "(a) objetivos globais e de longo prazo da empresa; b) um plano de resultado a longo prazo; c) um plano de resultado a curto prazo detalhado; e d) um sistema de relatórios periódicos de desempenho.

O orçamento, conforme Sá (1992, p.54), deve ser entendido e praticado como um meio de ligação entre o planejamento físico e a administração financeira. Também salienta que o orçamento é uma peça definida e relativa às empresas e instituições e que não se confunde com nenhuma outra, que possa derivar de algo imaginável como prospecção ou que até possa defluir de uma previsão arbitrária.

Sanvicente e Santos (1994, p.15) afirmam que o "orçamento é instrumento de planejamento e como tal está voltado para o futuro. Explicam que encaramos o orçamento como uma ferramenta da simulação das operações futuras de uma empresa".

Para Padoveze (1998, p.369), "orçamento nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje". Em outras palavras, orçamento é uma repetição dos relatórios gerenciais atuais, mas com os dados previstos.

Por sua vez, Zdanowicz (2000, p.244) define orçamento como "instrumento que descreve o plano geral de operações e/ou capital por um determinado período, orientado por objetivos e metas propostas pela cúpula diretiva".

Segundo Tung (1994, p.27), "o orçamento é apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia". Explica ainda que, o orçamento gera um plano de operações para atingir determinado objetivo mediante a alocação coordenada dos recursos e meios disponíveis em um determinado horizonte de tempo.

Pelos conceitos expostos, denota-se que o orçamento pode ser equiparado a um relatório contábil como os demais. Porém, ele projeta os resultados a serem alcançados pela empresa. Desse modo, com ele devem ser confrontados os resultados alcançados, que

estão registrados no sistema contábil/gerencial da empresa, para fins de análise, acompanhamento e avaliação dos números apresentados.

2.2.2 Características do sistema orçamentário

Hornigren (1985, p.117) refere que o orçamento estabelece expectativas definidas que são a melhor base de avaliação do desempenho posterior, bem como ajuda os administradores a coordenar seus esforços, une os objetivos da organização como um todo, com os de suas partes.

As características básicas de um orçamento, segundo Tung (1994), são "um grau de acerto aceitável; a adaptabilidade ao ciclo operacional da empresa; a capacidade de demonstrar com rapidez pontos problemáticos e indicar decisões corretivas através de relatórios emitidos".

Franco (1991, p.83) explica que o orçamento caracteriza-se por uma "previsão daquilo que deverá ocorrer em exercícios futuros, como resultado de um plano de ação administrativa".

Já Zdanowicz (1995) aduz que o orçamento empresarial poderá ser caracterizado através das seguintes premissas básicas: a projeção para o futuro, que implica na projeção das estimativas de vendas, custos, matérias-primas, mão-de-obra, bem como dos demais custos e despesas operacionais da empresa; a flexibilidade na aplicação, a qual significa que o orçamento como ferramenta de planejamento deverá ser adaptável às mudanças de mercado e cenários; a participação direta dos responsáveis e o envolvimento de todos os existentes na empresa, que são fundamentais para haver comprometimento em alcançar as metas fixadas no plano.

Neste contexto, cita que o orçamento global deve abranger todas as unidades e atividades operacionais da empresa no período orçamentário; haverá de ser prático, no sentido de ser elaborado em tempo hábil e executável no momento certo. No que concerne à quantificação, o orçamento deverá estar expresso em valores físicos e monetários; e quanto ao critério de economicidade, o mesmo precisa revelar o que deverá ser executado no período orçamentário.

Portanto, para que o orçamento execute as suas funções básicas, é necessário que projete as estimativas com grau de credibilidade em período previamente determinado; seja flexível para adaptação a novos cenários, se ocorrerem mudanças de rumos nos ambientes internos ou externos. Também é preciso que haja a participação de todos os níveis no seu

entendimento e execução, apontando claramente a todos os envolvidos onde a empresa quer chegar.

Em síntese, a preparação de um sistema orçamentário, para toda a empresa, tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis, bem como ajustá-los quando for necessário, para que os objetivos possam ser alcançados. Ainda, observa-se que este é um instrumento que pode indicar ao gestor o melhor caminho a seguir, além de indicar a todas as áreas aquilo que deve ser corrigido, para que atinjam um melhor desempenho.

2.2.2 Vantagens e desvantagens do sistema orçamentário

A implantação de um sistema orçamentário traz para a empresa inúmeras vantagens, que podem ser resumidas, conforme Tung (1994, p.36-37), como:

o uso mais racional dos recursos próprios; a regulamentação do uso dos recursos de terceiros, nos limites do lucro projetados; a moderação dos planos de despesas; a determinação de responsabilidades para cada função da empresa de forma clara e controlável; a coordenação e integração efetivas entre os setores da empresa; a ponderação impessoal dos julgamentos por setores responsáveis pelo resultado empresarial; o orçamento serve de válvula de segurança para o gerenciamento, indicando os pontos frágeis; o orçamento é um poderoso instrumento de avaliação dos resultados das políticas da empresa; na elaboração do orçamento, permite o descortínio dos meios e modos de reforçar ou ampliar ainda mais novos horizontes para as atividades empresariais; fornece informações úteis sobre as necessidades futuras de numerários, bem como as eventuais sobras que poderão ser melhor aplicadas; estabelecem um alvo a atingir; as empresas com um sistema orçamentário bem estruturado gozam sempre de maior prestígio junto às fontes de financiamento, como bancos e investidores; o orçamento impõe o fortalecimento da administração, através do aperfeiçoamento de seus sistemas de registros, análise, relatórios, ou seja, elementos indispensáveis para a tomada de decisões.

Pelo exposto, infere-se que as empresas que adotam o orçamento como controle gerencial, melhoram o seu desempenho e qualificam as decisões dos administradores, direcionando os esforços e maximizando os resultados.

De entre as principais vantagens citadas por Welsch (1996, p.63), pode-se destacar as seguintes:

desenvolvimento da sofisticação da administração em uso; elaboração de plano (orçamento) realista de vendas; estabelecimento de objetivos e padrões realistas; comunicação adequada de atitudes, políticas e diretrizes pelos níveis administrativos superiores; obtenção de flexibilidade administrativa no uso do sistema; e atualização do sistema de acordo com o dinamismo do meio em que a administração atua.

Apesar das vantagens e contribuições que a utilização de um sistema orçamentário pode proporcionar a uma empresa, estas não são suficientes. Pois, para serem bem aplicadas

numa empresa, requerem as atitudes apropriadas e o conhecimento da técnica envolvida na sua utilização.

Por essa razão, Sanvicente e Santos (2000, p.24-25) destacam que a utilização deste sistema esbarra com os seguintes obstáculos:

Os dados contidos nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores, segundo a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo de operações da empresas; não contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamento e desviar tempo do pessoal de linha para planejar e elaborar orçamentos; há variações de complexidade no sistema orçamentário empregado, o que leva a níveis distintos de custos; o uso de sistema ajusta-se melhor a uma dada filosofia e a um certo estilo de administração que talvez não seja aceitável em algumas empresas.

Desse modo, recomendam que se faça, primeiramente, uma avaliação destes aspectos antes da implantação efetiva de um sistema orçamentário em uma empresa. Pois, o sistema é um plano composto por várias peças orçamentárias que abrangem as áreas e atividades da mesma.

2.2.3 Peças orçamentárias

Esta seção contempla as diversas peças que compõem o sistema orçamento. Embora a terminologia específica possa variar de empresa para empresa, é importante lembrar que existem outras técnicas e critérios de orçamentação, que podem ser mais complexos ou mais simples, adaptados à realidade de cada entidade. Todavia, no que se refere ao sistema orçamentário nas atividades empresariais, há várias peças que as empresas podem implantar e ou utilizar como ferramenta de trabalho no seu processo de gestão. Entre essas peças, as mais conhecidas são o orçamento de vendas, de matéria-prima, de mão-de-obra, dos custos indiretos de fabricação e das despesas, que serão explanadas na sequência.

2.2.4.1 Orçamento de vendas

O orçamento de vendas estima as quantidades de cada produto que a empresa planeja vender e o preço praticado. Este orçamento é considerado geralmente o marco inicial no processo da elaboração de um orçamento. Sanvicente e Santos (1991, p.43) afirmam que "o orçamento de vendas constitui um plano das vendas futuras da empresa, para determinado

período de tempo" e tem como função principal a determinação do nível de atividades futuras da empresa.

Para Tung (1994, p.97), "o orçamento de vendas implica uma decisão voluntária por parte do empresário, em vista das circunstâncias do mercado em que este se encontra". Considera importante as empresas incluir suas experiências em relação ao mercado e demanda de vendas. Para ele o orçamento de vendas destina-se a transformar, em termos quantitativos, ou seja, em unidades físicas e dinheiro, os planos de atuação da empresa nesse setor.

Além disso, entende que o orçamento de vendas caracteriza-se por uma decisão voluntária por parte do empresário, em função das circunstâncias do mercado em que se encontra. A previsão de vendas pode ser definida como a fixação prévia das vendas, em quantidades e em valor, tendo em vista as limitações impostas à empresa e ações possíveis sobre tais limitações.

Observa-se que o orçamento de vendas deriva da planificação das vendas da empresa num certo período de tempo. A sua previsão é considerada fundamental no esquema completo do orçamento empresarial, tendo em vista que determina o nível de atividade da empresa, interferindo diretamente nas demais peças orçamentárias, e por estar ligado com outras funções da empresa.

2.2.4.2 Orçamento de matérias-primas

Este é considerado como um dos elementos do custo direto dos produtos, caracterizado como um sub-orçamento derivado do orçamento de produção.

No entender de Welsch (1996, p.192), o orçamento de matérias primas "especifica as quantidades previstas de cada matéria-prima necessária para executar a produção desejada", visto que matérias-primas diretas são parte integrante do produto final. Também explica que as quantidades de matérias-primas necessárias para cada produto acabado devem ser estimadas em valores totais para o período planejado e esmiuçadas por subperíodos no orçamento.

Segundo Sanvicente e Santos (2000, p.76), "matéria-prima consiste em qualquer material que seja fisicamente agregado ao produto". Explicitam que, para a elaboração deste orçamento, há necessidade do cumprimento das seguintes fases:

- a) determinar as quantidades de matérias-primas exigidas para o atendimento da produção;
- b) estabelecer as políticas de estocagem de matéria-prima;

- c) elaborar o programa de suprimento, além de informações sobre qualidade, desperdício, entre outros; e
- d) determinar o custo estimado das matérias-primas necessárias à produção".

Do exposto, aduz-se que o consumo de matérias-primas, o nível de estoque estratégico, a formação do seu custo, determinação do fluxo de caixa para pagá-las nas épocas devidas são alguns aspectos que podem ser subtraídos deste orçamento, esbelecendo com a sua utilização a política geral da empresa na aquisição dos insumos básicos de produção e a política de estoques.

