

ORÇAMENTO EMPRESARIAL E CONTABILIDADE GERENCIAL

Luiz Carlos Zuch¹

Resumo: O presente artigo foi escrito com o objetivo de apresentar um estudo no que diz respeito ao Orçamento Empresarial como ferramenta de apoio a operacionalização da Contabilidade Gerencial. O estudo foi efetuado a partir de uma pesquisa de campo de natureza exploratória junto a médias e grandes empresas estabelecidas na Cidade de Cascavel, Estado do Paraná. Partindo de uma revisão na literatura disponível a respeito, apresenta-se o Conceito de Contabilidade Gerencial como instrumento para tomada de decisões. Posteriormente, apresentam-se conceitos a respeito de Orçamento, bem como a utilização do mesmo como instrumento de planejamento e controle das atividades empresariais, princípios Orçamentários e justificativas para a utilização do Orçamento. Em um último momento, o artigo apresenta a análise das respostas apresentadas, de forma que foi possível constatar que o Orçamento é uma ferramenta importante como apoio e operacionalização da Contabilidade Gerencial.

Palavras-chaves: Planejamento; Controle; Orçamento; Contabilidade Gerencial.

Abstract: This article was written with the objective of presenting a study regarding the Budget Business as a tool to support the operation of Accounting Management. The study was conducted from a research exploratory in medium and large enterprises located in Cascavel, Paraná. From a review of the available literature on the subject, is the concept of Accounting Management as a tool for decision make. Later, sets out concepts about budget and be used as a tool for planning and control of business activities, principles and justifications for the use of the Budget. In a last moment, the article presents the analysis of responses submitted, is possible to see that the Budget is an important tool to support and operationalization of Accounting Management.

Keywords: Planning; Control; Budget, Accounting Management.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIOESTE, Campus Cascavel. Endereço: Rua Odilon C. Barbosa, 59 – Cancelli. Cascavel – PR. Telefone: (45)3223-6606. E-mail: lczech@yahoo.com.br

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Nos últimos anos é possível observar significativas modificações nas atividades empresariais. A concorrência cada vez mais acirrada, bem como o aumento da competitividade. Isso ocorreu de uma maneira geral, não apenas em alguns segmentos econômicos. Os preços se tornaram pontos importantes, mas não apenas este fator econômico; também a qualidade produtiva, relação custo-benefício, enfim, são inúmeros os fatores que devem ser atendidos para satisfazer a demanda existente. A necessidade de apresentar competitividade nos preços, por exemplo, evidenciou a importância do planejamento e controle dos custos empresariais. A qualidade e a relação custo-benefício evidenciaram a importância do planejamento e controle da própria produção; bem como a verificação da viabilidade dos produtos em termos de demanda.

1.2. Definição do problema

Planejamento e controle, que são aspectos fundamentais para a gestão empresarial, apresentam importância evidenciada diante desse contexto. O orçamento é uma ferramenta de planejamento e controle busca atender tanto ao quesito de tornar oportuna a informação, como apresentar informações consistentes; quando bem trabalhado e implantado nas organizações. A Contabilidade Gerencial busca atender aos gestores no que diz respeito a informações financeiras e econômicas para a adequada tomada de decisões. Este trabalho busca verificar se o Orçamento Empresarial pode ser utilizado como ferramenta de apoio e operacionalização da Contabilidade Gerencial.

1.3. Metodologia

A pesquisa foi definida como sendo uma pesquisa de campo de natureza exploratória. O presente estudo foi apresentado inicialmente através de um levantamento bibliográfico. Posteriormente, foram enviados questionários em todas as médias e grandes empresas estabelecidas na cidade de Cascavel, Estado do Paraná. Na fase posterior da pesquisa, “procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados” (GIL 1991, p. 46).

1.4. Limitações da pesquisa

O presente estudo limitou-se a verificar o universo de médias e grandes empresas estabelecidas no município de Cascavel, Estado do Paraná, que estão em funcionamento no exercício de 2007. Os seus resultados estão limitados às empresas pesquisadas, não podendo ser objeto de generalizações. A pesquisa apresenta-se limitada às empresas que responderem ao questionário, não podendo constituir objeto de generalizações para outras empresas que não constituem o presente estudo.

