

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

**A ESTRUTURA DO ORÇAMENTO COMO UM INSTRUMENTO  
CONTÁBIL DE GESTÃO  
UM ESTUDO DE CASO**

PATRÍCIA FRANCISCA DA COSTA

FLORIANÓPOLIS – SANTA CATARINA

Agosto/2000

**PATRÍCIA FRANCISCA DA COSTA**

**A ESTRUTURA DO ORÇAMENTO COMO UM INSTRUMENTO  
CONTÁBIL DE GESTÃO  
UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. M.Sc. Joice Antônio Lorandi.

**FLORIANÓPOLIS – SANTA CATARINA**

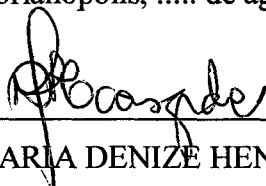
2000

# A ESTRUTURA DO ORÇAMENTO COMO UM INSTRUMENTO CONTÁBIL DE GESTÃO UM ESTUDO DE CASO

Autor: Acadêmica PATRÍCIA FRANCISCA DA COSTA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,5.... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, 03 de agosto de 2000.



---

Prof. M.Sc MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE  
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:



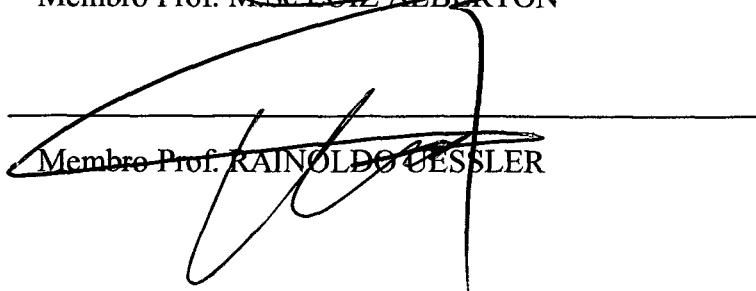
---

Presidente Prof. M.Sc JOISSE ANTÔNIO LORANDI



---

Membro Prof. M.Sc LUIZ ALBERTON



---

Membro Prof. RAINOLDO UESSLER

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a **DEUS** que incomparável e inconfundível na sua infinita bondade, sempre compreendeu meus anseios e me deu a necessária coragem para atingir meus objetivos.

A meu Pai **Diuzon Manoel da Costa** e a minha Mãe e melhor amiga **Alba Marlene da Costa**, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade, que se doaram por inteiro e renunciaram muitas vezes dos seus sonhos para que, muitas vezes, eu pudesse realizar os meus, presto a minha eterna e imensurável gratidão.

Agradeço a meu marido **Sandro Adriano da Costa** e meus irmãos **Diuzon, Elzi, André, Saulo e Leonel**, que permaneceram ao meu lado nos momentos mais felizes e tristes da minha vida.

Ao **Prof.º Jôisse** pela orientação criteriosa, sempre acompanhando a evolução e consolidação das idéias e conceitos embutidos neste trabalho.

Àquelas pessoas, cujo nome não é citado, pela inviabilidade de listá-las, mas que participaram de alguma maneira, em algum momento do trabalho, meu muito obrigado.

## RESUMO

Teve-se como finalidade para a elaboração deste trabalho, a abordagem sobre a estruturação do orçamento empresarial em uma entidade educacional, sendo que para isso, foi desenvolvido uma pesquisa bibliográfica e, posteriormente, fez-se um estudo de caso sobre o assunto.

Primeiramente, foram apresentados conceitos sobre organização, explanando sobre estrutura organizacional, e fazendo uma breve abordagem sobre organização formal e informal. Também foram apresentados conceitos a respeito de planejamento estratégico e controle gerencial.

Em seguida, apresentou-se os conceitos e características do orçamento empresarial, as peças orçamentárias, abordando sobre orçamento de vendas, de produção, de despesas administrativas, e de capital e de caixa, bem como, demonstração de resultado de exercício e balanço patrimonial projetado. Também foram apresentados, processo de implantação, operação e controle do orçamento, demonstrando neste último as fórmulas usadas para analisar as variações monetárias e percentuais da execução orçamentária.

Por último, foi descrito o caso, e posteriormente, fez-se uma explanação sobre o processo de implantação, de elaboração, forma de operação, análise das variações orçamentárias na entidade estudada e, abordou-se sobre os relatórios emitidos pelo sistema orçamentário e, fez-se uma análise do caso estudado.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>01</b>
1.1 Considerações iniciais .....	01
1.2 Formulação do problema.....	02
1.3 Justificativa.....	02
1.4 Objetivo geral .....	03
1.4.1 Objetivo específico .....	03
1.5 Metodologia.....	03
1.6 Organização do estudo .....	05
<b>2 ABORDAGEM TEÓRICA.....</b>	<b>07</b>
2.1 Organização .....	07
2.1.1 Estrutura organizacioanl.....	08
2.2 Planejamento estratégico.....	09
2.3 Controle gerencial.....	11
2.4 Orçamento empresarial.....	12
2.4.1 Peças orçamentárias.....	13
2.4.1.1 Orçamento de Venda.....	13
2.4.1.2 Orçamento de Produção .....	14
2.4.1.3 Orçamento das Despesas Administrativas.....	16
2.4.1.4 Orçamento de Capital.....	17
2.4.1.5 Orçamento de Caixa .....	17
2.4.1.6 Demonstração de Resultado de Exercício Projetado .....	17

2.4.1.7 Balanço Projetado .....	18
2.4.2 Processo de implantação, operação e controle .....	18
<b>3 ABORDAGEM PRÁTICA.....</b>	<b>22</b>
3.1 Descrição do caso .....	22
3.2 Processo de implantação .....	22
3.3 Processo de elaboração.....	24
3.4 Forma de operação .....	25
3.5 Análise das variações .....	26
3.6 Relatórios emitidos.....	27
3.7 Análise do caso estudado .....	28
<b>4 CONCLUSÃO E SUGESTÕES .....</b>	<b>30</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>32</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com o avanço das novas tecnologias, a informação vai tomando rumos de proporção inimagináveis. O volume de informações produzidas pela nova informatização atravessa fronteiras geográficas, num mundo globalizado. É através destas novas tecnologias que o mundo, principalmente dos negócios, passa a se comunicar a qualquer hora, de qualquer lugar, constituindo assim, uma nova cultura organizacional.

Em consequência da globalização econômica, as empresas inseridas no contexto brasileiro, passam a sofrer influências não só do mercado nacional, mas também do internacional.

Atentivo a este aspecto, o mercado brasileiro vem dia-a-dia investindo numa nova cultura de comércio, aproveitando as vantagens que a globalização pode oferecer.

Para enfrentar este mercado competitivo, as empresas necessitam criar diferenciais através de estratégias de gestão tanto produtiva como administrativa, visando minimizar seus gastos e com isso melhorar seus resultados.

Dentre os desafios da administração das empresas está a compatibilização de suas decisões táticas-operacionais com suas estratégias, isto é, fazer com que os gestores promovam táticas-operacionais que levem a empresa a atingir seus objetivos com eficiência e eficácia.

Uma medida que pode ser implantada na organização é a utilização do orçamento empresarial. Através dele, pode-se formular planos para períodos futuros, além de ser instrumento amplamente usado para controle gerencial.