Neste sentido, Tung (1994, p.99) diz que, para a realização deste orçamento, o gestor da matéria-prima usa técnica orçamentaria, envolvendo a programação de alguns aspectos correlatos, como o níveis de estoques, a necessidade e a compra de matérias-primas. O programa de produção determina a quantidade necessária de cada matéria-prima para o período compreendido pelo orçamento, detalhando as quantidades e os custos. Essas quantidades de matérias-primas facilitam, primeiramente o controle sobre seu uso, e depois permitem a elaboração de um orçamento de compra mais preciso. Afirma também, que o controle das matérias primas processa-se sob os aspectos físico e financeiro, sendo este o que mais interessa do ponto de vista do orçamento empresarial.

Portanto, a partir do orçamento de matérias-primas identificam-se os outros aspectos para a produção dos bens, apontando os custos decorrentes.

2.2.4.3 Orçamento de mão-de-obra direta

Tal como o de matéria-prima, este orçamento também é considerado um dos elementos do custo direto do orçamento de produção. O orçamento de mão-de-obra é de responsabilidade dos gestores dos departamentos que compõem a fase de produção.

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

Padoveze (1997, p.348) explica que este orçamento apresenta "todos os gastos previstos com o pessoal, incluindo todo o tipo de remuneração paga aos funcionários da empresa, bem como os encargos sociais incidentes sobre a mão-de-obra".

Para Welsch (1996, p.162), o orçamento de mão-de-obra direta "compreende as estimativas das quantidades de mão-de-obra direta necessárias para fabricar os tipos e quantidades de bens planejados no orçamento de produção". Normalmente é preferível elaborar um orçamento separado de mão-de-obra direta e incluir a mão-de-obra indireta no orçamento dos custos indiretos de produção.

Dessa forma, denota-se que a quantidade de mão-de-obra direta necessária para o programa de produção é indicada pelo orçamento de produção, juntamente com o sistema de informação sobre o processo de produção.

No orçamento de mão-de-obra direta, conforme Sanvicente e Santos (2000, p.87), está implícita uma das mais importantes decisões por parte da empresa, como a definição da sua política de pessoal. Trata-se da decisão quanto ao nível de emprego a ser mantido durante todo o período orçamentário".

Zdanowicz (1983, p.83-84) aponta as principais finalidades da elaboração do orçamento de mão-de-obra, que são as seguintes:

mensurar a quantidade de mão-de-obra direta, em termos de horas de trabalho e, a partir da quantidade, a qualidade de empregados necessários para atingir a produção desejada; estimar o custo de mão-de-obra de produção, para que os custos de produtos possam ser calculados; apresentar subsídios ao departamento de pessoal, para que este possa planejar as atividades de recrutamento, seleção e treinamento; propiciar ao orçamento de caixa informação a respeito do desembolso necessário para o pagamento de mão-de-obra direta; e fornecer ao controle administrativo dados por centro de custos e o custo-padrão da mesma.

Pelo exposto, deduz-se que o orçamento de mão-de-obra direta é caracterizado pela definição da política de emprego da empresa, no período orçamentário, determinando o número de horas a serem usadas na produção, a qualidade de mão-de-obra necessária e os valores monetários destas horas.

2.2.4.4 Orçamento dos custos indiretos de fabricação

Os custos indiretos de fabricação também são de responsabilidade dos gestores do departamento de produção. O total do orçamento de custos indiretos depende de comportamento individual, dos demais custos e do nível de fabricação. Estes custos também devem ser analisados de acordo com suas características, se são controláveis ou não-controláveis, com a finalidade de controlar seu valor.

Welsch (1996, p.178) "explica que os custos indiretos de fabricação representam a parte do custo total de produção que não é diretamente associável com produtos ou trabalhos

específicos". Este custo é classificado como mão-de-obra indireta, material indireto e outros custos indiretos.

No entender de Sanvicente e Santos (2000, p.91), o orçamento de custos indiretos de fabricação consiste na projeção dos custos indiretos por período de tempo e são agrupados por responsabilidades. Afirmam que este custo é um dos mais complexos, devido à heterogeneidade dos envolvidos e a dificuldade de correlacionar o montante de custos indiretos aos volumes de produção.

Dessa forma, o orçamento dos custos indiretos de fabricação caracteriza-se como sendo o que contempla os que abrangem todos os custos fabris que não podem ser classificados como matéria-prima ou mão-de-obra direta e que são incorridos em nível de departamento ou ao nível da fábrica como um todo.

Inferese do exposto que este orçamento, agregado aos orçamentos de matéria-prima e da mão-de-obra direta (custos diretos de produção), permitirá a apuração do custo total de produção estimado para o período em questão.

Assim, conclui-se que o orçamento de custos indiretos de fabricação abrange todos os gastos gerais que não são identificáveis diretamente com os produtos, necessitando de um critério para atribuição aos produtos, ocasionando dificuldades na atribuição, pela grande variedade de gasto.

2.2.4.5 Orçamento de investimento

Esta peça orçamentária também é denominada de orçamento de capitais, a qual visa planificar e avaliar o retorno dos investimentos em capital da empresa, a curto, médio e longo prazo, viabilizando as atividades da empresa.

Padoveze (1996, p.353) afirma que o orçamento de investimento é uma peça que não está ligada ao orçamento operacional, uma vez que o pessoal ligado a esta área operacional não tem conhecimento das necessidades dos investimentos. Em outras palavras, o conhecimento dessas necessidades de investimento está com a alta cúpula administrativa da empresa, dentro do planejamento estratégico.

Ressalta ainda que a condição essencial do orçamento de investimentos é a aplicação das técnicas de análise das alternativas de investimentos e a rentabilidade dos projetos, uma vez que cada investimento a ser feito será objeto de um estudo específico de sua rentabilidade e das alternativas possíveis.

No que concerne ao orçamento de investimento, Welsch (1996, p.231) explica que este, em imobilizado, expressa os planos detalhados da alta administração em relação a acréscimos, melhoramentos, substituições de ativos, patentes e aos fundos reservados para esses fins".

Sinteticamente, a elaboração do orçamento de investimento, segundo Sanvicente e Santos (2000, p.126), envolve: a) a geração de propostas de investimento; b) a estimação dos fluxos de caixa das diversas propostas; c) a avaliação dos fluxos de caixa; d) a escolha de projetos com base em um critério de aceitação; e d) a reavaliação permanente dos projetos de investimentos já aceitos e em execução.

Para Gittmam (1997, p.324), "o orçamento de capital é um processo de análise e seleção adequada de projetos de investimentos a longo prazo". Afirmo que este caracteriza-se "pela geração de propostas de investimento a longo prazo, a avaliação, análise e seleção, a implantação e acompanhamento das que foram selecionadas". Este orçamento é importante, principalmente nas indústrias, pois, a tecnologia evolui de forma rápida e estas devem estar preparadas para as mudanças.

Assim, este orçamento tem como intuito planejar, coordenar e controlar as aplicações de investimentos da empresa, como também avaliá-los e selecioná-los para que sejam maximizadas as oportunidades de competir da empresa.

2.2.4.6 Orçamento de despesas

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

No que se refere às despesas administrativas, estas são consideradas como sendo despesas fixas. Tung (1994, p.118) explica que, para um bom controle dessas despesas, é preciso departamentalizar as áreas administrativas da empresa. Com isso, o custo administrativo é contabilizado por centro de despesas. Despesas essas, que no final do mês são rateadas pelas divisões de produto, em função do montante dos serviços prestados.

Contudo, esse orçamento discrimina as despesas decorrentes das diversas atividades de apoio e supervisão que irão auxiliar todas as áreas.

No que concerne às despesas com vendas, Sanvicente e Santos (1991, p.117) afirmam que estas compreendem todos os gastos efetuados com a venda e a distribuição dos produtos. Mencionam que este orçamento deverá ser elaborado concomitantemente a orçamento de vendas.

Em outras palavras, Frezatti (1999, p.87) aduz que este é o orçamento onde se encontram os gastos relacionados com a atividade comercial da empresa, tais como salários e encargos dos profissionais da área de vendas, marketing, pesquisa de mercado, entre outros.

A importância da elaboração deste orçamento apóia-se na idéia de que com essa despesa é indispensável a efetivação das vendas. Pois, existe uma certa tendência de liberalidade em seu controle. Portanto, verifica-se que este orçamento visa projetar e acompanhar as despesas com esforços de vendas.

Quanto às despesas financeiras, ressalta-se que as mesmas devem estar dentro do planejamento das organizações, sob pena da empresa sofrer sérias dificuldades no momento do encaixe efetivo. Também cabe salientar que essas despesas possuem papel destacado na apuração do resultado do exercício social. Sem um controle eficiente pode acarretar em pagamento de impostos pela sua ingerência.

Segundo Zdanowicz (1995, p.87), o orçamento de despesas financeiras "é o instrumento que irá relacionar os futuros desembolsos de caixa decorrentes de captações de recursos destinados à manutenção de capital de giro e ou do capital fixo à ampliação, à expansão, à modernização, à diversificação e à localização no período orçamentário". Explica que este orçamento caracteriza-se por projetar as despesas ou os juros de funcionamento e financiamento.

Portanto, verifica-se que enquanto que o orçamento das despesas com vendas visa projetar e acompanhar as despesas com esforço de vendas, que a empresa despense para colocar seus produtos no mercado consumidor no período orçado, o orçamento de despesas financeiras visa estimar os desembolsos com despesas de juros, taxas e entre outros para investimentos ou financiamentos de capital de giro no período planejado.

2.2.4.7 Orçamento de caixa

Padoveze (1996, p.390) conceitua orçamento de caixa como "a peça que junta todos os orçamentos particulares, traduzindo-se num resumo de todo o orçamento operacional". Explica que dentro do orçamento de caixa, ou projeção do fluxo de caixa, obtém-se o último dado necessário para a construção da projeção de resultados.

Oliari (2000, p.40) cita que o "orçamento de caixa visa planificar os fluxos de caixa, verificando as movimentações de numerários, ou seja, se geram excessos ou insuficiências, objetivando o pagamento das obrigações da empresa, averiguar as necessidades de capital de giro ou aplicar o excedente".

O orçamento de caixa é uma das ferramentas gerenciais mais importantes no processo de gestão das empresas, uma vez que são agrupadas todas as demais peças orçamentárias traduzindo o orçamento operacional em termos de previsão de fluxo de caixa para um determinado período.

Na visão de Sanvicente e Santos (2000, p.155), este orçamento "consiste em estimar as entradas de caixa decorrentes de vendas e outras receitas e as saídas de caixa resultantes das despesas operacionais e outros gastos". Em outras palavras, este orçamento pode ajudar a empresa a equilibrar o caixa, identificando deficiências de recursos monetários com antecedência, o que pode levar a empresa a buscar empréstimos a juros menores, como também estimar os excessos de recursos, permitindo projetar investimentos com certa antecedência.

Denota-se que a finalidade do orçamento de caixa é dispor os recursos financeiros necessários para que a empresa possa continuar funcionando normalmente, e realizar o que foi planejado no plano geral de investimentos. Zdanowicz (19983, p.115) afirma que o objetivo do orçamento de caixa é proporcionar o levantamento dos recursos financeiros necessários para a execução do plano geral de operações e também da realização das transações monetárias da empresa.

