

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA FRIGORÍFICA DE JUÍNA - MT**

**Autora: Danyelly Sampaio Pinto Souza
Orientador: Prof.º Mestre Wilson Antunes de Amorim**

**JUÍNA – MT
2015**

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA FRIGORÍFICA DE JUÍNA - MT**

Autor: Danyelly Sampaio Pinto Souza

Orientador: Prof.º Mestre Wilson Antunes de Amorim

Monografia apresentada ao curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena/Instituto Superior de Educação do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**JUÍNA – MT
2015**

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA FRIGORÍFICA DE JUÍNA - MT

Monografia apresentada em 13 de novembro de 2015 e aprovada pela Banca
Examinadora, constituída pelos professores:

Prof.^o Ms. Wilson Antunes de Amorim
Orientador – Presidente da Banca

Prof.^a Esp. Jaqueline da Silva Marques
Membro

Prof.^o Dr. Luciano Endler
Membro

**JUÍNA – MT
2015**

Dedico este trabalho ao grande amor da minha vida Yargo Souza Fernandes, pelo incentivo, paciência e compreensão à minha ausência neste período acadêmico.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço ao meu Senhor, o Deus da minha vida, Jesus Cristo, que foi e é minha maior inspiração, tanto na execução deste trabalho como em tudo em minha vida.

Agradeço aos meus pais Miriam Sampaio Vieira e João Pinto Filho, aos meus amados irmãos Amanda Cristina e João Ricardo Sampaio, minha tia e amiga Mirna Sampaio, que em muitos momentos mesmo sem saber, foram à força que eu precisava para passar os momentos de dificuldade.

Agradeço ao meu esposo Yargo Souza Fernandes e toda sua família, em especial Solange Lima Souza de Oliveira, Eduardo Souza de Oliveira, Adejar Belmiro de Souza e Brazilina Lima Souza, que deram total incentivo e suporte para que eu fosse para Sinop e começasse um curso de graduação.

Agradeço aos meus professores do campus da UNEMAT em Sinop, onde comecei a graduação em 2011 e a todos os amigos que fiz por lá, foram anos inesquecíveis, onde fiz amigos que levarei para toda vida.

Agradeço aos professores da AJES, em especial meu orientador Wilson Antunes de Amorim, por seu comprometimento e experiência compartilhada na sala de aula e na construção deste trabalho. Agradeço a Deus por ter colocado pessoas maravilhosas em minha vida, meu 'quarteto fantástico', Dhienifer Tharla, Edilene Souza, Priscila Maran, Rayanne Talevi e Rosiany Dias, pessoas estas que me ajudaram e estiveram presentes nos momentos bons e ruins. Agradeço a um amigo especial, Cristiano Fernandes, pelo incentivo e ajuda neste período acadêmico.

Agradeço aos proprietários do Frigorífico RS LTDA., Sr. Roberto Veronese e Sra. Seila Veronese pela confiança e colaboração para a execução deste trabalho. Agradeço também a todos os colaboradores do Frigorífico RS LTDA., a equipe de gestores e supervisão, pelo apoio incondicional para execução deste trabalho.

A todos muito obrigada.

“Combati o bom combate, completei a
carreira, guardei a fé”.
2 Timóteo 4:7

RESUMO

O estudo do trabalho em questão denominado “Planejamento estratégico orçamentário: um estudo de caso em uma indústria frigorífica de Juína – MT” foi assim escolhido devido sua relevância no âmbito empresarial, que além de evidenciar a necessidade de planejamento nas organizações, também auxilia os gestores nas tomadas de decisões, principalmente diante do atual quadro econômico brasileiro marcado por incertezas, onde os empresários não devem mais embasar suas decisões apenas através de suas experiências e ou por especulações de economistas e da mídia em geral. O planejamento estratégico orçamentário pode ser usado como uma ferramenta que dará suporte aos gestores nas tomadas de decisões, a partir de informações econômico-financeiras extraídas de balanços, relatórios financeiros e demonstrações contábeis fornecidas pela contabilidade. Este trabalho também evidencia a importância da contabilidade e como ela auxilia fornecendo informações relevantes à gestão empresarial. No que tange a metodologia utilizada para execução deste trabalho, foi realizado um estudo de caso, de cunho explicativo, quantitativo, qualitativo, bibliográfico e com coleta de dados realizada na empresa através dos registros fornecidos pela direção. De acordo com o trabalho realizado, e respondendo o problema de pesquisa, observa-se que apesar da empresa apresentar boas expectativas de crescimento levando-se em consideração os resultados alcançados, ela deve melhorar seu processo orçamentário de produção e adequar novas políticas estratégicas para melhorar seus rendimentos.

Palavras – chave: Planejamento Estratégico; Tomadas de Decisões; Quadro Econômico; Informações Econômico-Financeiras; Gestão Empresarial.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Níveis do Planejamento.....	21
Quadro 2 - Tipos e níveis de planejamento nas empresas	22
Quadro 3 – Orçamento de Venda	38
Quadro 4 – Orçamento de produção	39
Quadro 5 – Orçamento de compra de matéria prima	40
Quadro 6 – Orçamento de mão-de-obra	41
Quadro 7 – Orçamento de Custos Indiretos	42
Quadro 8 – Orçamento de Despesas de Vendas e Administrativas.....	43
Quadro 9 – Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos	44
Quadro 10 – Demonstração do Resultado Projetada	45
Quadro 11 – Fluxo de Caixa.....	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Níveis de decisão e tipos de planejamento	20
Figura 2 - Ciclo básico dos três tipos de planejamento	21
Figura 3 - Desenvolvimento de planejamentos táticos	26
Figura 4 - As Etapas do Planejamento	28
Figura 5 - Tipos de Objetivos	30
Figura 6 – Organização do Planejamento Orçamentário	35
Figura 7 - Organograma Frigorífico RS Ltda.	58

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Orçamento de Vendas.....	60
Tabela 2. Orçamento de Produção	61
Tabela 3. Orçamento de Compra de Matéria Prima.....	62
Tabela 4. Orçamento de Compra de mão-de-obra.....	62
Tabela 5. Orçamento de Custos Indiretos.....	63
Tabela 6. Orçamento de Despesas de Vendas.....	64
Tabela 7. Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos	65
Tabela 8. Demonstração de Resultado Projetada.....	66
Tabela 9. Fluxo de Caixa	67

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.1.1	Hipóteses	13
1.2	OBJETIVOS.....	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos.....	14
1.3	JUSTIFICATIVA	15
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1	DESENVOLVIMENTO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO – CONTEXTO HISTÓRICO	17
2.2	TIPOS DE PLANEJAMENTO	20
2.2.1	Planejamento Estratégico	22
2.2.2	Planejamento Operacional.....	24
2.2.3	Planejamento Tático	25
2.3	ETAPAS DE UM PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	27
2.4	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO	33
2.4.1	Organização do Planejamento Orçamentário	35
2.5	A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO DESENVOLVIMENTO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	48
3	METODOLOGIA.....	50
3.1	QUANTO AOS FINS	51
3.1.1	Pesquisa Explicativa	51
3.2	QUANTO AOS MEIOS.....	51
3.2.1	Pesquisa Bibliográfica.....	51
3.2.2	Estudo de Caso	52
3.3	QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	53
3.3.1	Quantitativa.....	53
3.4	COLETA DE DADOS	53
4	ESTUDO DE CASO – FRIGORÍFICO RS LTDA.....	55
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	55
4.2	POLÍTICA ESTRATÉGICA DA EMPRESA.....	56
4.2.1	Missão.....	57
4.2.2	Visão de Futuro.....	57
4.2.3	Valores.....	57
4.2.4	Organograma da Empresa.....	57
4.3	CENÁRIO ECONÔMICO DO MERCADO PECUÁRIO NO BRASIL ENTRE 2014 E 2015.....	58
4.4	PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DE PRODUÇÃO E FINANCEIRO	59
4.4.1	Planejamento de Vendas	60