Para isso, a organização deve avaliar sua estrutura e seu ramo de atuação dentro do mercado brasileiro, analisando as vantagens e as desvantagens que o orçamento empresarial pode oferecer.

Sendo assim, a organização pode analisar a estrutura orçamentária que melhor se adapta a seu sistema de controle e planejamento estratégico, permitindo que os gestores tenham em mãos um instrumento onde possam avaliar a situação da empresa a qualquer momento, sendo um importante instrumento gerencial.

O tema a ser desenvolvido nesta monografia é, portanto o estudo da estrutura do orçamento empresarial como um instrumento de gestão.

## 1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Esta pesquisa pretende responder o seguinte questionamento:

Quais os itens e critérios devem ser considerados para estruturar o orçamento empresarial dentro de uma entidade educacional, visando atender as estratégias planejadas pela organização?

Este questionamento refere-se a uma entidade educacional situada na grande Florianópolis, onde o departamento administrativo-financeiro estava encontrando dificuldades em controlar seus gastos. Para tentar reverter este problema, a organização está desenvolvendo o orçamento empresarial como estratégia de apoio ao processo de planejamento e controle.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Torna-se relevante um estudo de caso de uma entidade educacional, haja vista o ambiente competitivo do qual faz parte as empresas inseridas no contexto do mercado brasileiro. Apesar de ser uma entidade prestadora de serviços, a instituição educacional enfrenta as mesmas situações que outros tipos de empresas no que diz respeito ao planejamento e controle de gastos.

Através do orçamento empresarial a entidade pode estabelecer estratégias, utilizando o planejamento e controle gerencial buscando resultados a curto e longo prazo.

Sendo assim, os gestores poderão saber, a qualquer momento, a situação da empresa, utilizando o orçamento empresarial como instrumento para tomada de decisões.

Para que o orçamento empresarial obtenha um bom resultado, tem que haver uma interação entre os interesses da organização e das pessoas, tanto no ambiente interno como no externo, possibilitando um processo de troca. Um outro aspecto que auxilia o orçamento é o objetivo comum, que é importante para a organização no que diz respeito ao seu desempenho, estabelecendo metas a serem atingidas pelas pessoas que a compõe.

Pretende-se, então, através de uma entidade educacional que está em processo de desenvolvimento orçamentário, saber como o orçamento empresarial se estrutura e analisá-lo como um instrumento contábil de gestão.

#### 1.4 OBJETIVO GERAL

Compreender quais critérios devem ser considerados para estruturar o orçamento empresarial dentro de uma entidade educacional, a fim de que, os gestores tenham em mãos um instrumento gerencial de planejamento e controle que dará suporte à decisões imediatas e principalmente futuras.

##### 1.4.1 OBJETIVO ESPECÍFICO

- Apresentar os conceitos de organização;
- Caracterizar planejamento estratégico e controle gerencial;
- Abordar sobre a implantação do orçamento empresarial numa entidade educacional;
- Fazer uma confrontação da teoria com a prática.

#### 1.5 METODOLOGIA

A metodologia é a tentativa de resolver problemas através de hipóteses, que podem ser testadas através de observações. A ciência se caracteriza pela utilização de métodos científicos, que é um conjunto de procedimentos sistemáticos, onde permite-se chegar a um determinado objetivo.

Segundo LAKATOS E MARCONI (1990:82) “Método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.”

Existem duas formas de conhecimento que o homem possui para descobrir e interpretar a realidade, são: o conhecimento empírico, que é o tipo de conhecimento emanado da própria pessoa, do senso comum, sem qualquer tipo de pesquisa, é aquele acumulado no cotidiano, que, quando instalado passa de geração para geração; e, o conhecimento científico, que tem por objetivo dar noções e idéias para poder responder questões e solucionar o problema. A ciência é um conjunto de conhecimento sobre fatos ou aspectos da realidade, expresso através de uma linguagem mais precisa.

Segundo LAKATOS E MARCONI (1990:77), conhecimento empírico é “...organização particular das experiências próprias do sujeito cognoscente, e não em uma sistematização das idéias, na procura de uma formulação geral que explique os fenômenos observados...”

E segundo FERRARI (1974:7) “O conhecimento científico visa, como procedimento renovado: 1) responder questões; 2) solucionar problemas; 3) desenvolver de modo mais efetivo procedimentos, de responder e solucionar problemas, o que é alcançado pela intervenção da pesquisa.”

A primeira etapa do método é o surgimento de problemas e perguntas, que desencadeará a pesquisa, que irá responder através do conhecimento e estudos estes problemas.

Para RUMMEL apud MARCONI E LAKATOS (1990:15), pesquisa tem dois significados “...em sentido amplo, engloba todas as investigações especializadas e completas; em sentido mais restrito, abrange os vários tipos de estudos e de investigações mais aprofundados.”

A monografia, como conhecimento científico, é o primeiro passo do pesquisador, pois, é um estudo aprofundado de um determinado assunto que tenha valor representativo, obedecendo a metodologia de forma rigorosa.

O trabalho de monografia deve ter conteúdo suficiente para satisfazer as necessidades do tema proposto, não sendo apenas uma repetição do que já foi dito por outro pesquisador, pois, pode comprometer no âmbito da pesquisa.

SALOMON apud LAKATOS E MARCONI (1990:204), define monografia como sendo “...tratamento escrito de um tema específico que resulte de interpretação científica como o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência.”

O método a ser utilizado nesta monografia consiste num estudo de caso.

Segundo GIL (1993:58) “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permite o seu amplo e detalhado conhecimento...”

Optou-se pelo estudo de caso buscando-se avaliar o modelo utilizado na prática em relação aos conceitos difundidos pelos autores da área.

Conforme as características descritas:

o trabalho analisará uma entidade educacional de ensino fundamental e médio, que apresenta aproximadamente 3000 alunos e 300 funcionários, situado na grande Florianópolis.

Cabe salientar que a autora é funcionária da entidade a ser analisada, terá acesso as informações contábeis e administrativas e entrevistará os diretores responsáveis pela organização.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

No que diz respeito a organização, este trabalho será estruturado em três capítulos para que se tenha um melhor entendimento de seu desenvolvimento.

O primeiro capítulo traz as considerações iniciais, que dizem respeito ao tema escolhido, a formulação do problema e os objetivos que se pretende atingir. Posteriormente, ainda neste capítulo, será apresentada a metodologia aplicada para a elaboração e desenvolvimento deste trabalho e, em seguida, a organização do mesmo.

O segundo capítulo constituir-se-á da abordagem teórica e será dividida em quatro seções: a primeira abordará a organização: conceitos e estrutura organizacional; a segunda apresentará conceitos a respeito do planejamento estratégico; a terceira apresentará conceitos de controle gerencial; e a quarta apresentará alguns conceitos a respeito do orçamento empresarial, bem como sua características, peças orçamentárias, processo de implantação, operação e controle.

O terceiro capítulo será constituído da abordagem prática, e será dividido em sete seções: a primeira apresentará as características do caso a ser trabalhado; a segunda trará a descrição do processo utilizado na implantação do orçamento; a terceira demonstrará o processo de elaboração; a quarta a forma de operação; a quinta a análise das variações; a sexta trará os relatórios emitidos; e, a sétima apresentará a análise do caso estudado, fazendo uma comparação da teoria e da prática.