Explica que existem outros objetivos para elaborar-se o orçamento de caixa, como os que seguem: a) dimensionar o nível de caixa da empresa para manter sua liquidez, aproveitando as oportunidades de mercado; b) estabelecer adequado fluxo financeiro entre ingressos e desembolso de caixa da empresa; c) otimizar de forma rentável e segura as futuras inversões de capitais próprios e de terceiros; e d) captar os recursos financeiros para suprir as necessidades de caixa.

Dessa forma, a projeção do fluxo de caixa permite que se visualize a provável posição do saldo de caixa no decorrer dos meses cobertos pelo período orçamentário, o que torna possível identificar as prováveis faltas futuras de caixa, bem como os meses em que haverá excessos de numerário disponível para aplicação financeira.

Portanto, este tipo de orçamento é utilizado, também, para o controle dos fluxos financeiros da empresa.

2.2.4.8 Demonstrações contábeis projetadas

Segundo Padoveze (1996, p.391), cada peça orçamentária traz contida as informações necessárias para a elaboração dos demonstrativos contábeis projetados. Afirma que a

projeção dos demonstrativos contábeis encerra todo o processo de orçamento anual, e com eles a alta administração da empresa pode fazer as análises financeiras e retorno de investimentos que justificarão todo o plano orçamentário.

Entre as demonstrações contábeis existentes, as projeções de balanço patrimonial e da demonstração de resultado são imprescindíveis, tendo em vista que são os pontos-chave para o encerramento fiscal e societário da empresa, onde se apurarão os impostos sobre o lucro, bem como as perspectivas de distribuição de resultados.

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

Sendo assim, Franco (1992, p.39) define balanço patrimonial como "a representação sintética dos elementos que formam o patrimônio, evidenciando o diferencial que completa a equação entre os seus valores positivos e negativos". Essa é a ferramenta que visa permitir, aos gestores da organização, a projeção da situação patrimonial e financeira da empresa para o exercício seguinte e no final do exercício uma análise comparativa com o efetivamente realizado.

No que tange à projeção da demonstração do resultado do exercício, Zdanowicz (2000) destaca que esta será uma das peças orçamentárias mais importantes no sistema de planejamento global da empresa. Pois, permite visualizar, de forma sucinta, todos os instrumentos auxiliares, que constarão no planejamento econômico-financeiro.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Este capítulo faz a descrição e analisa os dados coletados nas maiores empresas industriais de Santa Catarina. Inicialmente, evidencia-se o perfil das empresas pesquisadas.

Na seqüência, faz-se uma descrição de alguns que foram coletados sobre os respondentes do questionário. finalmente, são analisados os dados pesquisados concernentes aos objetivos específicos a presente pesquisa.

3.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Para identificar o perfil das empresas pesquisadas foram analisados o tipo de constituição do capital, tempo de constituição das empresas, localização por região, ramo de atividade, mercado de atuação e porte com base no número de empregados, bem como o faturamento dessas empresas.

3.1.1 Tipo de capital social das empresas

Quanto à constituição do capital social das empresas, a finalidade é identificar se o tipo de capital é aberto ou fechado. Na Tabela 1 apresenta-se o tipo de constituição do capital das empresas pesquisadas.

Tabela 1- Constituição das empresas por tipo de capital social

Tipo de capital	N.º de empresas	Frequência %
Capital aberto	27	77,00
Capital fechado	8	23,00
Total	35	100,00

3.1.2 Tempo de constituição das empresas pesquisadas

Também, julgou-se pertinente conhecer o tempo de constituição das empresas, a fim de verificar a maturidade em relação ao seu mercado de atuação. Na Tabela 2 evidencia-se o tempo de constituição dessas empresas.

Tabela 2- Tempo de constituição das empresas pesquisadas

Tempo de constituição	N.º de empresas	Frequência %
Até 10 anos	1	3,00
11 a 20 anos	5	14,00
21 a 30 anos	9	26,00
31a 40 anos	6	17,00
41 a 50 anos	3	9,00
Mais de 50 anos	11	31,00
Total	35	100,00

Verifica-se que 3% das empresas têm até 10 anos de constituição; 14% estão na faixa de 11 a 20 anos; 26% têm de 21 a 30 anos; 17% possuem entre 31 a 40 anos; 9% de 41 a 50 anos; e 31% estão a mais de 50 anos no mercado. Com isso, pode-se afirmar que a maioria das empresas pesquisadas já estão sólidas no mercado.

3.1.3 Localização das empresas pesquisadas por região do Estado

Quanto à localização das empresas pesquisadas, buscou-se identificar as regiões em que estão situadas. A figura 1 evidencia a distribuição das empresas nas diversas regiões do Estado.

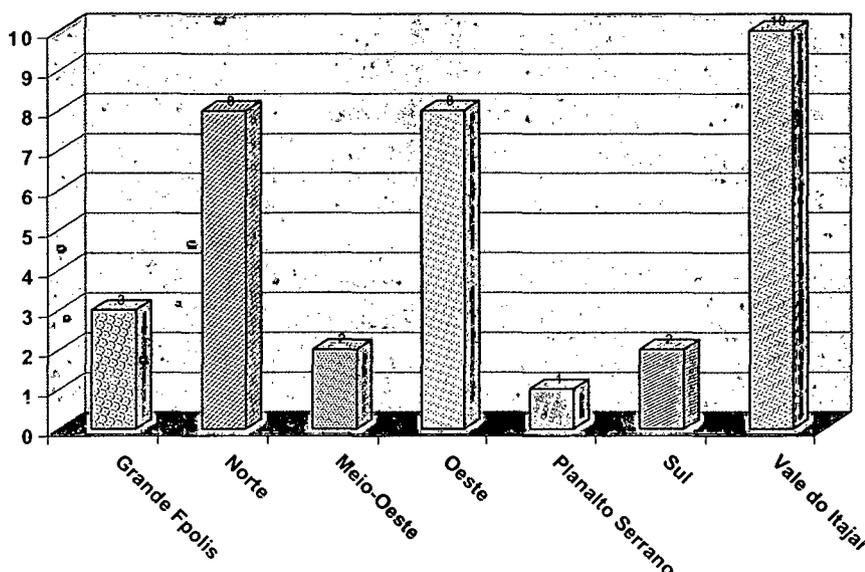


Figura 1- Regiões do Estado em que situam as empresas pesquisadas

A pesquisa demonstra que 3 das empresas pesquisadas se situam na região da Grande Florianópolis, 8 na Região Norte, 2 no Meio Oeste e 8 no Oeste. Ainda, verifica-se que 1 está localizada no Planalto Serrano, 2 na Região Sul, e 10 no Vale de Itajaí, o que representa 28% do total da amostra.

Portanto, a maior concentração das empresas que participaram da pesquisa encontra-se nas regiões Norte, Oeste e Vale do Itajaí, o que representa 28% da amostra.

3.1.4 Ramo de atividade das empresas

No que concerne a esta questão, nas empresas pesquisadas há uma diversificação de atividades desenvolvidas. Isso demonstra que o estudo procurou-se pesquisar as maiores indústrias do Estado, independentemente do seu ramo de atividade. Tal situação é representada na Figura 2.

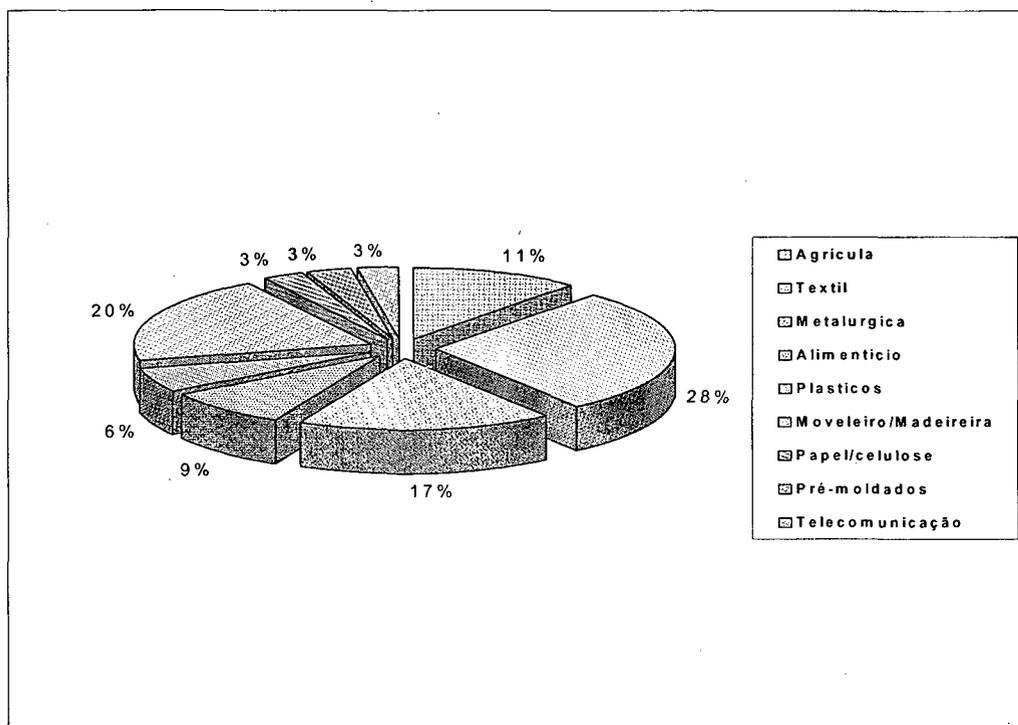


Figura 2- Ramo de atividade das empresas pesquisadas

Constata-se que 28% das empresas atuam no ramo do setor têxtil, 20% no Moveleiro/ Madeiro, 17% no metalúrgico, 11% na atividade agrícola, 9% no setor alimentício e 6% no setor de plásticos. Ainda, pode-se verificar que o setor de telecomunicação, pré- moldados e papel/celulose representam conjuntamente apenas 9% do total das empresas. Observa-se que o ramo que mais se destaca é o do Setor Têxtil, seguido pelo Moveleiro / Madeiro.

3.1.5 Número de empregados das empresas pesquisadas

Com relação ao número de empregados, procurou-se caracterizar o porte das empresas em função deste item, ou seja, foi um dos critérios utilizados para classificar as indústrias como grandes empresas, as que têm mais de 200 funcionários. A Figura 3 apresenta o número de empregados dessas empresas.

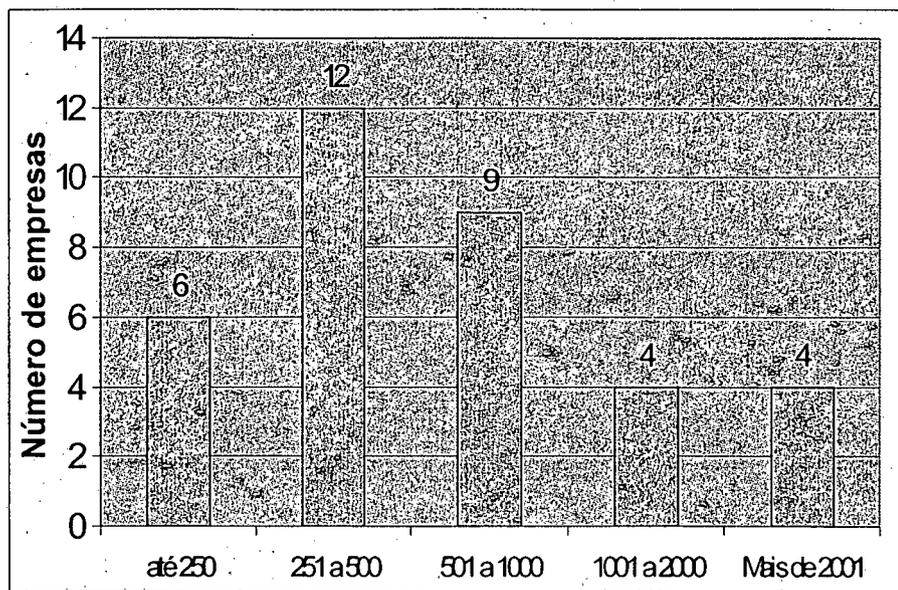


Figura 3 – Número de empregados das empresas pesquisadas

Observa-se que 17% das empresas possuem até 250 empregados; 35% têm de 251 a 500; 26% de 501 a 1000; as faixas de 1001 a 2000 e acima de 2001 possuem igualmente 11% de empregados.