4.4.2 Planejamento de Produção.....	60
4.4.3 Planejamento de Compra de Matéria Prima (Gado Vivo)	61
4.4.4 Planejamento de Mão-de-Obra.....	62
4.4.5 Orçamento de Custos Indiretos	63
4.4.6 Orçamento de Despesas de Vendas	64
4.4.7 Orçamento dos Custos dos Produtos Vendidos	64
4.4.8 DRE Projetada	65
4.4.9 Fluxo de Caixa	66
4.5 COMENTÁRIOS DOS RESULTADOS	67
5 CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS.....	71
ANEXOS	73

1 INTRODUÇÃO

O momento em que vivemos está cercado por incertezas e especulações, relacionadas ao governo atual e as novas mudanças impostas, mudanças estas relacionadas a processos trabalhistas, como aposentadoria, seguro-desemprego e também aos excessivos aumentos no combustível, energia, alimentos e outros, o que tem ocasionado um ambiente de preocupação, tanto entre os cidadãos, empregados em geral, como também no meio empresarial. Assim, talvez no pensamento de alguns executivos, este pode não parecer o melhor momento ou mais adequado para se implantar um planejamento estratégico em suas empresas, o que é um grande engano.

Na verdade, a crise gera uma oportunidade para crescimento e organização. Os gestores deveriam ver que esse momento é de suma importância para que as empresas se adéquem a novos hábitos, novos projetos, para que consigam ter um maior controle e planejamento de suas atividades para assim estarem prontos para eventuais problemas que poderão surgir no decorrer do caminho, como por exemplo, precisar diminuir o quadro funcional, ou uma reestruturação na empresa, troca de fornecedores, escassez de matéria-prima, entre outros.

O planejamento estratégico orçamentário possibilita ao gestor, ferramentas que irão auxiliá-lo a enfrentar eventuais problemas tanto de cunho administrativo como de cunho financeiro, isso de forma firme, ou em outras palavras, podemos dizer que, com os 'pés no chão', e não apenas isso, mas possibilitando também flexibilidade para que a execução do planejamento esteja apta para eventuais mudanças que poderá ocorrer em nossa economia.

A falta de um planejamento empresarial poderá acarretar grandes problemas em uma organização, como por exemplo, clientes insatisfeitos, rotatividade de funcionários, falta de capital de giro, entre vários outros problemas. Outras alterações não previstas que poderão surgir no cotidiano empresarial, ou até mesmo mudanças provocadas por fatores não controláveis, levarão à empresa na melhor das hipóteses a uma reestruturação o que dependendo de como a mesma se encontra financeiramente, poderá levá-la a problemas mais graves, como falência por exemplo.

Os problemas rotineiros do cotidiano levam os gestores/empresários, a estarem sempre preocupados com os resultados de curto prazo, o que escurece sua visão para os planos de longo prazo. Essa situação leva o empresário a estar sempre remando contra a maré, ou seja, sua visão se limita apenas ao que está acontecendo no momento.

1.1 Problema de Pesquisa

Uma pesquisa realizada pela American Management Association (AMA) descreveu 14 (quatorze) causas de ineficiência administrativa e, dentre estas, a principal causa, esta resumida na falta do entendimento do que é dirigir uma empresa, dentro da falta do entendimento, inseri-se a ausência do planejamento e, sem este, a falta de objetivos e metas.

Outra pesquisa realizada em São Paulo, com 500 empresas, ao longo de 5 anos, pelo Prof.º Adelino de Bortoli Neto, apresentou a seguinte realidade: os problemas das empresas pesquisadas não é financeiro e sim a falta de planejamento e, afirma o Prof.º Adelino que “todas as empresas possuem planejamento; o que falta é planejamento para que o planejamento funcione”.

Assim, diante deste panorama é que insere-se o problema de pesquisa deste trabalho: **Como o planejamento estratégico orçamentário pode auxiliar os gestores do Frigorífico RS Ltda. nas tomadas de decisões?**

1.1.1 Hipóteses

H1. O planejamento estratégico orçamentário, a partir de sua elaboração auxilia os gestores nas tomadas de decisões, pois fornece informações de cunho financeiro, patrimonial e econômico, levando com isto às tomadas de decisões com o menor grau de risco e incertezas possíveis.

H2. O planejamento através de suas etapas auxilia os gestores a traçarem metas e objetivos que serão executados de maneira organizada com vistas à elaboração de um plano completo que vai desde a definição do negócio da empresa, da filosofia da empresa, de suas políticas até a realização de uma análise do ambiente.

H3. Para formulação de um planejamento estratégico orçamentário, é primordial que toda a equipe participe no processo tanto da formulação quanto de sua implantação. Por isso a importância de uma de suas etapas que é difundir entre todos os colaboradores os objetivos da empresa.

H4. O planejamento estratégico orçamentário faz com que os gestores busquem maior compreensão da parte contábil da empresa, no que se diz aos relatórios e balanços apresentados em reuniões.

1.2 Objetivos

Os objetivos indicam um ponto de partida. De onde estamos saindo e para onde queremos chegar. Para tanto é necessário que haja uma delimitação dos assuntos a serem abordados. Por isso, este tópico se divide em:

- a) Objetivo Geral
- b) Objetivos Específicos

Em continuidade, seguem no próximo tópico a que se referem.

1.2.1 Objetivo Geral

Elaborar o planejamento estratégico orçamentário no Frigorífico RS Ltda. da cidade de Juína/MT, buscando entender como este planejamento auxilia os gestores no processo de tomadas de decisões.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para elaboração deste trabalho será necessária execução dos seguintes passos:

- a. Pesquisar e descrever sobre os conceitos teóricos que versam sobre Planejamento Estratégico e Orçamentário.
- b. Descrever como a contabilidade pode contribuir, a partir de seus registros contábeis com a elaboração do Planejamento Estratégico Orçamentário.

c. Elaborar o Planejamento Estratégico na empresa Frigorífico RS Ltda., da cidade de Juína – MT, visando fornecer informações econômicas, patrimoniais e financeiras, que auxiliem os gestores nas tomadas de decisões.

1.3 Justificativa

A execução deste trabalho se faz necessária devido à relevância que possui o assunto para o âmbito empresarial. Ter um planejamento estratégico orçamentário pode ser visto como uma vantagem competitiva e dentro do contexto que temos vivido atualmente em nosso país, pondera-se que muito em breve este planejamento será a essência para a continuidade de muitas empresas.