Posteriormente, será apresentada a conclusão e recomendação para futuras pesquisas.

## 2 ABORDAGEM TEÓRICA

### 2.1 ORGANIZAÇÃO

Para um melhor entendimento da presente pesquisa, faz-se necessário analisar fatores que influenciam na estrutura do orçamento empresarial.

As organizações são unidades sociais construídas e reconstruídas para buscar objetivos específicos. Sempre que alguém precisar de outra pessoa para realizar algo, ou sinta necessidade de se unir com outras pessoas para alcançar algum objetivo específico que sozinho não conseguiria, o resultado é uma organização.

MAXIMIANO (1986:21), conceitua “As organizações são grupos de pessoas que combinam seus próprios esforços e outros tipos de recursos para alcançarem objetivos comuns.”

As organizações diferem-se de outros grupos sociais. Em primeiro lugar pela divisão de trabalho: cada pessoa ou grupo de pessoas tem uma função específica para chegar ao objetivo final, e, em segundo pela coordenação: as funções específicas integram-se de modo a convergir para os objetivos comuns.

DUNCAN apud LORANDI (1990:7), define “É um conjunto de interação e interdependência particular, em que o trabalho propicia o alcance de metas comuns e cujos relacionamentos são determinados de acordo com uma certa estrutura.”

Para compreender a estrutura orçamentária, precisa-se analisar como se estrutura e se comporta a organização.

Nas organizações, os indivíduos interagem, envolvendo uma relação social. Elas contêm uma hierarquia de autoridade e uma divisão de trabalho. A organização empresarial

inclui parte da sociedade e exclui outra, a própria organização tem fronteiras, impondo, desta forma, sua estrutura de interação.

LORANDI (1990:7), define “Interagir, no contexto organizacional, está diretamente ligado às relações que ocorrem entre pessoas tanto no ambiente interno como externo, possibilitando um processo de troca, de intercâmbio, envolvendo aspectos comportamentais.”

O mais alto objetivo das pessoas, provavelmente, é aumentar o bem estar psicológico e material. Numa organização com fim lucrativo, o objetivo predominante será o de obter certo retorno mínimo sobre o investimento empresarial. Desta forma, deve haver um objetivo comum, para que as pessoas que compõe a organização se integrem aos objetivos da mesma.

Com o orçamento empresarial a organização pode analisar e planejar seus objetivos. Assim, a empresa poderá estabelecer metas a serem atingidas, motivando seus funcionários para que estes desempenhem bem seus cargos, formando um objetivo comum.

### 2.1.1 Estrutura Organizacional

A estrutura é formada pela posição e objetivo de cada pessoa dentro da organização. São atribuídos a essas pessoas trabalhos ou tarefas diferentes, contendo normas e regulamentos, formando, desta forma, uma escala de hierarquias na empresa.

A posição hierárquica do indivíduo dentro da organização reproduz as reações deste diante da mesma. E esta posição está diretamente ligada com a estrutura organizacional, assim como, a satisfação do indivíduo no trabalho também está ligada.

As estruturas são destinadas a regulamentar a influência das variações individuais sobre a organização. É através da estrutura que são estabelecidas quais posições têm poder sobre quais outras, estabelecendo quais são os tomadores de decisão..

O fator tecnologia atinge de maneira direta as estruturas organizacionais, envolvendo muito mais do que maquinaria e equipamento. A união entre tecnologia e estrutura estão relacionadas com o sucesso e a eficácia das organizações. Caso esta união não aconteça, a estrutura organizacional pode ser afetada e comprometer o sucesso do empreendimento.

Segundo MAXIMIANO (1986:49), "...a tecnologia...transforma os recursos nas coisas que os homens desejam. A tecnologia inclui, entretanto, não apenas instrumentos, máquinas e outros implementos, mas também os conhecimentos e a habilidade acumulados necessários à utilização de quaisquer instrumentos disponíveis".

Sendo assim, a introdução da tecnologia na fábrica ou no escritório, implicará no desenvolvimento de estruturas paralelas as da organização, compondo a estrutura informal.

A organização formal se caracteriza através das normas e regulamentos que determinam como os indivíduos devem se comportar na organização e quais seus direitos e deveres dentro da mesma. Quanto mais as tarefas executadas por esses indivíduos forem regulamentadas, quanto menor a variação de tolerância permitida, e quanto mais trabalhos rotineiros, maior a formalização desta organização.

Segundo KOONTZ E O'DONNEL apud LORANDI (1990:10) "organização formal passa a existir quando 1) os indivíduos estão habilitados a comunicar-se entre si, 2) estão motivados a agirem e, 3) quando os indivíduos desejam participar de um propósito".

É através das regras e procedimentos que se determina o que ocorre na organização e é através do comportamento dentro da organização que se pode verificar o grau de formalização. Para o gestor este grau é de alta importância para poder compreender o funcionamento da organização, assim como, o comportamento das pessoas que nela trabalham.

O comportamento destas pessoas dentro da organização está relacionado com a formalização e tecnologia em que estas atuam. O efeito deste delineamento, é a organização informal, que nada mais é, que a interação de grupos de pessoas para trocar informações, por prazer, ou por diversão, sem vínculo hierárquico, nem subordinação ou contrato assinado.

Sendo assim, para a estruturação do plano orçamentário, o gestor deve, não só se preocupar com os canais formais da organização, mas, também, com as relações informais da organização, que muitas vezes possuem poder de influência superior aos formais.

## 2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Planejamento é o processo pelo qual o administrador toma decisões antecipadamente, preparando a organização para enfrentar o futuro. E, estratégia são planos



da organização para enfrentar problemas ou programas específicos a curto e longo prazo de acordo com a política por ela fixada.

Planejamento estratégico são planos estabelecidos pela organização para obter resultados envolvendo normalmente longo prazo, onde são estabelecidas normas e políticas que a organização deve seguir.

Segundo ANTHONY & DEARDEN apud LORANDI (1990:14) “Planejamento estratégico é o processo de decidir os objetivos da organização, as mudanças nestes objetivos, os recursos usados para atingir estes objetivos, e as políticas que devem governar a aquisição, uso e disposição destes recursos.”

É através do planejamento estratégico que a organização decide aonde quer chegar e quais são as suas metas. Estas metas, deverão ser as diretrizes que nortearão o processo de controle gerencial, que analisará se o objetivo está sendo alcançado ou identificará a necessidade de alguma mudança na política da organização. A utilização do orçamento empresarial fará com que os gestores tenham mais dados para tomada de decisão, sendo um instrumento de ligação entre o planejamento estratégico e aplicação dessas estratégias nas operações da organização.

O planejamento estratégico é também um instrumento onde a organização pode integrar e coordenar as pessoas que nela trabalham com os seus objetivos. Através do orçamento empresarial os gestores podem promover táticas-operacionais que estejam compatíveis com suas estratégias. Para isso, os gestores devem estipular metas, onde todas as áreas da organização se comprometam a atingi-las. Desta forma, o processo de planejamento será eficaz.

Com o planejamento e controle de objetivos os gestores da organização poderão utilizar estratégias, buscando resultados a curto e a longo prazo. Neste ponto, surgem conflitos entre as metas que a organização pretende atingir.