3.1.6 Faturamento das empresas pesquisadas

Solicitou-se às empresas pesquisadas o faturamento bruto obtido no ano de 2001. Pois, este também foi um dos critérios também adotados nesse estudo para classificá-las quanto ao porte. A Figura 4 apresenta tal situação.

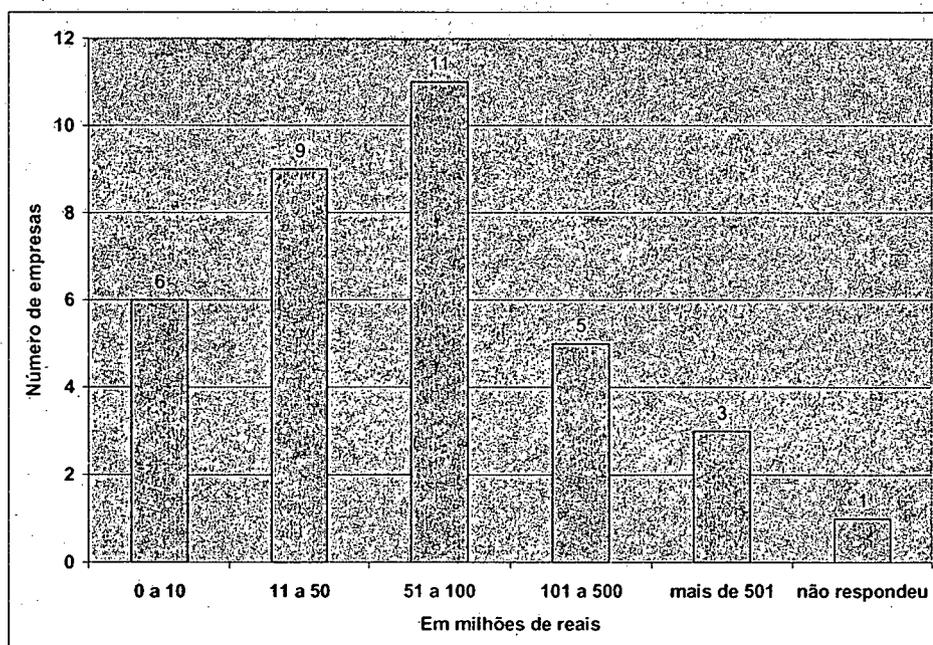


Figura 4- Faturamento das empresas pesquisadas

Das empresas pesquisadas, têm-se que 6 tiveram um faturamento em 2001 de até R\$ 10.000.000,00; 9 obtiveram receita entre R\$ 11.000.000,00 a R\$ 50.000.000,00; 11 faturaram de R\$ 51.000.000,00 a R\$ 100.000.000,00; 5 se situaram numa faixa de faturamento entre R\$ 101.000.000,00 a R\$ 500.000.000,00 e apenas 3 auferiram a receita bruta acima de R\$ 501.000.000,00. Das empresas que responderam o questionário, apenas uma empresa não deu essa informação, que representa 3% do total.

3.1.7 Mercado de atuação das empresas pesquisadas

Quanto a este item da pesquisa, buscou-se identificar o mercado para o qual as empresas vendem os seus produtos. A Tabela 3 mostra o mercado de atuação das empresas pesquisadas.

Tabela 3- Mercado de atuação das empresas pesquisadas

Mercado de atuação	N.º de empresas	%
Mercado nacional	33	94,00
Mercado multinacional	2	6,00
Total	35	100,00

Nota-se que 33 das empresas atuam somente no mercado nacional e 2 no mercado nacional e internacional (multinacional), o que correspondem a 94% e 6% respectivamente. Pode-se inferir que nenhuma dessas empresas atua apenas no mercado internacional.

Das análises feitas, conclui-se que o perfil das empresas pesquisadas inclui em sua maior parte, as de capital aberto, com atuação no mercado nacional e na faixa de 251 a 500 empregados. Quanto ao ramo de atividade, a amostra da pesquisa evidenciou que há diversos ramos e conseguiu reunir os principais que existem no Estado/ SC.

A seguir será exposto o perfil dos respondentes, focando o sexo, o cargo, o tempo no cargo, bem como a sua formação acadêmica.

3.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Para caracterizar o perfil dos respondentes foram analisados os seguintes dados: sexo, cargo exercido, tempo na função e formação acadêmica.

3.2.1 Sexo dos respondentes

Esta questão tem a finalidade de verificar se nas empresas industriais pesquisadas ainda predominam gestores do sexo masculino. A Figura 5 mostra a proporção dos respondentes por sexo.

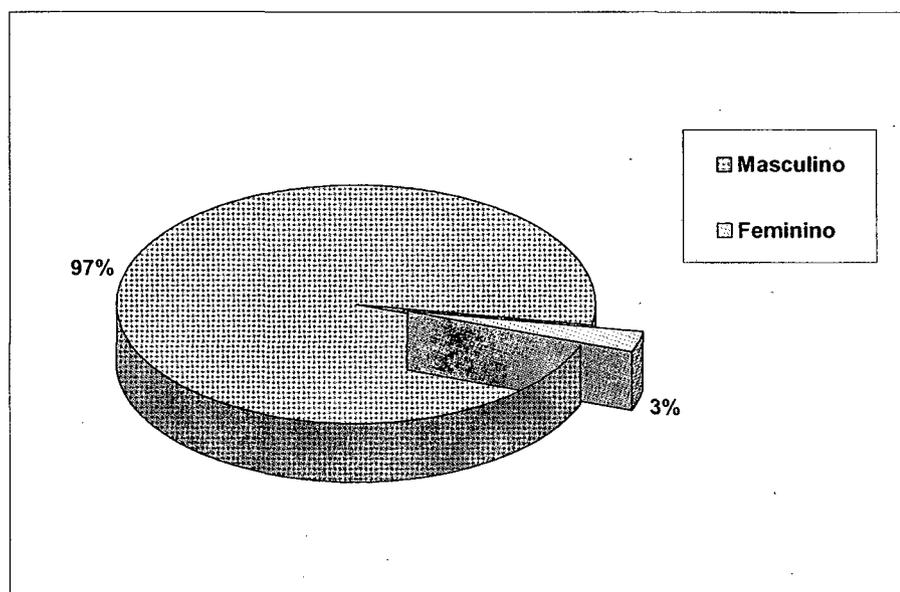


Figura 5- Sexo dos respondentes

Do total das empresas pesquisadas, a maioria dos respondentes são homens, sendo 97% do sexo masculino e apenas 3% são do sexo feminino. Tal evidencia que ainda há um predomínio dos homens em cargos de chefias nas maiores indústrias catarinenses.

3.2.2 Cargo dos respondentes

Com esses dados verifica-se a posição hierárquica que as pessoas ocupam, bem como o grau de conhecimento dos respondentes em relação às questões da pesquisa. A Figura 6 mostra os cargos dos profissionais que responderam o questionário.

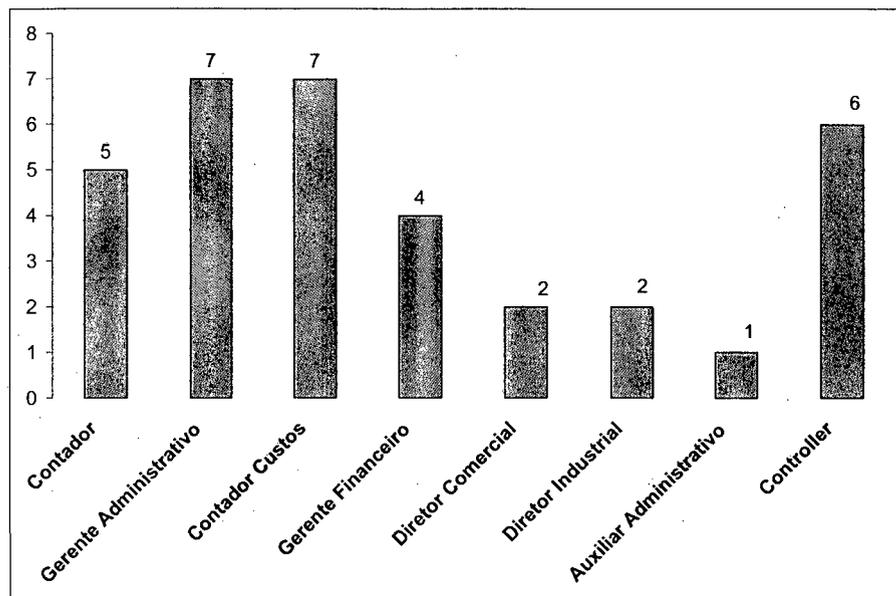


Figura 6- Cargo dos respondentes

Observa-se que dos que responderam o questionário, em 7 empresas ocupam o cargo de Gerente Administrativo, 7 como Contador-Custos; 6 como Controller; 5 como Contador; e em 4 como Gerente Financeiro. Os cargos de Diretor Comercial e Diretor Industrial correspondem a 4 respondentes das empresas pesquisadas e apenas um ocupa o cargo de Auxiliar Administrativo.

3.2.3 Tempo no cargo

Este item indica a experiência profissional que cada respondente tem na sua função. Na Tabela 4 encontra-se disposto, por categoria, o tempo de serviço dos respondentes.

Tabela 4- Tempo no cargo

Tempo no cargo	Quantidade	Frequência %
De 0 a 2 anos	8	23%
3 a 4 anos	7	20%
5 a 6 anos	4	11%
7 a 8 anos	2	6%
Mais de 8 anos	14	4%
Total	35	100%

Nota-se que nas 35 empresas pesquisadas, 23% dos respondentes têm menos de 2 anos no cargo; 20% deles têm de 3 a 4 anos; 11% de 5 a 6 anos; 6% de 7 a 8 anos; e 4% ocupam mais de 8 anos o cargo. Depreende-se do exposto que 40% do total dos respondentes dessas empresas estão no cargo há mais de oito anos, o que dá a entender que são detentores de experiência no ramo em que atuam.

3.2.4 Formação acadêmica

A identificação do grau de instrução dos respondentes é importante para conferir maior credibilidade às respostas do questionário deste estudo. A Figura 7 apresenta a formação acadêmica dos respondentes.