A relevância do tema em questão proporciona à academia um material rico em informações que juntamente com a pesquisa *in loco* levará aos acadêmicos e demais interessados ao funcionamento da teoria aplicada a uma empresa, isso incorrerá a *práxis* – junção da teoria à prática. Aos empresários, este trabalho contribui com os estudos aplicados dentro da organização, pelos quais o mesmo poderá analisar os objetivos alcançados.

Para tanto, este trabalho tem como escopo essencial, evidenciar a importância do planejamento orçamentário empresarial, elaborado e executado em uma organização. Isso independe do momento econômico e político do momento, pois proporcionará aos gestores controle e informações importantes que darão suporte à tomada de decisão.

1.4 Estrutura do Trabalho

Diante do contexto até aqui apresentado, tem este trabalho o objetivo de desenvolver um planejamento estratégico orçamentário em uma empresa frigorífica da cidade de Juína – MT, e para que este objetivo seja alcançado, o trabalho será estruturado da seguinte forma:

Capítulo I – Destinado à apresentação do problema de pesquisa, hipóteses e justificativa.

Capítulo II – Este capítulo está reservado à apresentação das teorias pesquisadas e descritas que darão suporte ao desenvolvimento da elaboração do planejamento orçamentário.

Capítulo III – Este capítulo apresentará a metodologia a ser seguida na confecção do trabalho.

Capítulo IV – Neste, será apresentado o planejamento orçamentário para a empresa Frigorífico RS Ltda., da cidade de Juína – MT, com base em dados reais coletados na empresa.

E finalmente, será apresentado as considerações finais, relatando o resultado obtido pela confecção do planejamento estratégico orçamentário e, se necessário for, propor sugestões de melhoria no planejamento da empresa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Desenvolvimento do Planejamento Estratégico – Contexto Histórico

O planejamento originou-se como ferramenta, advindo de estratégias militares. De acordo com Chiavenato (1993, p. 54), desde os tempos antigos, as teorias voltadas à administração, sofreram influências da organização militar.

Segundo Chiavenato (1993, p.54):

Ainda na época de Napoleão (1769-1821), o general, ao chefiar o seu exército, tinha a responsabilidade de vigiar a totalidade do campo de batalha. Porém, com as batalhas de maior alcance, inclusive de âmbito continental, o comando das operações de guerra exigiu não somente novos princípios de organização, mas a extensão dos princípios então utilizados, conduzindo assim a um planejamento e controle centralizados em paralelo a operações descentralizadas, ou seja, passou-se à *centralização do comando* e à *descentralização da execução*. (CHIAVENATO, 1993, p. 54)

Outra contribuição da organização militar segundo Chiavenato (1993, p.55), “é o *princípio de direção*, através do qual todo soldado deve saber perfeitamente o que se espera dele e aquilo que ele deve fazer”. Chiavenato (1993, p.55), afirma que mesmo o general mais autocrata da história, Napoleão nunca deixou de explicar antecipadamente seus objetivos ao dar uma ordem.

Segundo Chiavenato (1993, p. 55):

No início do século XIX, *Carl von Clausewitz* (1780-1831), general prussiano, escreveu um *Tratado sobre a Guerra e os Princípios de Guerra*, sugerindo como administrar os exércitos em períodos de guerra. Foi o grande inspirador de muitos teóricos da Administração que posteriormente se basearam na organização e estratégia militares para adaptá-las à organização e estratégia industriais. *Clausewitz* considerava a disciplina como um registro básico para uma boa organização. Para ele toda organização requer um cuidadoso planejamento, no qual as decisões devem ser científicas e não simplesmente intuitivas. As decisões devem basear-se na probabilidade e não apenas na necessidade lógica. O administrador deve aceitar a incerteza e planejar de maneira a poder minimizar essa incerteza. (CHIAVENATO, 1993, p. 55)

Para Gurgel e Claudio (2009, p. 27), “a evolução das teorias organizacionais, desde Fayol e Taylor¹, nos primeiros anos do século XX, foi produzida com base na

¹ Frederick Winslow Taylor (1856-1915), o fundador da Administração Científica, nasceu na Filadélfia, nos Estados Unidos. Nascido em uma família rígida, foi educado dentro de uma mentalidade de disciplina, devoção ao trabalho e poupança.

Henry Fayol (1841-1925), o fundador da Teoria Clássica, nasceu em Constantinopla e faleceu em Paris, vivendo as consequências da Revolução Industrial e, mais tarde, da Primeira Guerra Mundial. (CHIAVENATO, 2001, p. 58 e 92)

necessidade de cada momento e relacionada à geração de produtos para o mercado”.

Com o advento da era industrial, ou sociedade industrial, acontece então que o homem precisa trabalhar em um novo ambiente, fora do convívio que antes havia, quando trabalhava na agricultura em meio aos seus familiares. Esse novo ambiente gera certa adaptação, pois não apenas o ambiente físico é diferente, mas também as disparidades de cada trabalhador.

Dessa forma, as teorias da administração e temas afins, como as estudamos atualmente, se deram através do conglomerado de ideias e estudos históricos do passado, contribuições estas, vinda de filósofos, economistas, físicos, empresários e tantos outros, cada um em seu campo de atuação contribuindo com suas teorias e obras.

Consequente, vemos que o termo planejamento embora conhecido, não é bem delimitado quanto à sua abrangência e amplitude em uma organização. Steiner (1969, apud OLIVEIRA, 2007, p. 3) estabelece cinco dimensões do planejamento, que segundo o autor, essas dimensões permitem a visualização da amplitude desse tema.

As dimensões são as correspondentes, aos elementos do planejamento, ao tempo do planejamento que pode ser curto, médio ou longo prazo, as unidades organizacionais em que serão implementadas, características representadas por quantidade ou qualidade, simplicidade ou complexidade.

Segundo Oliveira (2007, p. 4):

“O planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo executivo para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado; entretanto, a empresa tem condições e meios de agir sobre as variáveis e fatores, de modo que possa exercer alguma influência; o planejamento é, ainda, um processo contínuo, um exercício mental que é executado pela empresa independentemente de vontade específica de executivos”. (OLIVEIRA, 2007, p. 4)

No desenvolvimento de um planejamento é possível notar que são envolvidas em todo processo, variáveis de tomada de decisão desde o começo do plano, durante e também posteriormente. Outro ponto importante a ser ressaltado em que Oliveira (2007) descreve, é o exercício mental, ou seja, o processo de

planejamento está envolto pelo modo de pensar da empresa que, a levará a questionamentos de como fazer, onde, quanto, por que fazer e para quem fazer.

Gurgel e Rodrigues (2009) relatam que durante muitos anos o planejamento das empresas era feito com duas características, no quesito formulação do plano: o incrementalismo, que sugere que mais recursos obtêm maiores resultados. E no quesito controle de resultados: o pós fato, ou seja, a comparação ao final do que havia sido previsto versus o que foi realizado.

Essas características eram fundamentadas em um pensamento que em 1970 havia, da presunção da estabilidade, porém, mesmo que não pudesse se comprovar esse fato também não se pode comparar o avanço tecnológico da atualidade com os fatos que aconteciam naquela época.