Conforme BANKS & WHEEWROGHT apud LORANDI (1990:16) “A consecução de metas de longo prazo envolve freqüentemente um comprometimento de recursos que podem exercer impacto negativo sobre os lucros no período considerado, embora estes investimentos possam proporcionar significativos retornos anos mais tarde.”

Este conflito ocorre muitas vezes pela falta de comunicação entre o controle gerencial e o planejamento estratégico.

O orçamento empresarial é um instrumento usado para o controle gerencial e o planejamento estratégico, ele é traçado a partir da política fixada pela organização, podendo delegar autoridade sem perder o controle.

### 2.3 CONTROLE GERENCIAL

Como já foi visto, a organização é formada por grupo de pessoas que unem seus esforços para alcançarem determinados objetivos que sozinhas não conseguiriam. Para verificar se estes objetivos vão ou estão sendo atingidos como esperado pela organização, a mesma deve ter um sistema de controle gerencial onde possa haver um acompanhamento mais detalhado das atividades realizadas, visando garantir que o objetivo planejado seja alcançado, e identificando a necessidade de fazer alteração no próprio objetivo.

Segundo MAXIMIANO (1986:270) “A função de controle é a parte do processo administrativo que tem por finalidade acompanhar e avaliar o comportamento da organização e seus objetivos”.

O sistema de controle gerencial dentro da organização se adapta conforme a atividade de cada área. Pressupõem-se que tanto a estrutura organizacional, quanto o administrador, estejam definidos, para obter maior eficácia no controle.

O processo do controle pode envolver 4 etapas:

- Definir objetivo a ser alcançado;
- Estabelecer uma forma de mensuração padrão, para saber se o resultado real pode ser atingido;
- Comparar o objetivo esperado com o objetivo real (presente);
- Corrigir desvios ou reforçar a atividade, detectando a necessidade de alterar o objetivo.

O processo de controle também envolve a interação entre a organização e as pessoas que nela trabalham, fazendo com que os interesses da organização sejam também dessas pessoas, tanto no ambiente interno, quanto no externo, possibilitando um processo de troca.

TANNENBAUM apud LORANDI (1990:13), diz “Organização implica controle. Uma organização social é uma associação ordenada de interações humanas individuais. O

processo de controle ajuda a restringir os comportamentos idiossincrásicos e mantê-los de acordo com o plano racional da organização.”

Para que uma organização mantenha ordem em relação aos seus objetivos, o controle pode ser um instrumento inevitável. Neste sentido, a organização deve verificar o processo de controle gerencial que melhor se adapte ao seu objetivo, delimitando fronteiras através de metas a serem atingidas.

## 2.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Num ambiente competitivo a preocupação com o controle dos gastos torna-se algo importante para as organizações que pretendem manter-se no mercado. Considerando que a contabilidade está inteiramente ligada ao planejamento e controle de gastos, torna-se essencial sua integração para auxiliar o orçamento empresarial.

O orçamento empresarial não é um instrumento de gestão atual. Ele já vem ganhando mercado desde 1919, nas empresas de grande, médio e pequeno porte. Desde então as organizações vêm aprimorando o orçamento para alcançar objetivos, independente do seu ramo de atividade.

Nas empresas brasileiras, o orçamento empresarial como um instrumento de gestão, foi primeiro implantado nas empresas públicas e é através da Lei número 4.320/64, que a administração pública tem um marco importante. Em seguida, as empresas privadas começaram a utilizá-lo, sendo nos anos 70 a década de grande evolução, quando houve a conscientização das organizações quanto a sua necessidade e importância.

Segundo ANTHONY (1975:293) “Todas as administrações fazem planos. Não se pode conceber um organização de qualquer tipo cujos líderes não pensem sobre quais deveriam ser os objetivos da organização e sobre o melhor modo de atingi-los. Um grupo de pessoas que não operam de acordo com alguma espécie de plano é meramente um multidão incoerente, sem orientação, e não uma organização.”

Com a evolução da tecnologia e a concorrência entre as organizações, os gestores começaram a se conscientizar da necessidade do orçamento empresarial, para melhor planejar e controlar seus objetivos, e, com isso, poderem tomar decisões antecipadamente com mais segurança e informações. Tornando-se um instrumento de gestão importante para decisões a curto e longo prazo.

O orçamento decorre de estratégias da empresa no que diz respeito aos valores planejados, havendo uma integração de dados de receitas, despesas e ativos, através de comparativos de certas datas ou intervalos futuros de tempo.

WELSCH apud LORANDI (1990:19), conceitua orçamento como sendo “O orçamento é um instrumento de que se valem as empresas para a definição quantitativa dos objetivos e do detalhamento dos fatores necessários para atingi-los.”

O orçamento empresarial é um instrumento de controle gerencial, onde são traçados os objetivos da organização, sendo um recurso que o administrador pode ter em mãos para tomada de decisão.

O orçamento propicia a relação entre os departamentos e entre os mesmos e a organização como um todo. Sendo uma ponte para os objetivos da organização para cada departamento, havendo um plano de trabalho e controle deste plano, através da inter-relação dos departamentos da organização.

#### 2.4.1 Peças Orçamentárias

##### 2.4.1.1 Orçamento de Vendas

O orçamento de vendas constitui uma projeção das vendas futuras da entidade para o próximo ano, mês a mês.

O plano de vendas é o alicerce do planejamento da entidade, pois, praticamente todos os outros planejamentos, como por exemplo: investimento adicionais do ativo imobilizado, o volume de despesas, a necessidade de mão-de-obra, etc., baseiam-se nas estimativas de vendas.

Segundo SANVICENTE & SANTOS (1983:43)

Sua função principal é a determinação do nível de atividades futuras da empresa. Todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas, ou seja, tende-se determinado o que será vendido, em que quantidade e quando, e conta-se com as informações principais para a determinação dos recursos necessários para o atendimento dessas vendas em quantidade, qualidade e por período de tempo.

Desta forma, os objetivos a serem atingidos no orçamento de vendas devem ser estipulados com precisão em relação a realidade da empresa no mercado. Para alcançar estes

objetivos, o orçamento de vendas deve ser o resultado da troca de informação entre a alta administração, os gerentes de vendas e marketing e dados relativos a capacidade produtiva, pois, não se deve estimar níveis de vendas que a organização não possa alcançar.

A previsão do orçamento de vendas dependem do ramo de atividade da empresa, o mercado que ela abrange, a sua instabilidade econômica, entre outras variáveis da empresa que poderão ser analisadas. Sendo assim, a organização deverá prevenir seu orçamento, para que ele atenda os requisitos fundamentais para a estipulação destas variáveis. A forma de avaliação e mensuração deve considerar tanto o aspecto quantitativo quanto qualitativo, para que haja uma melhor interligação e adequação possível de acordo com a realidade da organização.