2. ORÇAMENTO E CONTABILIDADE GERENCIAL

2.1. Contabilidade financeira e contabilidade gerencial

A Contabilidade pode ser estudada e praticada considerando duas grandes abordagens: a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, para as quais Iudícibus e Marion (2002) apresentam as seguintes definições:

Contabilidade Financeira: é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória conforme a legislação comercial.

(...)

Contabilidade Gerencial: voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões.

2.2. Orçamento empresarial

“O orçamento é a exposição da receita e da despesa esperadas, sob certas condições antecipadas de operação” (LAWRENCE, 1977, p. 429). O mesmo autor afirma que o orçamento tanto pode ser incorporado ao sistema de contabilidade, como pode constituir um controle estatístico distinto. O orçamento empresarial não é obrigatório pela legislação federal (com exceção das entidades públicas, entretanto nestas não existe a obrigatoriedade de que o orçamento seja integrado a Contabilidade Gerencial). Além do mais, no âmbito contábil, a mensuração do mesmo pode se dar no campo da Contabilidade Gerencial.

2.3. Orçamento como instrumento de planejamento e controle gerencial

Welsch (1992) afirma que o orçamento insere-se em um contexto bastante amplo na atividade empresarial. Tanto no que diz respeito à amplitude de tempo, visto que existem orçamentos anuais ou plurianuais; como no que diz respeito à amplitude de áreas da empresa, uma vez que o orçamento pode abranger toda a empresa e ainda apresentar-se integrado à contabilidade gerencial.

Welsch (1992) preocupa-se não apenas com o orçamento como sendo apenas uma previsão financeira. Para o autor, o conceito de orçamento está diretamente ligado ao conceito de planejamento e controle de resultados.

2.4 Princípios orçamentários

Welsch (1992) destaca que alguns princípios orçamentários devem ser seguidos no sentido de se obter resultados com a aplicação dos orçamentos como instrumento de planejamento e controle. Os instrumentos mais importantes destacados pelo autor consistem nos seguintes:

Envolvimento administrativo: é importante por parte da alta administração o real envolvimento com o programa de planejamento e controle orçamentários.

Adaptação organizacional: o sistema orçamentário, para que surta os efeitos gerenciais necessários, deve apresentar-se de acordo com a estrutura organizacional existente.

Contabilidade por áreas de responsabilidade: significa a integração entre o sistema de contabilidade e também a estrutura organizacional, de forma a tornar melhores os bons resultados do planejamento e controle orçamentários.

Orientação para objetivos: significa que a administração deve apresentar em suas ações os princípios da administração por objetivos. Estabelecer padrões para que o resultado real possa ser comparado com o padrão, medindo assim a eficiência do controle.

Comunicação integral: significa a adequada utilização de diversos canais de comunicação entre as diferentes pessoas envolvidas no processo orçamentário, de tal forma que as mensagens transmitidas se estabeleçam de forma clara e objetiva.

Expectativas realistas: que o planejamento não seja mensurado em parâmetros excessivamente otimistas ou excessivamente pessimistas. É importante para a organização que as expectativas devem apresentar-se em dimensões temporais específicas e a um ambiente interno e externo identificados de maneira adequada no decorrer do planejamento.

Oportunidade: na organização deve existir um calendário e cronograma para as principais atividades de planejamento e controle orçamentários. O cronograma traz como resultado o fato de que o mesmo, conjugado com o comprometimento administrativo, minimizará a tendência de adiar as ações de planejamento para períodos posteriores.

Aplicação flexível: o orçamento como instrumento de planejamento e controle deve apresentar aplicação flexível, ou seja, deve adaptar-se as condições empresariais existentes. Facilitar e proporcionar melhor liberdade para as atividades empresariais.

Reconhecimento do esforço individual e do grupo: é importante que a administração empresarial reconheça estes dois esforços. Mais do que isto, o sistema de avaliação de desempenho deve apresentar-se justo, compreensível e preciso.