Em meados de 1970, segundo Gurgel e Rodrigues (2009), a economia mundial começou a dar sinais de queda, então para atender ao novo momento, o incrementalismo foi substituído pelo ambientalismo e o controle posteriori deu lugar ao controle online. Então, segundo os autores, neste momento surge o planejamento estratégico, que entra em cena com o objetivo de sistematizar as ações empresariais sob uma nova ótica:

- Ver o ambiente como referência
- Ter este ambiente como mutante
- Considerá-lo como um todo interligado e mutuamente influente

De acordo com Gurgel e Rodrigues (2009, p. 60), “o planejamento estratégico é, portanto, o processo decisório que articula e sistematiza recursos, pessoas, ideias, de modo abrangente e sensível às contingências ambientais, tendo em vista os fins determinados da organização/empresa”.

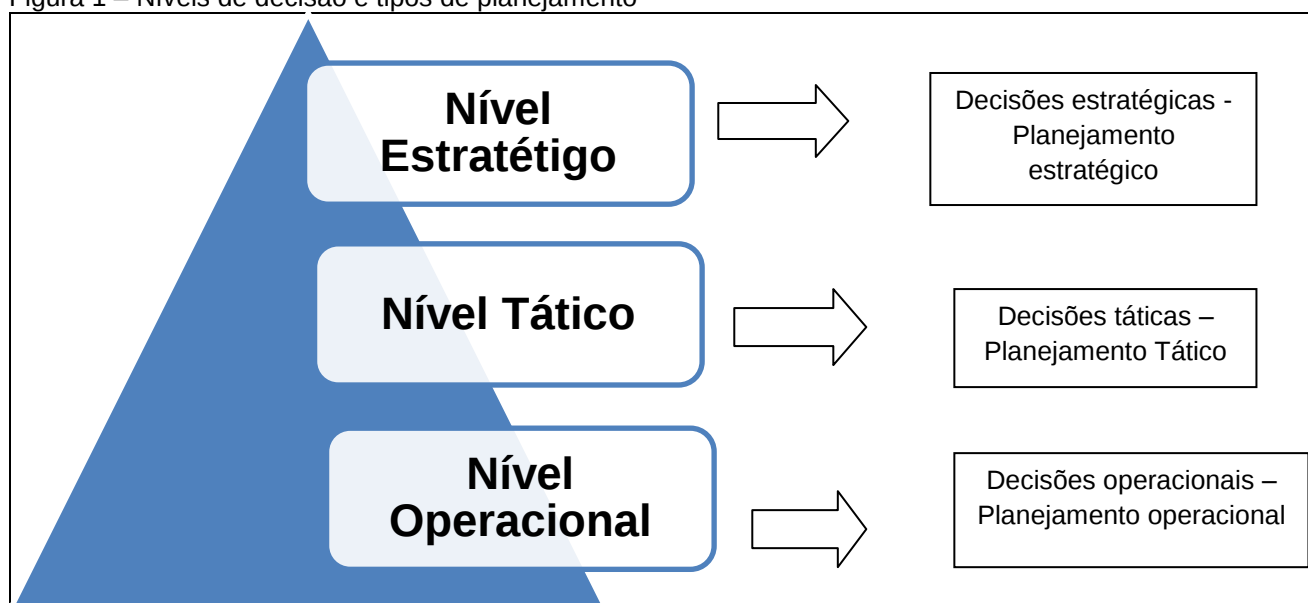
Assim, pode-se verificar que o planejamento estratégico nasce em um momento de frequentes mudanças, onde sugere novas exigências de um novo cenário, fato este ocorrido em 1970, e que se familiariza com o momento atual, se levarmos em conta o ambiente inovador que nos encontramos hoje e que exige um profissional e ou um planejamento capacitado para se adequar aos diferentes cenários vividos.

2.2 Tipos de Planejamento

Segundo Oliveira (2007, p. 15), distingui-se três tipos de planejamento levando-se em consideração os grandes níveis hierárquicos, conforme figura 1 abaixo:

- Planejamento estratégico;
- Planejamento tático;
- Planejamento operacional.

Figura 1 – Níveis de decisão e tipos de planejamento

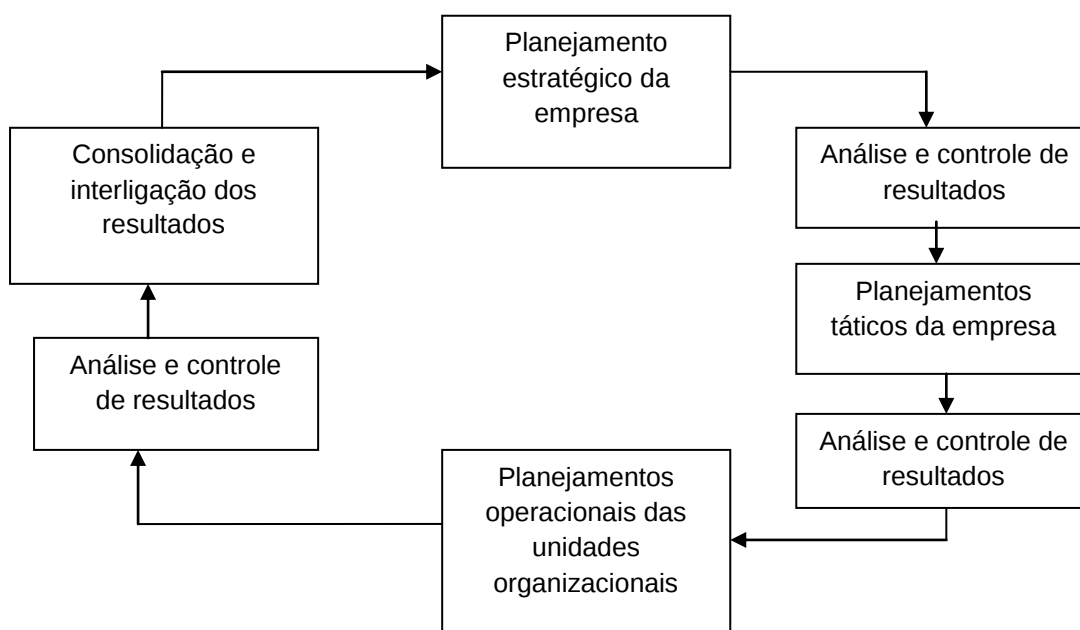


Fonte: Oliveira (2007, p. 15) adaptado pela autora.

O nível estratégico no topo da pirâmide está relacionado com objetivos de longo prazo e abrange à diretoria da empresa, as decisões tomadas por este nível e suas ações afetam a empresa como um todo, já no nível tático, os objetivos traçados são de curto prazo e as ações tomadas, não interferem na empresa como um todo, mas sim em apenas parte da empresa, no nível operacional por sua vez, refere-se à parte técnica ou chão de fábrica, como é comumente conhecido, este nível é onde os planos serão de fato executados.

Em todos os níveis de planejamento para que os gestores não se percam ao emaranhado de informações, é necessário de acordo com Oliveira (2007), seguir ao ciclo básico do planejamento e, estes são de acordo com o autor conforme figura 2:

Figura 2 - Ciclo básico dos três tipos de planejamento



Fonte: Oliveira (2007, p. 17) adaptada pela autora.