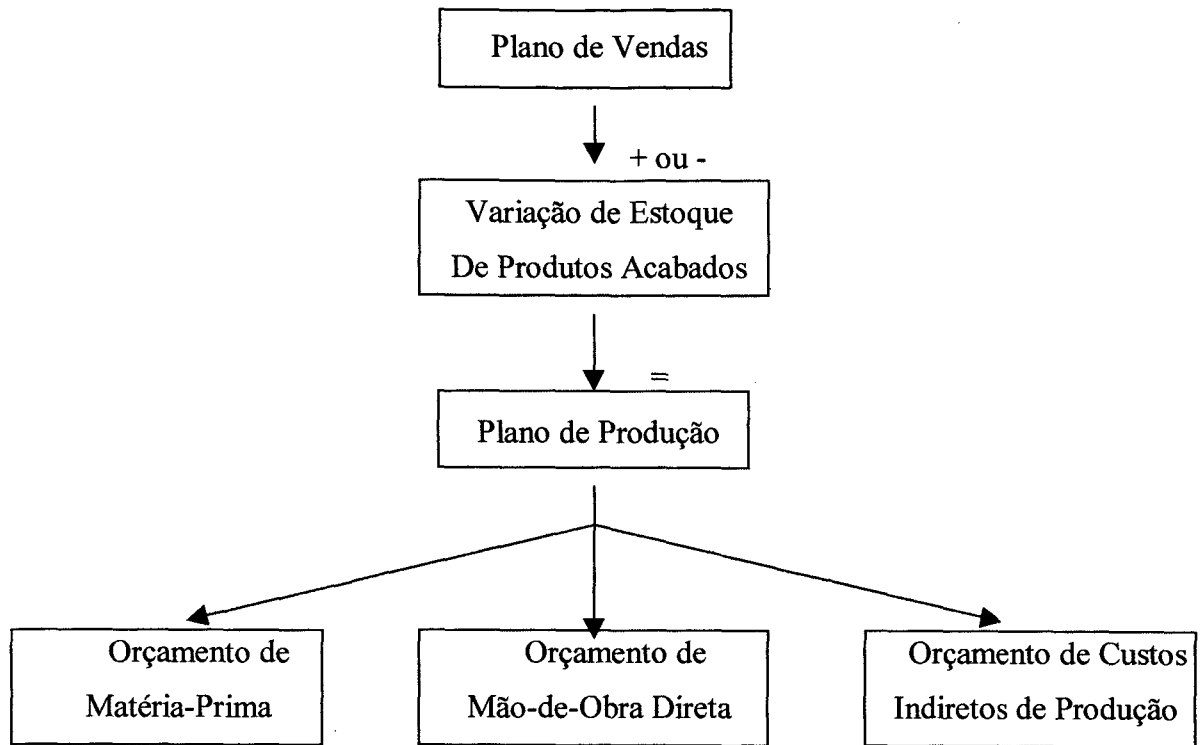
#### 2.4.1.2 Orçamento de Produção

Depois de elaborado o orçamento das vendas e das receitas, é preciso estimar o quanto de gasto irá ter a organização para obter a receita correspondente. O orçamento de produção, para as empresas industriais, é o principal instrumento para chegar a essas despesas.

O planejamento, a programação e a execução da produção durante o próximo período, devem ser estabelecidos pelo departamento de produção. Esse departamento tem experiência no que diz respeito a capacidade da fábrica e do pessoal de produção, da disponibilidade de matéria prima e do andamento da produção.

O orçamento de produção é composto de várias peças que são fundamentais para a elaboração da previsão. Segundo Welsh o planejamento de produção pode ser estruturado da conforme a figura 1.

FIGURA 1: Planejamento de Produção:



FONTE: WELSCH, A Glenn. Orçamento Empresarial. 1983:128.

a) Orçamento de Matéria-Prima:

Esta peça orçamentária determina a quantidade de matéria-prima necessária para a produção desejada, para que a empresa não pare de produzir por falta de insumos.

Para que haja uma consonância dos objetivos de operacionalização do processo produtivo para cumprir as metas estabelecidas pela alta administração, o orçamento de compras deverá indicar as quantidades a serem adquiridas, quanto ao custo de cada matéria-prima e as datas de entrega das mesmas.

b) Orçamento de Mão-de-Obra Direta:

Este orçamento significa estimar a quantidade de mão-de-obra necessária para atingir a produção desejada em termos de horas, levando em consideração a qualificação técnicas dos funcionários.

O orçamento de mão-de-obra dará subsídio para o departamento de pessoal, que poderá estabelecer as políticas salariais, através de parâmetros das taxas horárias que precisarão ser utilizadas no orçamento.

c) Orçamento de Custos Indiretos de Produção:

Os custos indiretos de produção são os gastos de fabricação que não se classificam como matéria-prima e mão-de-obra direta. Estes gastos estão diretamente relacionados com o nível de produção. Normalmente são identificados como:

- mão-de-obra indireta;
- materiais indiretos;
- aluguéis;
- energia elétrica, água, etc.

O planejamento de produção deve estar de acordo com a realidade da empresa, interligando todas as peças que fazem parte de sua estrutura, possibilitando a mensuração dos recursos para atender a produção e poder chegar a receita esperada.

#### 2.4.1.3 Orçamento das Despesas Administrativas

As despesas administrativas são todas as despesas necessárias para a operacionalização das atividades dentro da empresa, todas as áreas da empresa contam com os serviços administrativos.

Para a elaboração do orçamento das despesas administrativas, deverão ser considerados aspectos quantitativos e qualitativos.

Em relação aos aspectos quantitativos, devem ser analisados os gastos de atividades de cada centro de responsabilidade, demonstrando a descrição de seus objetivos, e, exposição de atividades que possam ser restringidas ou ampliadas no caso de redução ou acréscimo dos objetivos e das metas da empresa.

Os aspectos qualitativos tem relação com o dia-a-dia dos serviços, pois, é através da qualificação dos serviços que poderão ser estabelecidas e cumpridas as metas da empresa.

#### 2.4.1.4 Orçamento de Capital

Como as despesas de capital normalmente envolvem grandes quantias de investimento em imobilizado, as decisões relacionadas a este investimento sugere a necessidade de planejamento cuidadosamente analisado pela alta cúpula. A decisão inadequada dos administradores em relação da aquisição e ampliação de imobilizado, geralmente é irreversível antes de afetar seriamente a posição financeira da organização.

A administração da organização deve elaborar um orçamento formal de investimento em imobilizado planejando, coordenando e controlando de forma adequada as despesas de capital, para evitar surpresas futuras.

#### 2.4.1.5 Orçamento de Caixa

É o conjunto de ingressos e desembolsos em termos de numerários ao longo de um determinado período, sendo a demonstração dinâmica da situação financeira da empresa.

O orçamento de caixa tem por objetivo analisar a conveniência de serem comprometidos os recursos para a operacionalização da estrutura produtiva, e acompanhamento das negociações comerciais.

O planejamento de caixa tem que estar adequado em relação as saídas e entradas, para que não opere com saldo ocioso e sejam aproveitadas as oportunidades rentáveis.

#### 2.4.1.6 Demonstração de Resultado de Exercício Projetado

Depois de projetada todas as peças orçamentárias, torna-se fundamental para o sistema a projeção da demonstração de resultado de exercício.

É através da demonstração de resultado de exercício projetado que a empresa saberá a sua futura situação econômica e a sua capacidade de gerar lucro, podendo utilizar esta capacidade para simular decisões. Estas simulações são uns dos pontos positivos do planejamento, pois, pode-se fazer vários testes de tomadas de decisão, optando pela melhor.



#### 2.4.1.7 Balanço Projetado

A elaboração do balanço patrimonial projetado, reúne todos os elementos patrimoniais que vão fazer parte do processo operacional da empresa, e informa a sua capacidade financeira para o próximo período.