Acompanhamento orçamentário: este acompanhamento deve ser analisado sob os seguintes objetivos: caso o desempenho seja inferior, proporcionar imediatamente ações corretivas construtivas para que o mesmo deixe de acontecer; no caso de desempenho favorável, reconhecer e permitir a transferência de conhecimentos para áreas semelhantes, no sentido de apresentar semelhantes resultados; também criar condições para que se possa melhorar o planejamento e controle futuro.

2.5 Processo orçamentário de longo prazo

Para Welsch (1992), a administração poderá utilizar-se de planos orçamentários superiores ao período de um ano, e integrá-los ao orçamento anual. Desta forma, a utilização do orçamento como instrumento de planejamento torna-se enriquecida. Um dos principais instrumentos orçamentários de longo prazo constitui o Orçamento de Capital.

2.6 Processo orçamentário de curto prazo

Para Padoveze (1997), o processo orçamentário envolve toda a gestão empresarial. Os diferentes setores da empresa, para que o trabalho surta o resultado almejado, devem trabalhar de maneira orgânica no sentido de atender aos planos propostos pela empresa como um todo. Welsch (1992) afirma que no processo orçamentário podem ocorrer ajustes periódicos. O mesmo autor menciona a utilização de planejamentos e comparações trimestrais ou mesmo mensais. Tal fato justifica-se pelo fato de que a organização pode atuar em ambientes cujas características requeiram a utilização destas técnicas. A utilização de orçamentos flexíveis, que será apresentada adiante, pode utilizar-se destas técnicas para tornar o orçamento adequado a organização.

Em termos de sistema orçamentário, Padoveze (2000) apresenta o sistema orçamentário subdividido e integrado da seguinte forma:

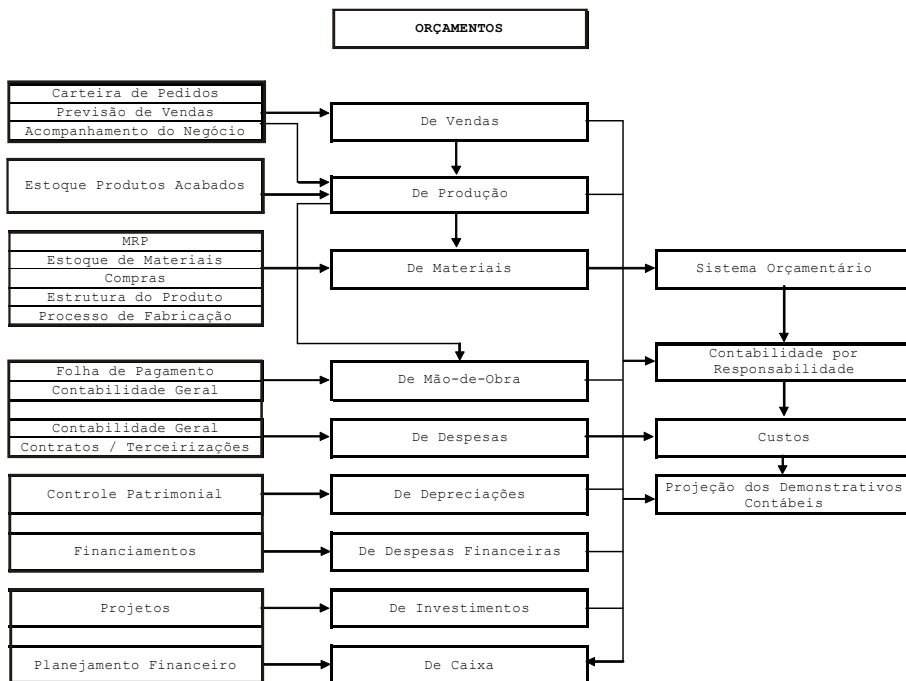


Figura 1- Integração do subsistema de orçamento e outros subsistemas
 Fonte: (PADOVEZE, 2000, p. 241).

2.7 Filosofias orçamentárias.

Segundo Schubert (1987) existe algumas maneiras diferentes de se encarar a forma e as razões de elaborar o orçamento. As principais filosofias orçamentárias correspondem às seguintes:

- Orçamento Tradicional.
- Orçamento de Tendências.
- Orçamento Flexível.
- Orçamento-programa.
- Orçamento Base Zero.