Para Oliveira (2007, p. 17), “o planejamento estratégico, de forma isolada é insuficiente, uma vez que o estabelecimento de objetivos a longo prazo, bem como seu alcance, resulta numa situação nebulosa, pois não existem ações mais imediatas que operacionalizem o planejamento estratégico. A falta desses aspectos é suprida através do desenvolvimento e implantação dos planejamentos táticos e operacionais de forma integrada”.

Chiavenato (2001) apresenta através do quadro 1 abaixo os três níveis de planejamento:

Quadro 1 – Níveis do Planejamento

Planejamento	Conteúdo	Extensão de Tempo	Foco	Amplitude
Estratégico	Genérico, sintético e abrangente	Longo Prazo	Eficácia	Macroorientado: aborda a empresa como uma totalidade
Tático	Menos genérico e mais detalhado	Médio Prazo	Coordenação Interna	Aborda cada unidade da empresa separadamente
Operacional	Detalhado, específico e analítico	Curto Prazo	Eficiência	Microorientado: aborda apenas cada tarefa ou operação

Fonte: Chiavenato (2001, p. 225)

Em continuação, os tópicos abordados na planilha pelo autor, serão estudados separadamente para mais aprofundamento e das teorias em questão.

Vasconcelos e Machado (1979 apud OLIVEIRA, 2007, p. 15), descreveram alguns tipos de planejamento, conforme o quadro 2 abaixo:

Quadro 2 - Tipos e níveis de planejamento nas empresas

Tipo					Nível
Planejamento estratégico					Estratégico
Planejamento mercadológico	Planejamento financeiro	Planejamento da produção	Planejamento de recursos humanos	Planejamento organizacional	Tático
Plano de preços e produtos	Plano de despesas	Plano da capacidade de produção	Plano de recrutamento e seleção	Plano diretor de sistemas	Operacional
Plano de promoção	Plano de investimento	Plano do controle de qualidade	Plano de treinamento	Plano de estrutura organizacional	
Plano de vendas	Plano de compras	Plano de estoques	Plano de cargos e salários	Plano de rotinas administrativas	
Plano de distribuição	Plano de fluxo de caixa	Plano de utilização de mão-de-obra	Plano de promoções	Plano de informações gerenciais	
Plano de pesquisas de mercado	Plano orçamentário	Plano de expedição de produtos	Plano de capacitação interna	Plano de comunicações	

Fonte: Adaptado de Oliveira (2007, p. 15)

Pelo quadro acima é possível notar que o planejamento estratégico entende a empresa como um todo, ou seja, o planejamento está presente por toda a organização, em cada setor ou área, obedecendo ao ciclo básico de planejamento descrito por Oliveira (2007), no quadro 2.

2.2.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico pode ser considerado como uma ferramenta que irá desenvolver todo um plano pelo qual a empresa deverá ser condicionada a traçar, com delimitações dos objetivos a que os gestores querem alcançar. Não só isso, mas uma ferramenta gerencial de controle, voltada para dar suporte aos executivos nas tomadas de decisões.

De acordo com Oliveira (2007, p. 17):

planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada. (OLIVEIRA, 2007, p. 17)

Este processo administrativo refere-se à forma como serão executados os processos, aos métodos de execução que irão proporcionar à empresa, o estabelecimento de direção para ser seguida.

Para se entender o planejamento estratégico segundo Fischmann e Almeida (2009, p. 18) deve-se:

[...] refletir sobre a missão da empresa, ou seja, eles teriam de pensar para que serve a empresa. Teriam de analisar o ambiente da empresa para identificar as oportunidades e ameaças, os pontos fortes que devem ser aproveitados e os pontos fracos com os quais se deve tomar cuidado. Com base na missão determinada e análise dos pontos fortes e fracos é estabelecido um caminho (estratégia) para aproveitar as oportunidades e evitar riscos que o ambiente lhe oferece. (FISCHMANN e ALMEIDA, 2009, p. 18)

Entender a missão da empresa, não está ligado apenas aquele objetivo em comum entre as propriedades privadas, que é ganhar dinheiro, mas sim, em entender ou estabelecer qual a sua vocação, qual a sua missão. E assim, poder planejar como conseguirá alcançar seus objetivos.

Segundo Fischmann e Almeida (2009, p. 25), o planejamento estratégico pode ser conceituado como:

[...] uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos. (FISCHMANN e ALMEIDA, 2009, p. 25)

Entretanto, para que haja o aproveitamento das oportunidades e consequentemente a diminuição dos riscos, é preciso entender o ambiente em que a empresa está inserida e, relacionado àquilo que ocorre na economia, por exemplo, a qual a empresa não tem como mudar, um exemplo disso, seria a redução de impostos atribuída pelo governo ao setor automobilístico onde as empresa deste setor poderão se utilizar deste benefício como uma oportunidade de negócio.

Na visão de Ansoff et al. (1981, apud ESTRADA E ALMEIDA, 2007, p. 150):

O processo de planejamento estratégico é definido como uma análise racional das oportunidades oferecidas pelo meio, dos pontos fortes e fracos da empresa e da escolha de um modo de compatibilização (estratégia) entre os dois extremos. Compatibilização, esta, que deveria satisfazer do melhor modo possível aos objetivos da empresa. (ANSOFF et al. 1981, apud ESTRADA E ALMEIDA, 2007, p. 150)

Para os autores, é necessário ser criado um método de compatibilização que interfira entre as oportunidades, os pontos fortes e fracos da organização para que esse método satisfaça de maneira eficiente os objetivos ora traçados. Dessa maneira, o planejamento estratégico passa a ser entendido como um método de análise racional das oportunidades que surgem no meio em que a empresa está inserida.

O planejamento estratégico de acordo com Drucker (2002, p. 136):

É o processo contínuo de, sistematicamente e com maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas condições; e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas alimentadas. (DRUCKER, 2002, p. 136)

Para Drucker (2002, p. 136), o primeiro passo que a empresa deve dar relacionada ao planejamento, é traçar seus objetivos em tempo presente e descartar-se do ontem. “Mas a chave para fazer algo diferente amanhã está em desfazer-se daquilo que não é mais produtivo ou está envelhecendo: as coisas obsoletas”.

2.2.2 Planejamento Operacional

O planejamento operacional se embasa basicamente nas atividades rotineiras da empresa, geralmente sua elaboração é feita através dos níveis mais inferiores da organização.

Segundo Oliveira (2007, p. 19):

O planejamento operacional pode ser considerado como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias e desenvolvimento e implantação estabelecidas. Portanto, nesta situação tem-se, basicamente, os planos de ação ou planos operacionais. Os planejamentos operacionais correspondem a um conjunto de partes homogêneas do planejamento tático. (OLIVEIRA, 2007, P. 19)

Ainda assim, de acordo com Oliveira (2007), devem apresentar com detalhes:

- Os recursos necessários para seu desenvolvimento e implantação;
- Os procedimentos básicos a serem adotados;
- Os resultados finais esperados;
- Os prazos estabelecidos; e
- Os responsáveis por sua execução e implantação.

Para Silva, Oliveira e Prado (2005, p. 108), “o planejamento operacional refere-se mais ao chão-de-fábrica, ou seja, ao lugar em que as coisas realmente acontecem no âmbito da organização”.