As vantagens de se projetar o balanço patrimonial, são semelhantes as da demonstração de resultado de exercício projetado, pois demonstra a melhor adequação das peças operacionais.

#### 2.4.2 Processo de Implantação, Operação e Controle

A implantação do sistema orçamentário requer que a organização siga alguns princípios que devem ser considerados no processo, para, com isso, aproveitar de forma adequada as vantagens e superar as limitações que o orçamento empresarial pode provocar. De acordo com autores da área, os seguintes princípios devem ser considerados:

1º - É de suma importância que a alta cúpula da organização esteja apoiando a elaboração do sistema orçamentário e sua implantação. A participação da alta administração no sistema orçamentário é necessária para que haja motivação dos responsáveis pelo orçamento. Os gestores têm que ter consciência das vantagens e implicações que o sistema oferecerá à organização. Segundo SANVICENTE & SANTOS (1993: 23) “Este apoio é fundamental para que o orçamento não seja cada vez mais apenas um exercício conduzido pelo gerente de orçamentos, mas, ao contrário, envolva todos os indivíduos com responsabilidades administrativas, de tal sorte que eles vejam no orçamento um instrumento de racionalização de suas tarefas.”

2º - É importante também para a implantação do sistema orçamentário, que os gerentes de departamentos e/ou linha participem das definições dos objetivos e do processo de planejamento, a fim de atingirem metas pré-estabelecidas. Esta participação, deve ocorrer, devido a importância de serem feitas previsões coerentes e consistentes para a elaboração do orçamento, e também, para o orçamento não funcionar de forma imposta de cima para baixo na estrutura organizacional. Segundo SANVICENTE & SANTOS (1993: 26)

A participação dos indivíduos afetados no processo de elaboração do orçamento visa diminuir o impacto negativo de imposições arbitrárias, de cima para baixo, bem como aumentar o interesse e o envolvimento

de cada administrador na condução das atividades de cuja supervisão está encarregado.

A participação dos gerentes de departamento e/ou linha na elaboração do orçamento, gera um intercâmbio de informações, onde há uma interação destes gerentes e do orçamento empresarial, possibilitando que os gerentes se comprometam e acreditem no sistema orçamentário.

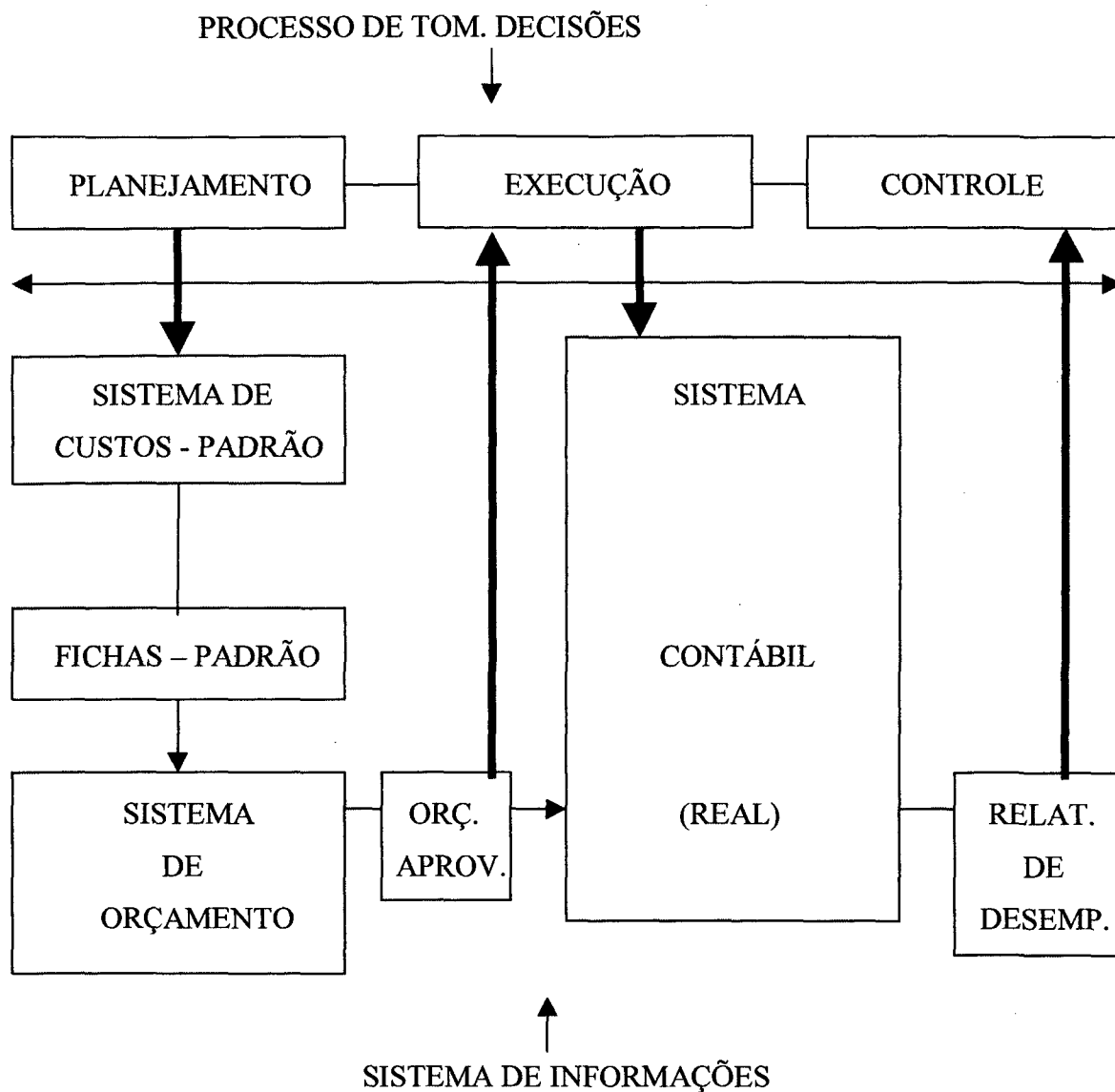
O sistema orçamentário oferece informações a respeito da execução dos planos, permitindo uma comparação do que foi planejado e do que foi realizado. Para que o sistema se desenvolva adequadamente na organização, é fundamental que haja um intercâmbio entre o sistema orçamentário e o sistema contábil.

O objetivo do orçamento é o controle dos custos da organização através das pessoas que nela trabalham, usando técnicas contábeis.

O procedimento orçamentário pode ser desenvolvido em três etapas: a primeira é a previsão, que é o estudo prévio da decisão; a segunda etapa é a execução; e, a terceira etapa é o controle, onde é apresentado as diferenças entre o que foi previsto e o que foi realizado no orçamento.

Segundo WELSCH apud NAKAGAWA, o sistema integrado de informações tem a estrutura conforme a figura 2.

FIGURA 2: Sistema Integrado de Informações:



FONTE: WELSCH apud NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria. 1993:14.

O controle orçamentário pode aplicar alguns problemas técnicos, como por exemplo:

- a) Determinação das diferenças

$$\text{realização} - \text{previsão} = \text{+ou- diferença}$$

b) A seleção das diferenças percentuais

$$\text{diferença \%} = (+\text{ou- diferença} \times 100) / \text{previsão}$$

c) Análise das diferenças

A seleção das diferenças percentuais vão variar de uma organização para outra, pois, enquanto para uma organização 10% é um número insignificante, para outra pode ser muito significativo.