2.8 Justificativa teórica para utilização do orçamento empresarial

Em relação às vantagens da utilização do orçamento, Tung (1976) apresenta uma síntese de treze vantagens, dentre as existentes:

1. Utilização mais racional de recursos próprios;
2. cada gasto “é ponderado sob o prisma de sua rentabilidade em termos de lucro final” (TUNG, 1976, p. 25);
3. determinação de responsabilidades para as funções empresariais;
4. melhor coordenação entre os diferentes controles empresariais;
5. a combinação dos melhores julgamentos dos diversos setores responsáveis pelo orçamento;
6. o orçamento indica o caminho para alcançar maior desenvolvimento com maior segurança;
7. é um regulador da utilização de recursos de terceiros dentro dos limites do lucro projetado;
8. propicia uma cultura em que se realizam muitos estudos e planejamentos;
9. utilização mais econômica dos elementos de custos;
10. fornece informações que dizem respeito a quantia de numerário que será necessária para atender as necessidades empresariais;
11. constitui um teste de habilidade da administração empresarial;
12. melhor prestígio junto aos fornecedores e fontes de financiamentos externas;
13. possibilidade de melhoria da própria organização;

2.9 Controle

Para Sanvicente (1994), o controle não constitui em um acompanhamento puro e simples. O controle envolve um contexto mais amplo; envolvendo tanto a geração de informações para a tomada de decisões, bem como eventual correção do desempenho planejado, quando necessário.

Na opinião de Atkinson (2000), o vínculo entre planejamento e controle é propiciado por intermédio da avaliação de desempenho. Isto ocorre de forma que o planejamento identifique os objetivos e trace estratégias e diretrizes para alcançá-los; e o controle avalie se os membros da empresa estão agindo de acordo para consecução das metas estabelecidas no planejamento.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a realização da pesquisa de campo, foi elaborado um questionário com questões que buscavam respostas às interrogações da pesquisa. Este questionário foi enviado, por e-mail, para o universo de quarenta e uma médias e grandes empresas, selecionadas a partir da base de dados da Prefeitura Municipal de Cascavel.

No entanto, a despeito dos insistentes apelos (por e-mail, contato telefônico, ou pessoalmente), obtivemos resposta de apenas seis empresas, sendo que 05 (cinco) empresas

enviaram o questionário respondido e uma informou que não forneceria nenhum tipo de informação. Apesar deste baixo índice de respostas, acreditamos que o estudo representa um marco inicial e indica a necessidade de uma maior aproximação entre os acadêmicos e as empresas para atingir um número maior de informantes em próximas pesquisas.

Os dados analisados, portanto, são correspondentes às respostas das cinco empresas que responderam ao questionário, não podendo ser objeto de generalizações. A primeira parte do questionário é uma verificação a respeito do contexto empresarial. A segunda parte do questionário diz respeito a própria pessoa que respondeu à pesquisa. Na terceira parte do questionário, inicia-se uma verificação do processo contábil da empresa. Quanto à quarta parte, a mesma diz respeito especificamente ao processo orçamentário na empresa. No que concerne à quinta parte do questionário, a mesma foi estabelecida com o intuito de verificar o nível de correlação entre o orçamento e a contabilidade gerencial nas empresas que constituíram o objeto da pesquisa.

3.1. Caracterização das empresas

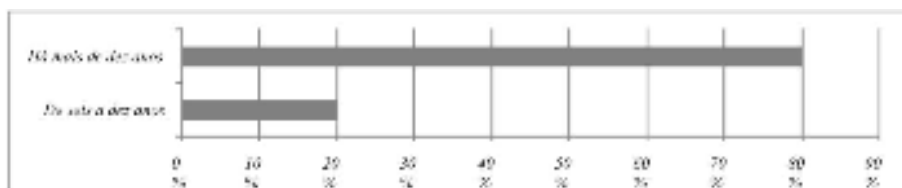


Gráfico 1- Tempo de Atuação no Mercado.

Fonte: Pesquisa de campo do autor.

O gráfico destaca que houve uma predominância para as empresas estabelecidas há mais de dez anos no mercado. O tempo mínimo verificado dentre as empresas que responderam as pesquisas foi superior a seis anos.