O planejamento operacional tem como função indicar como deverão ser executadas as atividades rotineiras da empresa, ou seja, esse tipo de planejamento age como um plano detalhado para cada operação. A partir disso cada atividade é executada e são elaborados controles para verificar se os recursos aplicados estão sendo eficientes para realização dos objetivos da empresa.

Portanto, podemos considerar que o planejamento operacional se refere a cada atividade separadamente. Sua projeção é elaborada para curto prazo, para o presente, hoje, onde normalmente seu foco está nas tarefas dia-a-dia da empresa. O planejamento operacional está voltado para a eficiência na execução das tarefas, onde há uma busca pelo alcance de metas específicas.

2.2.3 Planejamento Tático

O planejamento tático não aborda em seus objetivos à empresa como um todo, pois sua execução se dá em níveis de departamentos. Segundo Chiavenato (2001, p. 224):

Planejamento tático é o planejamento feito no nível departamental. Cada unidade organizacional deve ter seu planejamento tático subordinado ao planejamento estratégico. Suas principais características são:

- É projetado para o *médio prazo*, geralmente para o exercício anual.
- Envolve cada departamento ou unidade da organização, abrangendo seus recursos específicos, e preocupa-se em atingir *objetivos departamentais*.
- É definido no nível intermediário para cada departamento ou unidade da empresa.
- É voltado para a coordenação e integração das atividades internas da organização. (CHIAVENATO, 2001, p. 224)

2.3 Etapas de um Planejamento Estratégico

Como planejamento, podemos entender a análise das ações alternativas propostas à determinada organização e seus resultados alcançados no futuro. O planejamento trabalha de modo a fazer visível uma empresa como espera seus gestores. Planejar requer traçar metas que deverão ser alcançadas no futuro.

De acordo com Chiavenato (2001, p. 226):

O planejamento implica fundamentalmente traçar o futuro que deverá ser alcançado. A essência do planejamento consiste em ver as oportunidades futuras – a fim de explorá-las – e os problemas futuros – a fim de combatê-los. O planejamento é um processo que começa com a determinação de objetivos; define estratégias, políticas e detalha os planos para alcançá-los; estabelece um sistema de decisões e inclui uma revisão periódica dos objetivos para alimentar um novo ciclo de planificação. (CHIAVENATO, 2001, P. 226)

Segundo Oliveira (2007, p. 4), “o planejamento não deve ser confundido com previsão, projeção, predição, resolução de problemas ou planos”.

Para elaboração e implementação do planejamento estratégico, existem diversas metodologias criadas por diferentes autores, onde se faz necessário a verificação de seus aspectos com os objetivos da empresa e assim se utilizar daquela que melhor atenda ao formato de cada organização.

Descrevendo sobre planejamento, Silva, Oliveira e Prado (2005, p. 108), afirma:

Qualquer estratégia envolve várias subestratégias. Ao mudar alguma condição, a estratégia não poderá ser tão rígida que não permita a incorporação da nova condição e ainda evitar as grandes áreas de incertezas e risco. Especificamente, o desempenho eficaz no planejamento estratégico é baseado nas habilidades:

- reconhecer os fatores do ambiente que afetam o sucesso da organização;
- analisar os pontos fortes e fracos da organização, capitalizando as informações para benefício próprio;
- ajustar-se rapidamente às mudanças de condições do ambiente;
- reconhecer que motivar as pessoas para as mudanças de estratégias depende do clima organizacional promovido pelas atitudes e valores pessoais da administração;
- equilibrar a organização no que se refere a proprietários, clientes, acionistas, funcionários e público em geral. (SILVA, OLIVEIRA E PRADO, 2005, p. 108)

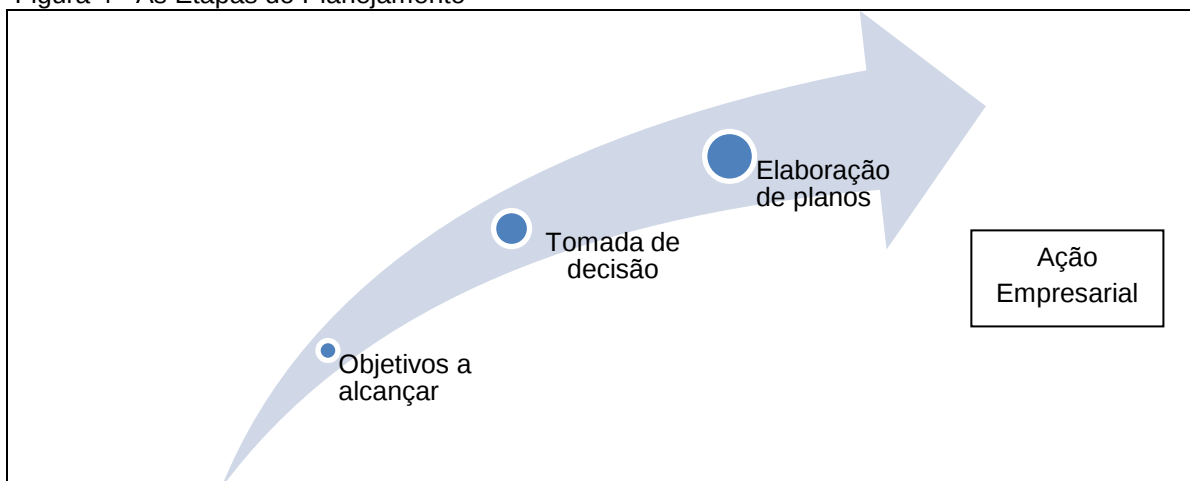
Ainda sobre o processo de planejamento, os autores acima citados, entendem que algumas atividades, como dirigir, antecipar, influenciar e controlar

estão diretamente envolvidas nesse processo, processo este que se torna contínuo envolvendo algumas noções de percepção por exemplo.

Oliveira (2007) ressalta que a empresa deseja por meio do planejamento estratégico, conhecer e entender qual a melhor utilização para seus pontos fortes, já no que tange seus pontos fracos, a entidade busca pela eliminação ou adequação, caso consiga. Para as oportunidades, a organização espera usufruir da melhor forma possível, às que surgirem. Por último, quanto às ameaças, cabe a empresa conhecê-las e buscar evitá-las.

Dessa forma, é interessante atentar para as diferentes metodologias existentes e optar para àquela que melhor satisfaça as necessidades da empresa. No que diz a parte de elaboração e implementação, Chiavenato (2001, p. 226), pela figura 4 apresenta as três fases do planejamento estratégico:

Figura 4 - As Etapas do Planejamento



Fonte: Adaptado de Chiavenato (2001, p. 226)

Já para Oliveira (2007), a elaboração e implementação do planejamento estratégico é composta de quatro fases: (a) Fase I – Diagnóstico da empresa; (b) Fase II – Missão da empresa; (c) Fase III – Instrumentos prescritivos e quantitativos; (d) Fase IV – Controle e avaliação.

Cada empresa irá definir qual metodologia irá aplicar, tendo o gestor, a liberdade para fazer alterações que achar necessárias para o processo de implementação. Dentro deste contexto, ressalta-se a importância da escolha da metodologia, que deve estar de acordo com a realidade e condições da empresa, levando-se em consideração os fatores externos e internos de sua realidade.