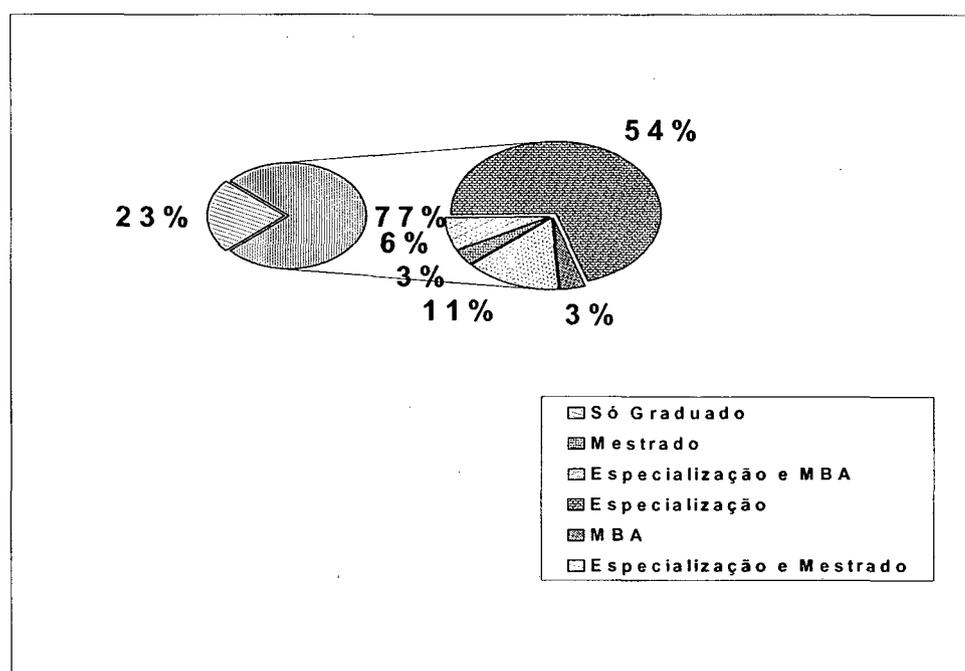


Figura 7- Formação acadêmica dos respondentes

Os dados obtidos mostram que, dos respondentes, 54% são especialistas; 23% têm graduação; 11% possuem especialização e mestrado concomitantemente, 6% têm especialização e MBA, 3% são mestres e os restantes 3% possuem somente MBA.

No cômputo geral, poder-se-ia assegurar que a maioria dos respondentes são do sexo masculino, ocupando cargos de contador-custos e gerentes financeiros e possuindo uma experiência profissional superior a oito anos. Por outro lado, nota-se que todos eles têm formação superior e que uma grande parte possui pós-graduação, bem como algum tipo de formação ligada à área de contabilidade.

3.3 CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO DE GESTÃO DE SUPORTE AO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NAS EMPRESAS PESQUISADAS

Para esse tipo de análise, foram solicitadas informações, quanto a formalização do planejamento estratégico/ operacional, a utilização de serviços e firmas de consultoria, a programação dos gastos, bem como os níveis hierárquicos que elaboram peças orçamentárias.

3.3.1 Formalização do planejamento estratégico / operacional

Procurou-se verificar como é formalizado o planejamento estratégico/ operacional das empresas pesquisadas para poder traçar as metas e gerir as suas atividades durante um determinado período. Na Figura 8 são apresentadas as formas de elaboração do planejamento nas empresas pesquisadas.

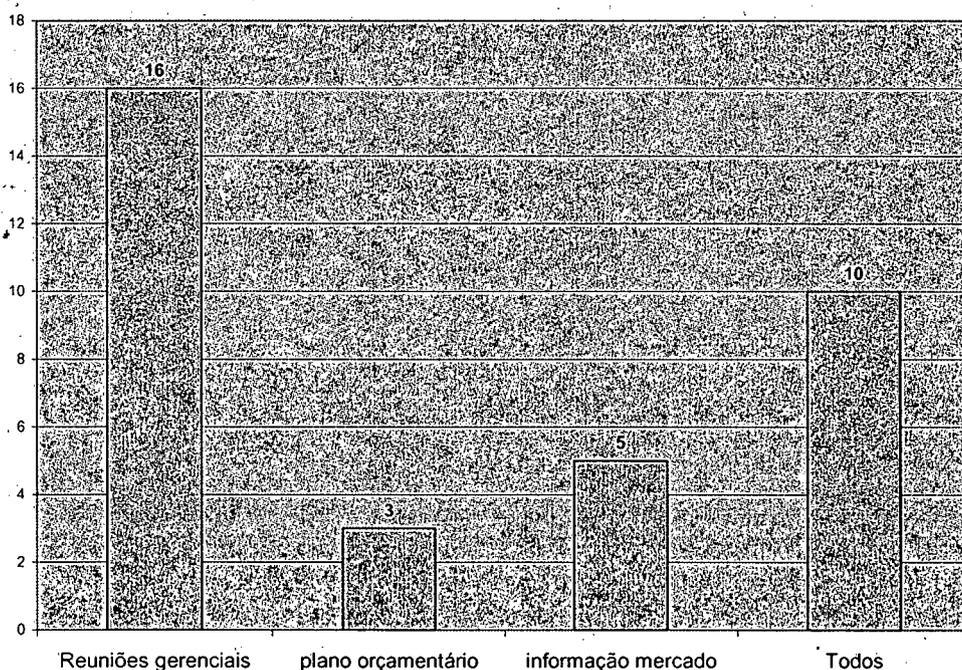


Figura 8-Formalização do planejamento estratégico/operacional das empresas

Verifica-se que 16 das empresas pesquisadas elaboram seus planos estratégicos/ operacionais através de reuniões gerenciais, 3 através do plano orçamentário e 5 pela informação de mercado. As outras 10 fazem-no com base em todos os critérios, principalmente nas reuniões gerenciais que mais se destacaram.

3.3.2 Utilização de serviços e firmas de consultoria

A utilização de serviços e firmas de consultoria indica que os gestores têm preocupação com a continuidade da empresa. Na acirrada concorrência entre as empresas, procuram serviços de profissionais especializados para auxiliá-los na gestão, a fim de tomar as decisões mais acertadas. Na Figura 9 estão registradas as proporções de serviços e firmas de consultoria utilizados pelas empresas pesquisadas.

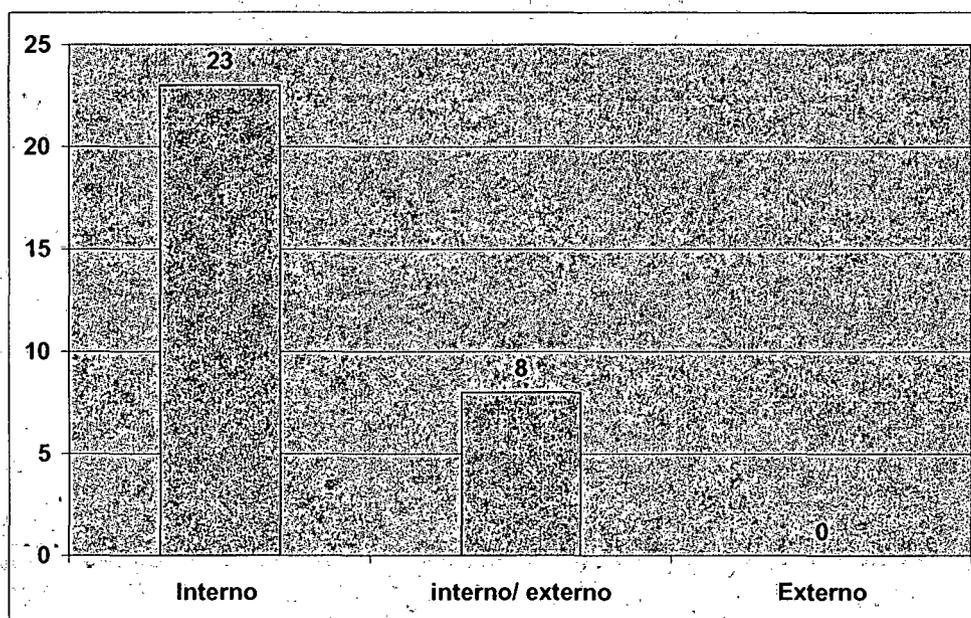


Figura 9-Utilização de serviços e firmas de consultoria das empresas pesquisadas

Nota-se que 23 dessas empresas utilizam serviços internos de consultoria para auxiliar na gestão, 8 usam serviços internos e externos simultaneamente e nenhuma recorre exclusivamente à consultoria externa.

3.3.3 Programação de gastos

Outro ponto solicitado às empresa pesquisadas foi se elas programam ou não os seus gastos e qual é a razão da não programação desses gastos. Na Figura 10 estão inseridos os resultados obtidos junto aos respondentes.

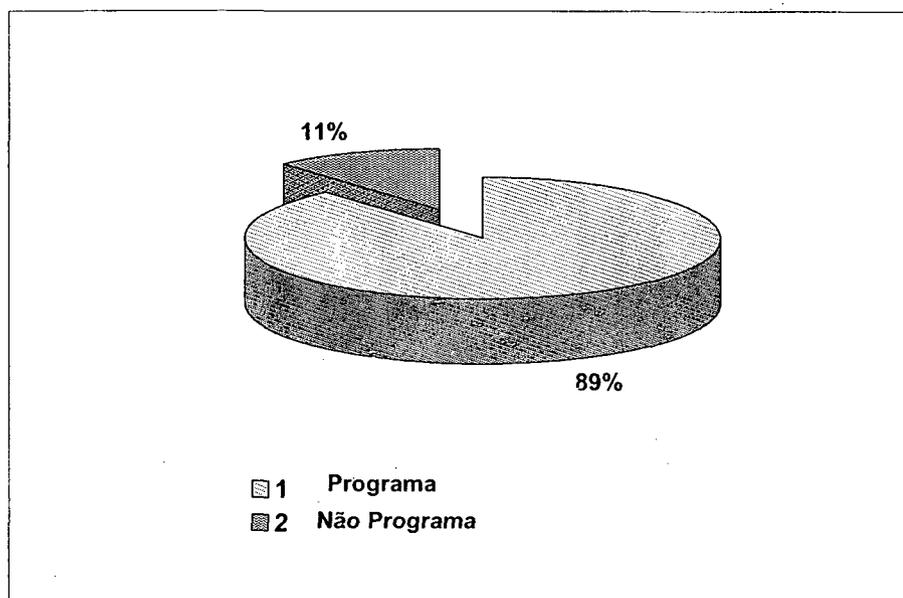


Figura 10- Programação dos gastos das empresas pesquisadas

Observa-se que das 35 empresas pesquisadas, 89% programam os seus gastos de forma estratégica, a fim de minimizar os custos, e apenas 11% não o fazem.

Para as que responderam de modo afirmativo, isto é, para 89% das empresas que programam seus gastos, solicitou-se que indicassem os critérios de programação. A Figura 11 apresenta os critérios apontados.