3.2. Caracterização dos respondentes da pesquisa

Esta segunda parte do questionário foi elaborada para interpretar as respostas recebidas considerando o perfil das pessoas que responderam ao questionário, representando as empresas objetos da pesquisa.

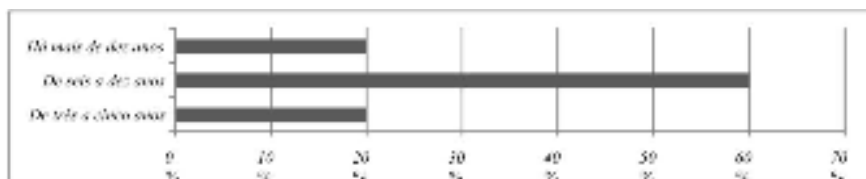


Gráfico 2- Tempo em que o respondente atua na empresa.

Fonte: Pesquisa de campo do autor.

O gráfico permite afirmar que todos os respondentes mantêm vínculos há mais de três anos, sendo que a maioria (sessenta por cento) corresponde a pessoas que já atuam há mais de dez anos nas empresas.

3.3. Processo contábil

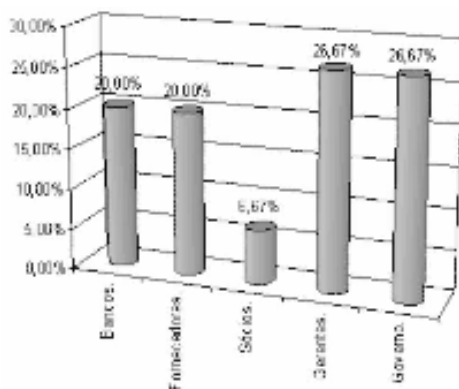


Gráfico 3 - Os Três Principais Usuários das Informações Contábeis.

Fonte: Pesquisa de campo do autor.

O gráfico demonstra que as indicações privilegiam os usuários que detêm poder direto para gerir as empresas. Cinquenta por cento dos principais usuários de informações contábeis indicados correspondem a sócios e gerentes, sendo que os outros cinquenta por cento são divididos para os outros usuários. Um fato que se constatou é que as empresas que responderam demonstraram não privilegiar os colaboradores das mesmas, fato demonstrado tendo em vista que em nenhum questionário os colaboradores foram cotados entre os principais usuários de informações contábeis. Também é importante destacar que todas as empresas analisadas recebem relatórios de Contabilidade Gerencial.

3.4. Processo orçamentário.

A partir da análise das respostas percebe-se que a maioria das empresas que responderam o questionário, 80% (quatro empresas) delas praticam o orçamento empresarial, sendo que 20% (uma) destas empresas não elaboram. Percebe-se nestas empresas que retornaram os questionários que a técnica orçamentária está bastante difundida.

Foi encaminhado também um questionamento com a finalidade de apurar se as empresas identificam melhorias decorrentes da utilização de orçamentos. As respostas obtidas indicam que em todas as respostas as empresas identificaram melhorias, sendo que as principais correspondem as seguintes melhorias:

Tabela 1: Melhorias decorrentes da utilização do orçamento empresarial

Tipo de Melhorias	Números de Indicações	% de Indicações
Uso mais racional dos recursos próprios.	5	17,24%
Determinação de responsabilidades.	3	10,34%
Melhor coordenação entre os setores da empresa.	1	3,45%
Melhores julgamentos ao elaborar planos e traçar metas.	1	3,45%
Desenvolvimento e crescimento com maior segurança.	4	13,79%
Melhor controle de resultados.	5	17,24%
Ampliação de horizontes para a gestão da empresa.	2	6,90%
Melhor utilização e administração dos recursos financeiros e de caixa.	4	13,79%
Melhor prestígio junto as fontes externas de financiamento (bancos).	0	0,00%
Aperfeiçoamento contínuo da empresa.	4	13,79%
Outros (especificar).	0	0,00%
Total	29	100,00%

Fonte: Pesquisa de campo do autor.