A fundamentação teórica do conhecimento mais detalhado das metodologias de elaboração e implementação, poderá levar ao executivo a um melhor aproveitamento na aplicação do planejamento. Ainda, que o entendimento do planejamento estratégico deve estar além de afirmações do que determinada empresa quer fazer ou aonde quer chegar, mas o planejamento estratégico possivelmente indicará os meios para transformar suas afirmações em realidade.

Para se fazer um planejamento, é preciso estabelecer os objetivos, definir os planos e conseguinte alcançá-los. Por isso, a definição dos objetivos ou saber fazer o diagnóstico da empresa acaba sendo o passo inicial no planejamento estratégico, pois de acordo com Oliveira (2007), primeiramente define-se a empresa como um todo, buscando-se definir “onde queremos chegar” para que seja possível verificarmos se a empresa está apta a chegar à situação desejada.

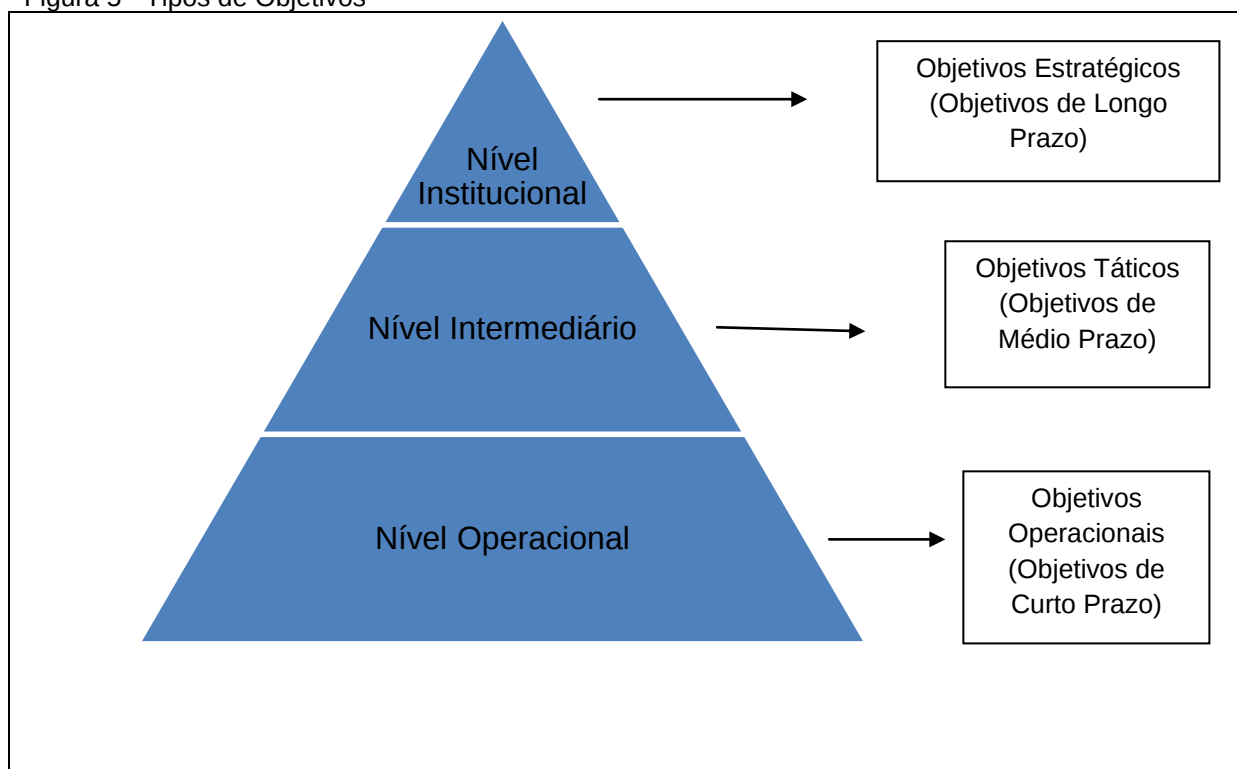
Segundo Chiavenato (2001, p. 227):

Objetivos são resultados futuros que se pretende atingir. São alvos escolhidos que se almeja alcançar em um certo espaço de tempo, aplicando-se determinados recursos disponíveis ou possíveis. Assim, os objetivos são pretensões futuras que, uma vez alcançadas, deixam de ser objetivos para se tornarem realidade. Conceitualmente, objetivos são resultados previamente estabelecidos, que devem ser atingidos em um certo período de tempo. Expressam uma maneira de pensar da organização e orientam o desempenho organizacional e o desempenho das partes envolvidas, além de considerar a continuidade do negócio ao longo do tempo. (CHIAVENATO, 2001, p. 227)

Existem ainda, tipos de objetivos que devem ser levados em conta, são os objetivos estratégicos, objetivos táticos e os objetivos operacionais.

Os objetivos estratégicos estão relacionados com a amplitude da organização, ou seja, com seus objetivos globais e situados em longo prazo, sua finalidade é a orientação ao planejamento estratégico da empresa. Os objetivos táticos estão situados nos objetivos departamentais e de médio prazo e estão voltados para orientação neste sentido, dos departamentos e unidades da entidade. Por fim, os objetivos operacionais são aqueles ligados a operação de cada atividade e situados em curto prazo e basicamente, servem como auxílio e orientação aos planos operacionais ligados as atividades rotineiras da empresa.

Figura 5 - Tipos de Objetivos



Fonte: Chiavenato (2001, p. 228)

Porém, na visão de Oliveira (2007), o primeiro passo para implementação do planejamento estratégico, chamado de fase I, é o diagnóstico estratégico. Este diagnóstico irá levantar ao seguinte quesito: “qual a real situação da empresa quanto a seus aspectos internos e externos?”, a resposta desta questão conduzirá a saber quais os pontos positivos e negativos da empresa, ou seja, o que ela tem de bom ou de ruim em seu processo administrativo.

Segundo Oliveira (2007, p. 63):

Esse diagnóstico, auditoria ou análise, deve ser efetuado da forma mais real possível, pois qualquer tomada de posição errada nesta fase prejudicará todo o resto do processo de desenvolvimento e implementação do planejamento estratégico na empresa. (OLIVEIRA, 2007, p. 63)

Em continuidade, serão apresentados os componentes do diagnóstico estratégico, a fim de expor seus principais aspectos.

- **Fase I – Diagnóstico**

Na elaboração de um diagnóstico empresarial voltado à implantação de um planejamento estratégico, é necessário, de acordo com Oliveira (2007, p. 43) seguir algumas fases importantes.