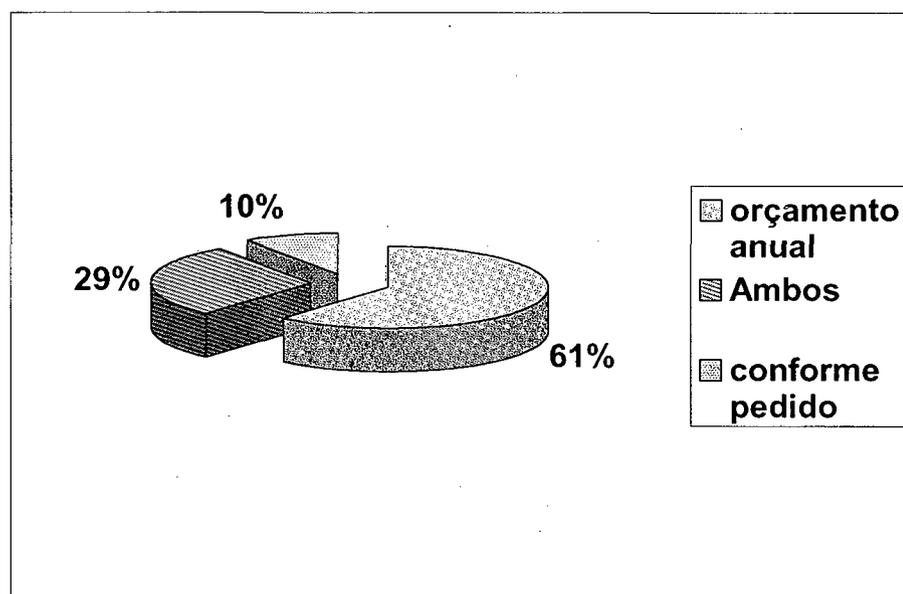


Figura 11- Formas de programação dos gastos

Dos dados obtidos, têm-se um elevado percentual, 61% de empresas, que os programam através do orçamento anual; em 10% das empresas essa programação é feita conforme pedidos dos clientes e em 29% utilizam-se ambos os critérios. O propósito dessa questão é mostrar que com a alta concorrência as empresas estão traçando metas com o intuito de atingi-las, evitando possíveis prejuízos.

3.3.4 Níveis hierárquicos que elaboram as peças orçamentárias

Questionou-se às empresas pesquisadas quais os níveis hierárquicos responsáveis pela elaboração dessas peças, a fim de verificar a participação dos seus dirigentes e funcionários no cumprimento e superação das metas da empresa. Na Figura 12 apresenta-se tal situação.

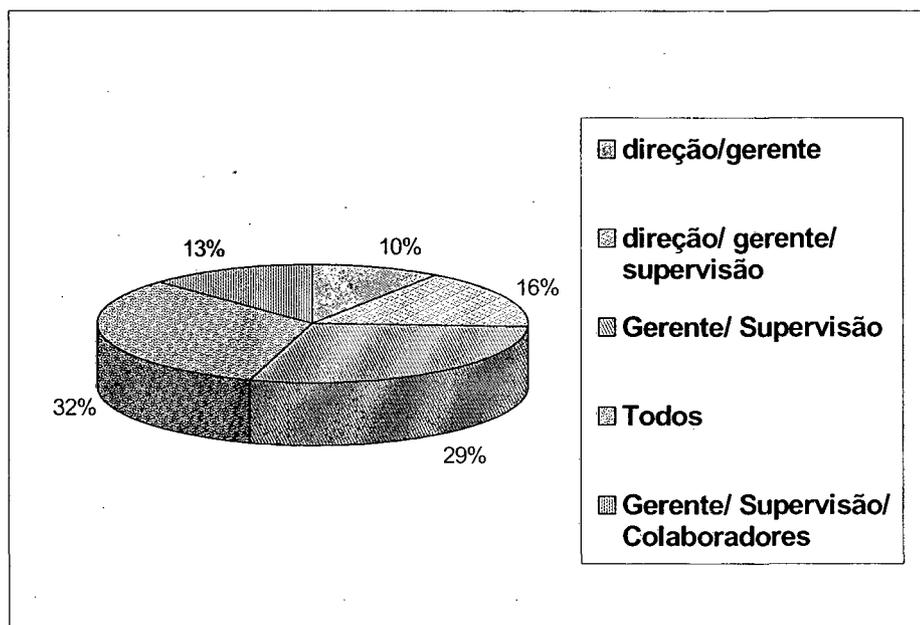


Figura 12- Níveis hierárquicos que elaboram as peças orçamentárias

Nas 35 empresas pesquisadas, nota-se que em 10% delas as peças orçamentárias são elaboradas pela alta direção e gerência; em 16% pela direção, gerente e supervisão, concomitantemente. Constata-se também que em 29% das empresas as peças são elaboradas pelo gerente e supervisão; em 13% pelo gerente, supervisão e colaboradores, assim como, em 32% são elaboradas por todos simultaneamente. Com isso, pode-se inferir que o processo de planejamento orçamentário é elaborado pela maioria das empresas por todos de forma participativa.

3.4 PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS QUE COMPÕEM O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NAS EMPRESAS PESQUISADAS

Nesta seção estão indicadas as peças orçamentárias que foram implantadas nas empresas pesquisadas, o tempo de implantação dessas peças, bem como o período da comparação entre o orçado e o realizado.

3.4.1 Peças orçamentárias elaboradas nas empresas pesquisadas

Solicitou-se às empresas pesquisadas quais as peças orçamentárias são elaboradas para dar suporte ao seu processo de gestão. Na Tabela 5, são apresentadas essas peças.

Tabela 5- Peças Orçamentárias elaboradas nas empresas pesquisadas

Peças Orçamentárias	Elaboradas		Não Elaboradas	
	Nº de empresas	Frequência (%)	Nº de empresas	Frequência (%)
Orçamento de vendas	29	93%	2	6,5%
Orçamento de MP	27	87%	4	13%
Orçamento de MOD	27	87%	4	13%
Orçamento de CIF	24	77%	7	23%
Orçamento de Investimento	27	87%	4	13%
Orçamento de Despesas	28	90,3%	3	9,7%
Orçamento de Caixa	27	87%	4	13%
Demonst. Contábeis Projetadas	22	71%	9	29%

Da análise, observa-se que, no que concerne ao orçamento de vendas, 29 empresas elaboram-no, o que corresponde a 93% do total.

Com relação ao orçamento de matéria-prima, nota-se que 13% das empresas não o elaboram e 27 possuem esta peça orçamentária.

No que se refere ao orçamento da mão-de-obra direta, verifica-se que 27 empresas usam-no, enquanto 4 não fazem o mesmo.

No que concerne ao orçamento de custo indireto de fabricação, observa-se que este é elaborado por 24 empresas e que as restantes 7 não o elaboram.

Constata-se que 4 empresas não usam o orçamento de investimento e 27 delas usam esta peça.

Denota-se também que o orçamento de despesas é utilizado por 28 empresas pesquisadas e não utilizado por 3 delas.

Por sua vez, nota-se que 4 das empresas não elaboram o orçamento de caixa e as restantes 27 as elaboram.

Nota-se, por fim que das empresas pesquisadas 22 elaboram demonstrações contábeis projetadas e 9 delas não as utilizam.

Dessa forma, pode-se inferir que as peças orçamentárias devem ser implantadas de acordo com a política e necessidade de cada empresa.

3.4.2 Tempo de utilização das peças orçamentárias

Neste item, solicitou-se às empresas que indicassem a duração do período de implantação das peças, com o intuito de analisar o tempo de utilização dessas peças em seu processo de gestão. Na Tabela 6 apresentam-se o tempo.

Tabela 6- Tempo de utilização das peças orçamentárias

Tempo de Utilização	Nº de Empregados	% de Utilização
0 a 3 anos	3	10%
4 a 6 anos	7	24%
7 a 10 anos	11	38%
Mais de 10 anos	8	28%
Total de empresas	29	100%

Das empresas pesquisadas, constata-se que 3 delas iniciaram a utilização das peças orçamentárias há 3 anos, 7 entre 4 e 6 anos e 11 entre 7 e 10. As restantes 8, equivalentes a 28% das empresas iniciaram-na há mais de 10 anos. Assim, conclui-se que essas empresas apresentam fases mais sólidas no que concerne à utilização das peças orçamentárias no seu processo de gestão.

3.4.3 Peças orçamentárias elaboradas *versus* Tempo de utilização

Para estabelecer um comparativo entre as peças orçamentárias elaboradas nas empresas pesquisadas e o tempo de utilização dessas peças apresenta-se a Tabela 7.

Tabela7- Peças orçamentárias elaboradas *versus* Tempo de utilização

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

Analisando-se os dados obtidos sobre a elaboração do sistema orçamentário *versus* tempo de utilização, pode-se afirmar que todas as peças orçamentárias são elaboradas pela maioria das empresas pesquisadas.

Das empresas pesquisadas que elaboram o sistema orçamentário 3 o vêm utilizando por um período que varia dos 0 a 3 anos, 7 de 4 a 6, 11 de 7 a 10 e 8 há mais de 10 anos.

Com relação ao orçamento de matéria-prima, 4 já possuem essa prática por um período de 0 a 3 anos; 5 de 4 a 6 anos; 9 de 7 a 10 anos e as restantes 9 há mais de 10 anos.

No que concerne ao orçamento de mão- de- obra direta, verificou-se que 6 trabalharam com esse item no período de 0 a 3 anos, 4 de 4 a 6, 9 de 7 a 10 e 8 há mais de 10 anos.

Em se analisando o orçamento de custo indireto de fabricação, 6 empresas possuem-no de 0 a 3 anos; 2 de 4 a 6, 9 de 7 a 10 e 7 há mais de 10 anos.

Com relação ao orçamento de investimento, 6 utilizam-no há 3 anos, 5 de 4 a 6, 8 de 7 a 10 e os restantes 8 há mais de 10anos.

No que se refere ao orçamento de despesas, 6 usam-no há 3 anos, 4 entre 4 e 6 anos, 10 entre 7 e 10 anos e 8 empresas há mais de 10.

Por sua vez, o orçamento de caixa foi elaborado por 6 empresas no período entre 0 e 3 anos, 6 entre 4 e 6, 10 entre 7 e 10 e 5 há mais de 10.

Por fim, verifica-se que no concernente às demonstrações contábeis projetadas, 4 empresas utilizam-nas no período de 0 a 3; 8 de 4 a 6; 5 de 7 a 10 e as restantes 5 há mais de 10 anos.

Do exposto, constata-se que a maioria das empresas utiliza as suas peças orçamentárias há mais de 7 anos, o que demonstra a maturidade e o controle no processo da gestão da empresa.

A Tabela 8 indica a média e o desvio padrão referente ao grau de utilização das peças orçamentárias nas empresas pesquisadas.

Tabela 8- Média e desvio padrão de grau de utilização das peças orçamentárias nas empresas pesquisadas

Peças Orçamentárias	Respondentes	Média	Desvio Padrão
Orçamento de Vendas	29	7,621	3,049
Orçamento de MP	27	7,648	3,362
Orçamento de MOD	27	9,000	2,954
Orçamento de CIF	24	9,667	2,646
Orçamento de Investimento	27	8,692	3,038
Orçamento de Despesas	28	9,000	2,954
Orçamento de Caixa	27	7,727	3,133
Dem. Contábeis Projetadas	22	7,308	3,038

Pode-se constatar que há uma inconstância na média obtida quanto ao grau de utilização das peças orçamentárias. Com isso, a média varia de 7 a 9 pontos percentuais, evidenciando a heterogeneidade das respostas dadas. Porém, por outro lado há similaridade no desvio padrão das médias, no que concerne ao grau de utilização dessas peças no processo de gestão das empresas. Os valores do desvio padrão oscilam entre 2 a 3.