Outro questionamento visou especificamente a verificar o grau de percepção por parte das empresas, de como estão as dificuldades de elaboração dos orçamentos nas mesmas. A partir das informações obtidas, pôde-se constatar que para todas não existem dificuldades ao elaborar o orçamento. Esta observação permite deduzir, que para estas empresas, se existe alguma dificuldade ao elaborar o orçamento, as mesmas de alguma forma não são percebidas por parte das pessoas que responderam aos questionários.

3.5. Correlação entre orçamento e contabilidade gerencial.

As respostas aos questionamentos demonstram que para os resultados alcançados, para a maioria das empresas (75%) que responderam ao questionário e praticam orçamentos, são também comparados com os resultados orçados.

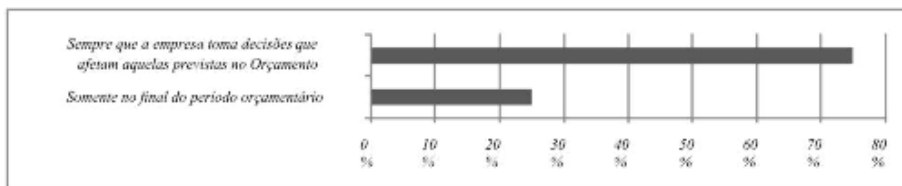


Gráfico 4 - Períodicidade com que os Orçamentos são Revistos.
Fonte: Pesquisa de campo do autor.

Quanto ao momento de revisão do orçamento, a maioria destas empresas (75%) responderam que o orçamento é revisto sempre que a empresa toma decisões que afetam aquelas previstas no orçamento. Desta forma, percebe-se que a maioria destas empresas revisa o orçamento por necessidades internas da própria empresa, visto que as decisões da própria empresa afetam as decisões previstas no orçamento.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto no presente estudo, questiona-se: O orçamento é importante como ferramenta de apoio e operacionalização da Contabilidade Gerencial? Observando o que a literatura apresenta, em conjunto com as respostas obtidas junto às empresas questionadas, pode-se afirmar que o Orçamento é importante no apoio e operacionalização da Contabilidade Gerencial. Observou-se que as empresas do presente estudo utilizam bastante a ferramenta orçamentária. Existe nestas empresas uma correlação das técnicas orçamentárias com a Contabilidade Gerencial.

Nas empresas do presente estudo existe uma forte correlação entre a utilização do orçamento empresarial e a utilização de Sistemas de Contabilidade Gerencial, com enfoque no Controle Gerencial. Esta correlação aponta para a importância do orçamento como ferramenta de apoio e operacionalização da Contabilidade Gerencial.

A respeito das contribuições do orçamento, as empresas percebem que são muitas. Cabe ressaltar que as contribuições percebidas por estas empresas constituem principalmente o controle gerencial, com a utilização mais racional de recursos próprios e melhor controle de resultado. Também percebe-se que o orçamento contribui bastante nas áreas que dizem respeito ao aperfeiçoamento empresarial, melhor utilização e administração de recursos financeiros e desenvolvimento com maior margem de segurança.

No que diz respeito às dificuldades ao elaborar orçamentos, as empresas que responderam aos questionários demonstraram não apresentar dificuldades, ou pelo menos não percebem as dificuldades. Pode-se afirmar que esta pesquisa atingiu o objetivo de identificar a importância do orçamento como instrumento da Contabilidade Gerencial; e os resultados demonstraram que o orçamento é importantíssimo para as empresas pesquisadas.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000 (812 p).
- FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997. (276 p).
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 1991 (149 p).
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Volume I. 1ª Edição São Paulo: Atlas, 1989 (557 p).
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002 (288 p).
- ___; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2003 (247 p).
- LAWRENCE, William Beaty. **Contabilidade de custos**. 5ª Edição. São Paulo: IBRASA, 1977 (719 p).
- LI, David H. **Contabilidade gerencial**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 1977 (595 p). MANZALLI, Mauricio Felipe. **Pequenas e médias indústrias no pensamento econômico**.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000 (294 p).
- SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 1994 (219 p).
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 1992 (397 p).
- TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial no Brasil**. 2ª Edição. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda, 1976 (311 p).