O gerente do orçamento ou “*controller*” deve analisar as causas dessas diferenças, verificando se houve algum problema na dotação orçamentária ou pedir explicação para o responsável do departamento onde ocorreu as diferenças relevantes.

O departamento de orçamento ao estabelecer a facilidade ou dificuldade no orçamento que servirão de metas para os gerentes dos departamentos, deve apresentar metas compatíveis com o que pode ser cumprido por estes setores.

### 3 ABORDAGEM PRÁTICA

#### 3.1 DESCRIÇÃO DO CASO

O caso a ser estudado é de uma entidade educacional de ensino fundamental e médio, situado na grande Florianópolis. A entidade tem aproximadamente 3000 alunos e 300 funcionários.

A empresa possui setor de contabilidade e sempre teve o objetivo de formular ou estruturar um orçamento mas não tinha um funcionário específico para este fim.

No ano de 1998, a empresa contratou auditoria externa e consultoria em função da necessidade de uma reestruturação e reorganização de seu sistema contábil para melhor aplicar seus recursos devido o alto grau de investimento dentro da entidade.

No final do ano de 1998, a empresa comprou um novo sistema contábil, pois, o sistema que era usado anteriormente não oferecia recursos gerenciais suficientes. Um dos recursos oferecidos nesse novo sistema era o orçamentário, onde poderiam ser feitas dotações orçamentárias e migrar saldos das receitas e despesas realizadas diretamente da contabilidade.

Com isso, em 1999 a entidade resolveu desenvolver o sistema orçamentário, contratando alguém específico para trabalhar com esse sistema, no caso a autora da monografia, e, um consultor para orientá-la.

#### 3.2 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

O orçamento nesta empresa começou a ser implantado em 1999.

O processo de implantação teve a participação de um consultor com experiência em implantação, a pessoa que seria responsável pelo orçamento, o contador e o diretor administrativo-financeiro.

Foi iniciativa do diretor administrativo-financeiro a implantação do orçamento, devido o alto nível de investimento dentro da entidade.

A política adotada pelo diretor administrativo-financeiro é a de conscientizar os funcionários de forma gradativa devido a cultura já existente na empresa. Até o próximo período espera-se a integração de todos na definição das metas do orçamento.

Inicialmente foi elaborado um plano de contas específico para o sistema orçamentário desta entidade, como apresentado a seguir:

- Receitas
  - Receitas Operacionais;
  - Receitas Diversas;
- Despesas
  - Despesas Gerenciáveis;  
Materiais;  
Serviços de Terceiros;  
Outras Despesas;
  - Despesas Não Gerenciáveis  
Pessoal;  
Serviços de Terceiros;  
Outras Despesas;
  - Projetos e Dispendios Especificos  
Promoções e Eventos;  
Treinamento e Desenvolvimento;  
Melhoria das Edificações;  
Aquisição e Ampliação de Imobilizado.

As contas analíticas têm várias outras contas de origem da contabilidade, que podem ser analisadas no relatório de conta origem, como por exemplo: a conta “Materiais”, no plano de contas orçamentário, tem como conta origem na contabilidade:

- materiais de expediente;

- materiais de informática;
- materiais didáticos;
- materiais de limpeza;
- materiais de segurança; etc.

Sendo assim, foi feito um estudo em cada conta contábil para verificar qual seria seu destino nas contas orçamentárias para, dessa forma, saber quais contas contábeis fazem parte de cada conta orçamentária, possibilitando o confronto entre o orçado e o executado à medida que os fatos vão acontecendo.

Atualmente, o processo orçamentário está se adaptando a esta entidade através de estudos sobre o assunto, e conscientizando os funcionários em relação ao orçamento para que, no próximo período, haja integração dos mesmos neste processo.

### 3.3 PROCESSO DE ELABORAÇÃO

O orçamento nesta entidade foi elaborado a partir do planejamento feito em relação às suas receitas operacionais esperadas para o próximo período. Este estudo teve a participação do diretor acadêmico, pois o mesmo tem mais experiência em relação ao número de matrículas por ano, possibilitando a viabilidade de atingir o número de matrícula esperado.

Em relação aos dispêndios com despesas, foi feito uma projeção em relação aos dispêndios ocorridos no período anterior, em cada centro de custo da entidade.

A empresa é dividida em 5 áreas de responsabilidade. Dentro destas áreas de responsabilidade estão os centros de custo, que são em número de aproximadamente 70.

Para fazer o planejamento das despesas gerenciáveis e dos projetos e dispêndios específicos, foi usado um relatório do sistema contábil, identificado como balancete de conta versus centro de custos. Neste relatório, pode ser analisado quais as contas de despesas foram lançadas em cada centro de custo, sendo possível desta forma saber quanto e qual tipo de despesa teve cada centro de custo, bem como em qual conta orçamentária se inclui esta conta de despesa.

Para fazer o planejamento das despesas não gerenciáveis foi usado o mesmo relatório para analisar as despesas de serviços de terceiros e outras despesas. As despesas com pessoal foram projetadas a partir da folha de pagamento mais recente, aplicando em cima do valor apurado os encargos sociais e os aumentos que poderão ocorrer no ano seguinte.

As receitas diversas têm como conta origem as receitas: multas de biblioteca, aluguéis de salas, aplicações, etc. O planejamento em relação a estas receitas foi feito basicamente através de projeções das aplicações. As outras contas de origem apresentam valores irrelevantes, sendo dispendioso a análise de cada conta.

Houve a participação do diretor acadêmico no planejamento das receitas, bem como do diretor administrativo-financeiro na elaboração do planejamento de despesas e das receitas diversas. O diretor administrativo-financeiro analisou os estudos estatísticos feitos em relação as despesas, alterando as que poderiam aumentar ou diminuir no próximo período. Desta forma, foi estipulado as previsões das receitas e despesas para os 12 meses do próximo ano.

Não é elaborado balanço projetado, mas, pretende-se nos próximos períodos fazer com que este demonstrativo faça parte do sistema.

A partir da projeção do orçamento, e, feitos os devidos ajustes através do auxílio dos diretores, são lançadas as dotações no sistema orçamentário.

### 3.4 FORMA DE OPERAÇÃO

A operacionalização deste orçamento é feita da seguinte forma:

- faz-se o lançamento das dotações orçamentárias trimestralmente;
- faz-se a migração de saldos da contabilidade para o orçamento todos os meses após o fechamento da contabilidade, que no caso é até o quinto dia útil do mês subsequente, confrontando-se o realizado com o orçado;
- analisa-se as variações relevantes ocorridas;
- faz-se a revisão do orçamento trimestralmente, corrigindo possíveis variações que possam ocorrer, atualizando os valores orçados;
- faz-se relatórios da execução orçamentária mensalmente, demonstrando as devidas análises das variações ocorridas;
- realiza-se reuniões com o diretor administrativo-financeiro, para discussão das variações.



### 3.5 ANÁLISE DAS VARIAÇÕES

Na entidade é feito o acompanhamento do previsto com o realizado mensalmente através de relatórios padronizados. Após a migração dos saldos contábeis para o sistema orçamentário, é feita análise das variações relevantes, considerando tanto as positivas quanto as negativas. Em relação a estas variações, o percentual que indica a necessidade de análise será somente aquele que for superior a 10%. Está sendo feito um estudo em relação a esta taxa, analisando a possibilidade de indicar uma taxa específica para cada conta de acordo com a sua relevância.