3.4.4 Periodicidade da comparação entre orçados e realizados

Foi perguntado às empresas qual o período adotado para comparar os valores previstos no orçamento e os realizados, a fim de verificar como vêm se comportando os valores planejados, detectando os possíveis desvios e a necessidade de aplicar medidas corretivas. A figura 13 apresenta os dados relativos a esta questão.

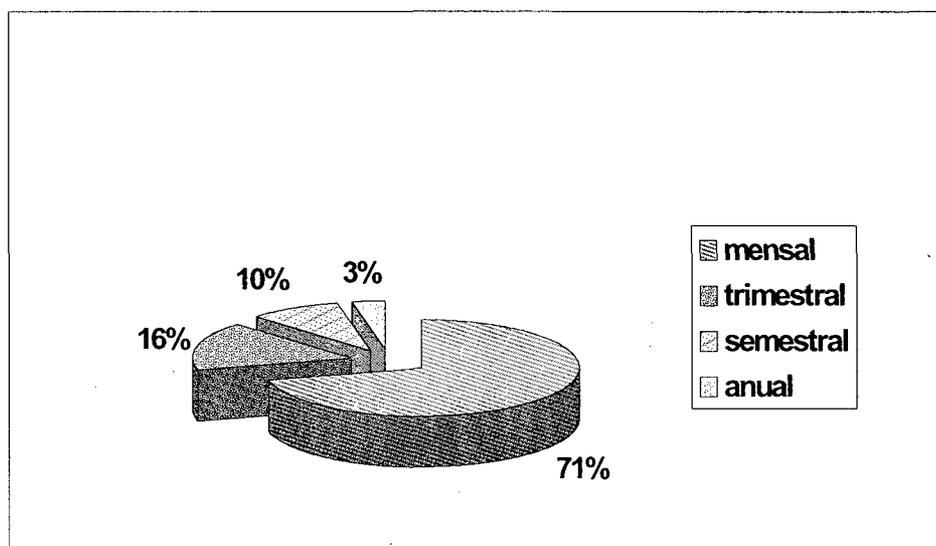


Figura 13- Período da comparação entre o orçado e o realizado

Da análise desse item, têm-se que na maioria das empresas pesquisadas, a comparação é feita mensalmente (abrangendo um total de 71%). Deste modo, pode-se considerar que o orçamento é controlado num período regular.

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

3.5 ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS PERCEBIDOS PELOS RESPONDENTES COM A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NAS EMPRESAS PESQUISADAS

Nesta seção, são contemplados os aspectos positivos e negativos observados na implantação do sistema orçamentário nas empresas pesquisadas.

3.5.1 Aspectos positivos observados na implantação do sistema orçamentário

Nesta questão solicitou-se às empresas que apontassem quais os aspectos positivos observados com a implantação do sistema orçamentário. Na Figura 14 estão apresentados esses aspectos.

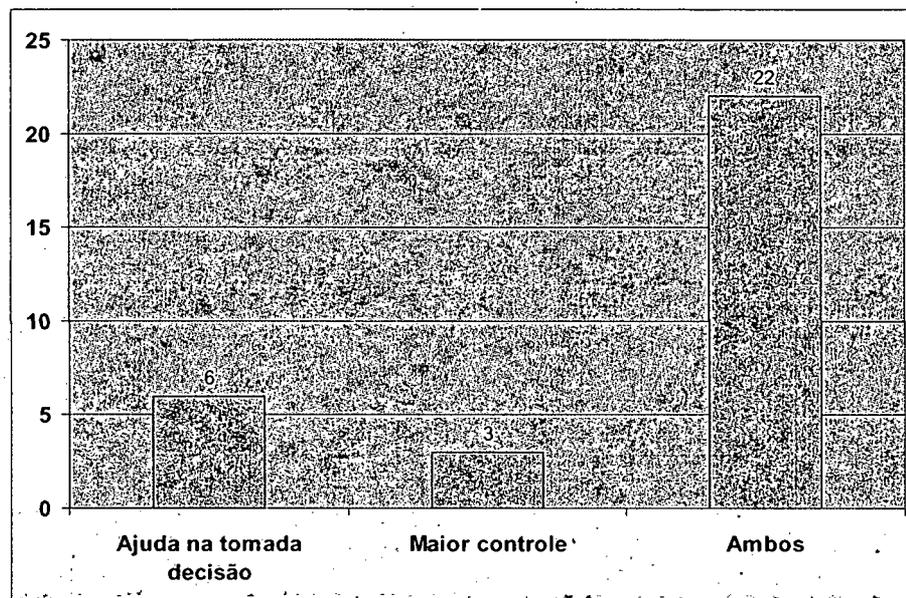


Figura 14- Aspectos positivos percebidos na implantação do sistema orçamentário

Os dados acima mostram que para 6 das empresas pesquisadas a implantação do sistema orçamentário ajudou na tomada de decisão, e 3 consideram que passaram a ter maior controle. As restantes 22 empresas indicaram que obtiveram ajuda tanto na tomada de decisão quanto no controle da implantação desse sistema.

3.5.2 Aspectos negativos observados na implantação do sistema orçamentário

Solicitou-se às empresas que informassem quais as desvantagens obtidas com a implantação do sistema orçamentário, com o intuito de conhecer os aspectos negativos percebidos pelos respondentes das empresas pesquisadas. Na Figura 15 apresenta-se tal situação.

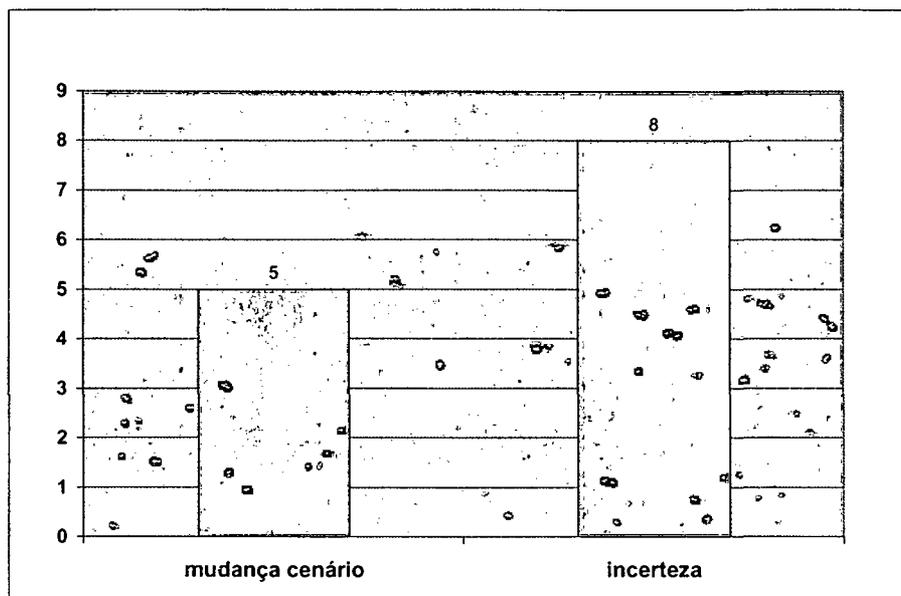


Figura 15- Aspectos negativos na implantação do sistema

Do total da amostra, verifica-se que 13 empresas perceberam aspectos negativos. Dentre elas, 5 apontaram a mudança de cenário como um desses aspectos nefastos e 8 a incerteza quanto à exeqüibilidade dos dados previstos.

Assim, conclui-se da análise que grande parte dos respondentes das empresas pesquisadas perceberam aspectos positivos na implantação do sistema. Todavia, é notório que outros tantos não se sentem seguros, dadas as mutações e incertezas advindas dessa prática.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, são apresentadas as conclusões do trabalho desenvolvido nas maiores empresas industriais do Estado, além das recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

4.1 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo foi desenvolvido junto as 35 grandes industriais de Santa Catarina, com a finalidade de verificar as características do sistema orçamentário adotado nas mesmas.

Nesse âmbito, buscou-se caracterizar o processo de gestão de suporte ao sistema orçamentário implantado nas empresas pesquisadas; identificar as diferentes peças orçamentárias que compõem esse sistema e verificar suas eventuais vantagens e desvantagens, a partir da percepção dos próprios respondentes.

Para alcançar esses objetivos, adotou-se uma metodologia de pesquisa de tipo exploratório, a partir de um estudo de caso. No levantamento dos dados, o instrumento utilizado foi a aplicação de questionários, com perguntas abertas e fechadas, direcionados aos responsáveis pelo setor contábil/financeiro das empresas. Na análise e interpretação dos dados coletados utilizou-se o método de análise de conteúdo.

Com relação ao processo de gestão de suporte ao sistema orçamentário, buscou-se apontar as principais práticas realizadas pelas empresas pesquisadas quanto à formalização do planejamento estratégico/operacional das mesmas. Assim, inferiu-se que algumas delas elaboram seus planos através de reuniões gerenciais e do plano orçamentário, e outras fazem-no com base em todos os critérios.

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

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

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

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

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

Recomenda-se, deste modo, para futuras pesquisas um estudo visando identificar como as empresas industriais utilizam o sistema orçamentário para avaliação do desempenho de seus gestores e funcionários.

Finalmente, outra iniciativa oportuna seria a de realizar um estudo comparativo da lucratividade entre as empresas que possuem um sistema orçamentário e as que não o possuem.

REFERÊNCIAS

- ANSOFF, Igor H e MACDONNEL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2.ed. São Paulo: Atlas , 1993.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento de Informações: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controle de Gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo Atlas, 1 ed 1993.
- CATELLI, Armando. PEREIRA, Carlos Alberto. VASCONCELOS, Marco Túllio de Castro. **Controladoria: Processo de Gestão e Sistema de Informações Gerenciais** São Paulo: Atlas 1999, p.127- 142.
- CATELLI, Armando **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2 ed. 2001.
- CATELLI, Armando.PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria: Ambiente, Empresas, Gestão e Eficácia** São Paulo, Atlas 1999. P.35-77, 1ed.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4 ed.São Paulo: Makron, 1993.
- DEMO, Pedro. **Metodologia científica: em ciências sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração: tarefas, responsabilidades, práticas**. São Paulo: Pioneira, 1975.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.
- FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas,1 ed. 1997.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade industrial: com apêndice de contabilidade agrícola**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.
- FREITAS, Henrique et al. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**. São Paulo, v.35, n.3, p.105-112, Julho/Setembro 2000.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

GITMANN, Lawrence J. **Princípios da Administração Financeira**. 7ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GOMES, Josir Simone. SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional**, São Paulo: Atlas, 2 ed., 1997

HORGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1993.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Mariana de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MOSIMANN Clara Pellegrinello. ALVES, José Osmar de Carvalho. FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: UFSC 1993.

OLIARI, Francisco Valentim. **A Influência do Sistema Orçamentário no Processo de Gestão das Médias Empresas do Setor Textil de Blumenau/ SC**. Março 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: a competitividade para administrar o futuro das empresas: com depoimento de executivos**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e de concorrência**. Rio de Janeiro: campus, 1986.

REZENDE, Denis Alcides. **Tecnologia da Informação aplicada a sistemas de informações empresariais: o papel estratégico da informação e dos sistemas nas empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SANVICENTE, António Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1991.

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

TRUJILLO FERRARI, Alfonso. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: MacGraw-Hill, 1982.

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

WELSCH, Glen Albert. **Orçamento empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**: uma abordagem prática. Porto Alegre: Sagra, 1983.

_____. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento de controles financeiros: 4 ed. Porto Alegre: D.C Luzzatto, 1991.

APÊNDICES

Apêndice A: Relação das empresas respondentes

1. AGROPECUARIA OESTE LTDA (AGROESTE)
2. AGROPEL AGROINDUINDUSTRIAL PERAZZOLI LTDA
3. ARTEPLAS AERTEPLATOS DE PLASTICOS LTDA
4. BONET MADEIRAS E PAPEIS LTDA
5. BUDDEMEYER S/A
6. BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
7. COMPANHIA FABRIL LEPPER
8. COOPERATIVA MAFRENSE DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL (COOPERMAFRA)
9. COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUARIA DE CAMPOS NOVOS (COOPERCAMPOS)
10. COOPERATIVA REGIONAL ALFA (COOPERALFA)
11. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A EMBRACO
12. FAKINI TEXTIL LTDA
13. HACO ETIQUETAS LTDA
14. IMARIBO S/A INDUSTRIA E COMERCIO
15. IMBRALIT LTDA
16. INCEMA INDUSTRIA E COMERCIO DE MOVEIS LTDA
17. INDUMA INDUSTRIA DE MOVEIS S/A
18. INDUSTRIAL MADEIRA S/A (VIMASA)
19. INTELBRÁS S/A
20. KYLY INDUSTRIAL TEXTIL LTDA
21. MACEDO KOERICH S/A
22. MALHARIA BRANDILI LTDA
23. MANNES LTDA
24. MARISOL S/A
25. METALÚRGICA RIOSULENSE S/A
26. METIZA - METARLUGICA TIMBOENSE
27. MOVEIS WAELY LTDA
28. NUTRISUL S/A PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
29. PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
30. PLASVALE INDUSTRIA DE PLASTICO DO VALE LTDA
31. RAIZ QUADRADA IND. E COM. DE CONFECÇÕES LTDA (OGOCHI)
32. UMBRO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
33. WEG INDUSTRIAS S/A
34. WETZEL S/A
35. WIEST S/A

36. Apêndice B: Instrumento de pesquisa - Questionário

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIO ECONOMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NUCLEO DE PESQUISA EM CUSTOS PARA GESTÃO EMPRESARIAL

Prezado(a) senhor (a),

O Núcleo de Pesquisas e Estudos em Custos para gestão Empresarial (NUPEC), da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), coordenado pela Professora Dr^a Ilse Maria Beuren, solicita algumas informações sobre a sua empresa.

Neste sentido, estamos enviando em anexo um questionário para ser respondido pelo gestor responsável pelos controles gerenciais da empresa. Solicitamos a gentileza de um breve retorno, a fim de viabilizar a divulgação dos resultados do estudo.

Com estas informações pretende-se elaborar um perfil das grandes indústrias catarinenses. Desse modo, é de fundamental importância a sua participação na pesquisa.

Acreditamos que sua empresa, sendo uma das que mais se destaca em seu ramo de atividade, pode contribuir com o fortalecimento das indústrias em nosso estado.

Ressaltamos o sigilo que será mantido no que diz respeito às respostas e agradecemos antecipadamente sua colaboração.

Atenciosamente,

Dr^a Ilse Maria Beuren
Coordenadora

Instruções

Há duas maneiras de responder ao questionário:

Selecione a opção "responder" em seu programa de mensagem. Em seguida aparecerá uma nova mensagem com o questionário, o qual poderá ser respondido no próprio corpo deste e-mail. Faça o download do questionário no endereço <http://geocities.yahoo.com.br/ncustos/questionario.doc>. Em seguida salve o arquivo no seu computador e abra-o no Microsoft Word. Responda o questionário neste programa, logo após, envie-o para o seguinte endereço ncustos@yahoo.com.br.

Questionário

DADOS DA EMPRESA:

Nome:

Endereço:

Região em que está situada:

Data de início das atividades:

Tipo de capital (aberto ou fechado):

É multinacional ou nacional:

Ramo de atividade da empresa:

Quais os produtos colocados no mercado:

Percentual de cada mercado (nacional/externo)

Faturamento em 2001:

Número de empregados:

Possui mais unidades de atuação no Estado? Quantas:

Tipo de relação (Filial, Empresa do grupo):

PERFIL DO ENTREVISTADO:

Nome:

Telefone:

Sexo:

Cargo/Função:

Desde quando está nesse cargo/função:

Formação acadêmica:

Se graduado, qual o curso:

Pós-Graduação (nível e curso):

PERGUNTAS DA PESQUISA

1. Os método(s) de custeio utilizado(s) em sua empresa foi desenvolvido internamente ou por empresa especializada? Explique.

2. Qual (is) o (s) método(s) de custeio utilizado pela empresa?

- Custeio Pleno ou Integral - RKW
- Custeio por Absorção
- Custeio Direto (ou Custeio Variável)
- ABC (Custeio Baseado em Atividades)
- UEP (Unidade de Esforço Produção)
- Custeio Padrão
- Outros métodos. Quais?

3. Se utilizar mais que um método de custeio, em que divisão ou setor cada método é utilizado?

4. Em que fase de implementação o(s) métodos de custeio utilizado(s) na empresa se encontra(m)?
- Fase inicial de implementação
 - Parcialmente implantado
 - Totalmente implantado.
5. Qual(is) o(s) motivo(s) da aplicação do(s) método(s) de custeio utilizado(s)? Atribua uma nota, de 0 (zero) a 4 (quatro) para evidenciar o grau de importância dos motivos apontados, considerando:
- 0 - Nenhuma importância
1 - Pouco importante
2 - importante
3 - Muito importante
4 - MUITÍSSIMO importante
- Melhor apuração do custo dos produtos;
 - Fornece mais eficientemente informações para a tomada de decisão
 - Financeiramente mais compatível com a realidade da empresa
 - Se ajusta mais com a tecnologia de informação da empresa
 - Atende melhor as exigências da legislação contábil e fiscal
 - Fornece melhorias de processo e eliminação de desperdícios
 - Outros motivos. Quais?
6. Há quanto tempo a empresa utiliza o(s) atual(ais) método(s) de custeio implantado(s)?
7. Quais os aspectos negativos do(s) método(s) de custeio utilizado(s)?
8. Se a empresa não utilizar um sistema de custos, qual a razão?
- Não tem conhecimento sobre o assunto
 - Não é necessário aplicar na empresa
 - A gestão já possui informações necessárias para a tomada de decisão
 - O custo de aplicação é muito elevado
 - Dificuldade em encontrar um método que atenda a legislação e seja flexível a análises gerenciais;
 - Outra razão. Quais?
9. Que tecnologia de informação a empresa utiliza para a integração do sistema de custos com outros sistemas?
10. Como é formalizado o planejamento estratégico e operacional da empresa?
11. Como são programados os gastos (com materiais, mão de obra, custos indiretos de fabricação, despesas com vendas e administração) da empresa?
12. Se não programa, qual é a razão?
13. Quais são as peças orçamentárias utilizadas pela empresa?
- orçamento de vendas
 - orçamento de matéria-prima
 - orçamento de mão-de-obra direta
 - orçamento de custos indiretos de fabricação
 - orçamento de investimentos
 - orçamento de despesas
 - orçamento de caixa
 - demonstrações contábeis projetada
14. Quanto tempo estão implantadas na empresa as seguintes peças orçamentárias?
- (.....) orçamento de vendas
 - (.....) orçamento de matéria-prima
 - (.....) orçamento de mão de obra direta
 - (.....) orçamento de custos indiretos de fabricação
 - (.....) orçamento de investimentos
 - (.....) orçamento de despesas
 - (.....) orçamento de caixa
 - (.....) demonstrações contábeis projetadas

15. Na implantação do sistema orçamentário foram utilizados serviços e firma(s) de consultoria? Quais foram as atribuições da consultoria externa?
16. Com que periodicidade a empresa faz um comparativo entre o realizado e o orçado?
17. Em que situações (divisões, níveis hierárquicos e tipos de decisões) as diferentes peças orçamentárias são utilizadas na empresa?
18. Qual (is) o(s) aspecto(s) positivo(s) e negativo(s) observado(s) com a implantação do sistema orçamentário?
19. Como a empresa forma seus preços de venda?
20. Quais as metodologias utilizadas para a formação dos preços de venda?
- Método baseado no custo da mercadoria.
- Método baseado nas decisões de empresas concorrentes.
- Método baseado nas características do mercado (visando atender a um público alvo).
- Outro (s) método (s). Qual(is)?
21. Que fatores motivaram a escolha deste (s) método (s) de formação de preços de venda?
22. Quais os aspectos positivos observados no(s) método(s) escolhido(s)?
23. Quais os aspectos negativos a serem ressaltados no(s) método(s) utilizado(s)?
24. Há quanto tempo utiliza tal(is) método(s)?
25. O sistema utilizado para formar os preços de venda é integrado com outros sistemas operacionais da empresa?
26. Qual a tecnologia da informação que empresa utiliza para a formar os preços de venda?
27. Se não utiliza um método para formar seus preços, quais as razões?
Indique o grau de importância, atribuindo para cada razão uma nota de 0 (zero) a 4 (quatro), considerando:
0 - nenhuma importância
1 - pouco importante
2 - importante
3 - muito importante
4 - muitíssimo importante
- A implantação de um método implicaria em um custo muito elevado
- Considera que não há um método aplicável a empresa
- Julga desnecessária a utilização de um método
- Não possui conhecimentos sobre métodos de formação de preços
- Outro (s) motivo (s). Qual (is)?
28. Que instrumentos a empresa utiliza para captar as informações do ambiente interno e externo da organização?
29. Quais as ferramentas gerenciais que a empresa utiliza no processo de gestão e desde quando estão implementadas?
30. Como foram ou estão sendo desenvolvidas estas ferramentas gerenciais dentro da empresa? (internamente ou através de empresas especializadas)
31. Com que frequência os tomadores de decisão da empresa utilizam as informações geradas por estas ferramentas?
32. O sistema de controles gerenciais encontra-se integrado com os demais sistemas de informação da emp
33. Quais as razões que motivaram a escolha destas ferramentas gerenciais?
34. Quais os aspectos positivos observados nas ferramentas gerenciais escolhidas?

35. Quais os aspectos negativos observados nas ferramentas gerenciais escolhidas?
36. Em que situação (divisões, níveis hierárquicos e tipos de decisões) as diferentes ferramentas gerenciais são utilizadas na empresa?
37. Que tecnologia da informação é utilizada para disponibilizar os diversos tipos de controles gerenciais?