O controle é feito da seguinte forma: através do relatório “orçamentário de conta” (sistema orçamentário), verifica-se a confrontação do orçado e realizado com as devidas variações das receitas e despesas, verificando quais contas orçamentárias necessitam de análise. Supondo-se que a conta de materiais apresente a seguinte variação:

- Despesas Gerenciáveis
  - Materiais
 

Orçado	R\$ 5.000,00
Realizado	R\$ 7.500,00
Variação R\$	R\$ 2.500,00
Variação %	50%

Para verificar a causa desta variação, é feita uma análise através do “relatório de conta origem”. Este relatório vai apresentar quais contas contábeis foram migradas para a conta específica do orçamento. A partir deste relatório, pode-se verificar quais contas tiveram gastos altos. Continuando o exemplo:

#### Balancete de Conta Origem

- Materiais	R\$ 7.500,00
Materiais de expediente	R\$ 900,00
Materiais de informática	R\$ 1.500,00
Materiais didáticos	R\$ 200,00
Materiais de limpeza	R\$ 800,00
Outras contas	R\$ 4.100,00

Analisando as contas e fazendo uma comparação do que é normalmente gasto por mês, pode-se verificar qual ou quais contas foram mais dispendiosas.

Supondo que normalmente não se gasta em materiais de informática mais que R\$ 900,00 por mês, considerando a sazonalidade desta conta, apura-se o razão da mesma através do sistema contábil, assim, pode-se analisar os lançamentos ocorridos e detectar se houve alguma compra de alto valor.

Após esta análise, pode-se ainda verificar se houve erro na dotação orçamentária ou alguma compra não prevista pelo departamento responsável. Desta forma, é feita análise de todas as contas do orçamento, apurando a causa das variações que necessitem de análise.

A responsabilidade pela análise das variações cabe à área orçamentária, que elabora mensalmente relatórios demonstrando estas variações e encaminhando-os para o diretor administrativo-financeiro.

### 3.6 RELATÓRIOS EMITIDOS

A entidade possui relatórios que demonstram os planos para os 12 meses do próximo ano. A preparação destes planos para o período seguinte leva em média 5 meses.

Os relatórios que formalizam o sistema orçamentário são os seguintes:

- Orçamento das receitas;
- Orçamento das despesas gerenciáveis;
- Orçamento das despesas não gerenciáveis;
- Orçamento dos projetos e dispêndios específicos;

O sistema orçamentário emite os seguintes relatórios - que auxiliam nas verificações da execução dos relatórios de análise das variações orçamentária:

- Orçamentário de conta;
- Orçamentário de conta e centro de custo;
- Orçamentário de conta versus centro de custo;
- Orçamentário de centro de custo;

A princípio estes relatórios não estão sendo divulgados a todas as áreas da entidade, ficando restrito ao corpo diretivo e ao setor orçamentário.

### 3.7 ANÁLISE DO CASO ESTUDADO

Considerando um embasamento teórico relacionado com a situação prática apresentada, pode-se verificar o seguinte:

1º - O processo de implantação do sistema orçamentário é um fator importantíssimo para que o orçamento funcione. O apoio da alta cúpula é fundamental no processo de implantação e elaboração do sistema orçamentário para que haja a participação de todos os colaboradores da organização no processo, no sentido de que este sistema não seja somente uma tarefa isolada do executivo orçamentário.

A existência do orçamento faz com que os gerentes de cada área da organização criem o hábito de fazerem um exame prévio dos seus objetivos, havendo uma integração entre a organização e seus colaboradores.

Neste sentido, a entidade estudada está tendo o apoio da alta administração para a implantação do sistema orçamentário. O que, pretende-se, nos próximos períodos é que haja a participação de todos no processo de elaboração do orçamento, motivando os gerentes de cada área para que os mesmos quantifiquem e datem suas metas, para que as mesmas não sejam imprecisas.

2º - Através da análise das variações da execução orçamentária os gestores poderão identificar a eficiência e ineficiência de cada área, podendo acompanhar o progresso de seus objetivos.

Sendo assim, ao analisar as variações ocorridas na execução orçamentária, necessita-se de atenção na utilização das informações obtidas.

As informações obtidas através das variações do orçamento empresarial é ponto importante para a credibilidade do sistema, pois, é através destas informações que haverá cobranças em relação ao desempenho das atividades de cada setor.

No caso da entidade analisada, como foi feito uma estatística com base nas informações do período anterior, a cobrança em relação as variações obtidas através da execução orçamentária não estão sendo tão rigorosas.

Após o setor orçamentário analisar as variações e elaborar o relatório final, o mesmo é entregue ao diretor administrativo-financeiro que analisará e tomará as providências cabíveis.

3º - Os relatórios orçamentários são instrumentos utilizados pelo setor de orçamento para elaborar e divulgar os planos orçamentários da organização.

É através dos relatórios que há uma comunicação dos objetivos pretendidos pela organização. Fazendo com que haja uma integração entre as metas de cada departamento e os objetivos alcançados.

A entidade analisada possui relatórios que demonstram a previsão para o próximo período. Além de ter relatórios que auxiliam nas análises da execução orçamentária. Mas, a princípio, estes relatórios não estão sendo divulgados a todas as áreas da entidade, ficando restrito ao corpo diretivo e ao setor de orçamento.

Como, pretende-se nos próximos períodos, haver a participação de todos na elaboração do orçamento, neste momento, estes relatórios serão divulgados a todos os departamentos.

## BIBLIOGRAFIA

- ANSOFF, H. Igor. **Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.
- ANTHONY, Robert. N. **Contabilidade Gerencial – Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1975.
- FERRARI, Afonso Trujillo. **Metodologia da Ciência**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- GIL, Antônio C. **Projeto de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1993.
- HALL, Richard H. **Organização Estrutura e Processos**. Trad. Wilma Ribeiro. 3ª ed. Rio de Janeiro: PHB, 1984.
- KOONTZ, Harold & O'DONNELL, Cyril. **Princípios da Administração – Uma Análise das Funções Administrativas**. 11ª ed. Trad. Paulo C. Goldschmidt e Fernanda G. Carmona. São Paulo: Livraria Pioneira, 1978.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- LORANDI, Joisse A. **O Orçamento Empresarial no Setor Metalúrgico de Caxias do Sul Estudo de Caso**. Dissertação de Mestrado Desenvolvida na FGV. 1990.
- MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à Administração**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- MEYER, Jean. **Gerência Financeira – Controle Orçamentário**. Trad. Cláudio José F. de Azevedo. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico S.A, 1972.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria – Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- PERROW, Charles. **Análise Organizacional: Um Enfoque Sociológico**. Trad. Sônia F. Schwartz. São Paulo: Atlas, 1976.
- SANVICENTE, Antônio Zoratto & SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de Empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- SOBANSKI, Jaert. J. **Prática de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.

TANNENBAUM, Arnold S. **Psicologia social da Organização do Trabalho**. Trad. Sônia F. Schwartz. São Paulo: Atlas, 1973.

VATTER, Wilian J. **Introdução ao Orçamento Empresarial**. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974.

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