- a) Identificação da visão: conceitua-se visão de acordo com Oliveira (2007, p. 43) “como os limites que os principais responsáveis pela empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla”. A visão da empresa está relacionada com o que ela própria quer ser em determinado momento. Então, nesta etapa serão identificadas quais as expectativas dos gestores, executivos, membros do conselho, sócios e demais participantes da administração.
- b) Identificação dos valores: de acordo com Oliveira (2007, p. 43), “valores representam o conjunto dos princípios, crenças e questões éticas fundamentais de uma empresa, bem como fornecem sustentação a todas as suas principais decisões”.
- c) Análise externa: esta etapa irá verificar ameaças e oportunidades do ambiente e as melhores maneiras para se impedir ou para desfrutar da situação. Nesta etapa faz-se importante levar em consideração alguns pontos, como por exemplo, mercado atuante, fornecedores, tecnologia, aspectos políticos, culturais, socioeconômicos, concorrentes, entre outros.
- d) Análise interna: nesta etapa serão verificados os pontos fortes, fracos e neutros da empresa. Neste tipo de análise, também se faz necessário considerar alguns tipos de fatores, como: novos produtos e serviços, promoção, comercialização, estrutura organizacional, tecnologia, imagem organizacional, suprimentos, entre outros.
- e) Análise dos concorrentes: esta etapa tem como objetivo planejar um adequado posicionamento competitivo diante de seus concorrentes, e isso se dará através de uma adequada análise dos concorrentes da organização, onde o executivo poderá efetuar uma análise interna e externa dos principais concorrentes em questão.

- **Fase II – Missão da empresa**

Nesta fase, aborda-se as questões da implementação da missão, visão e valores da organização. Na visão de Oliveira (2007), o segundo passo para implementação do planejamento estratégico, se dá através da fase II. Estabelecer qual é a missão da empresa, ou seja, deve-se determinar o por quê da existência da empresa, ou qual a sua razão de ser. [...] missão é a determinação do motivo central

da existência da empresa, ou seja, a determinação de “quem a empresa atende” [...] Portanto, a missão representa a razão de ser da empresa.

- **Fase III - Instrumentos Prescritivos e Quantitativos**

Segundo Oliveira (2007), nesta fase o ponto básico seria o estabelecimento “de onde se quer chegar” e de “como chegar à situação que se deseja”.

Nesta fase, é necessário o estabelecimento de instrumentos que permitam a continuidade do processo de implantação do Planejamento estratégico, que de acordo com Oliveira (2007) são instrumentos prescritivos e qualitativos, ou seja, instrumentos que permita saber onde se quer chegar e como chegar.

Os instrumentos prescritivos do processo de planejamento estratégico proporcionam a explicitação do que se deve ser feito pela empresa para que se direcione ao alcance dos propósitos estabelecidos dentro de sua missão, de acordo com sua postura estratégica, respeitando as macropolíticas, bem como as ações estabelecidas pelas macroestratégias; e se direcionando para a visão estabelecida, ou seja, o que a empresa quer ser. (OLIVEIRA, 2007, p. 52)

Estes instrumentos, prescritivos e quantitativos possivelmente servirão como norteadores para o processo de implantação do planejamento estratégico, isso através das etapas que constituem cada um destes instrumentos, por exemplo, os instrumentos prescritivos são compostos por três fases de acordo com Oliveira (2007), são elas:

- a) Estabelecimento de objetivos, desafios e metas;
- b) Estabelecimento de estratégias e políticas funcionais;
- c) Estabelecimento dos projetos e planos de ação;

Os instrumentos quantitativos, de acordo com Oliveira (2007, p. 54), “consistem nas projeções econômico-financeiras do planejamento orçamentário, devidamente associadas à estrutura organizacional da empresa, necessárias ao desenvolvimento dos planos de ação, projetos e atividades previstas.”

Pode-se observar que para execução do planejamento estratégico, as informações são cruzadas e dependem de cada etapa anterior. Isto ocorre com o instrumento quantitativo, pois nesta etapa, a análise gira em torno de quais são os recursos necessários e quais são as expectativas de retorno que a empresa possui para atingir seus objetivos, desafios e metas.

Neste momento, se faz de grande valia entender o funcionamento do planejamento orçamentário, visto que os instrumentos quantitativos são representados basicamente por ele e dessa forma cabe ao executivo executar de forma estruturada a interligação do planejamento estratégico com os planejamentos operacionais.

- **Fase IV – Controle e Avaliação**

Como controle, podemos entender que se trata de acompanhar o desempenho das ações implementadas com vistas a garantir o alcance dos objetivos, desafios, metas, estratégias e projetos estabelecidos.

Para esta função, Oliveira (2007, p. 55), cita alguns processos que estão envolvidos em questão, como:

- Estabelecer e analisar indicadores de desempenho;
- Avaliação de desempenho;
- Comparação do resultado com os objetivos e demais critérios estabelecidos;
- Análise de desvios de objetivos;
- Tomada de ação corretiva;
- Acompanhamento para avaliar a eficiência e eficácia da ação corretiva; e
- Adição de informações ao processo de planejamento.

Estes processos poderão ser analisados pela administração que poderão entender ou considerar critérios e parâmetros que caibam ao atendimento das necessidades de cada empresa.

2.4 Planejamento Estratégico Orçamentário

De acordo com Marques (2003), o conceito de planejamento estratégico orçamentário se dá sob um enfoque sistemático e formal na execução das responsabilidades do planejamento e controle econômico-financeiro empresarial. Isso porque o controle orçamentário além de possibilitar uma visão ampla de todo o processo empresarial, ele apresenta as políticas e diretrizes que foram pré-estabelecidas no nível estratégico, e isso de maneira formalizada, ou seja, escrita.

Após os estudados até aqui pesquisados sobre planejamento estratégico, passa-se para a elaboração dos planos de ação. Cada departamento ou área irá buscar sobre o seu papel no futuro da empresa, materializando-os em objetivos e ações que pretende desenvolver no sentido de alcançá-los.

Para Lunkes (2007, p. 14):

O processo orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão das despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão.

O orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período. (LUNKES, 2007, p. 14)

É evidente a necessidade de se ter um orçamento em qualquer que seja a atividade empresarial. O orçamento compreende funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa com vistas à necessidade de se alocar recursos financeiros que justifique as despesas.

Segundo Lunkes (2007), a palavra orçamento se origina dos antigos romanos, onde se coletavam os impostos em uma bolsa de tecido denominada *fiscus*. Essa palavra também foi usada para as bolsas da tesouraria no início da Idade Média onde o termo '*fisc*' era como a tesouraria do Reino Unido era conhecida.

Outros termos também foram usados na França entre os anos de 1400 e 1450, conforme relata Lunkes (2007), como "*bouge*" ou "*bougette*". Entretanto foi com a Constituição Inglesa em 1689 que as práticas de orçamento de deram, pois esta Lei estabelecia que poderiam ser cobrados alguns impostos ou gastar recursos pelo rei e pelo primeiro-ministro, porém isso só seria possível com a autorização do Parlamento.

De acordo com Lunkes (2007, p. 25), "em meados do século XVIII, o primeiro-ministro levava ao Parlamento os planos de despesas envoltos em uma grande bolsa de couro, cerimônia que passou a chamar-se de *opening of the budget*², ou abertura do orçamento".

Um orçamento é a expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não financeiros desses planos e funciona como um projeto para a empresa seguir no período vindouro. Os orçamentos referentes a aspectos

² Frase em inglês que significa abertura do orçamento. A palavra budget substituiu rapidamente o termo bolsa e em 1800 foi incorporada ao dicionário inglês. LUNKES (2007).

financeiros quantificam as expectativas da administração com relação a receitas futuras, fluxo de caixa e posição financeira. Do mesmo modo que as demonstrações financeiras são elaboradas referentes a períodos passados, podem também ser preparadas para períodos futuros. (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 1997, apud LUNKES, 2007, p. 27 - 28)

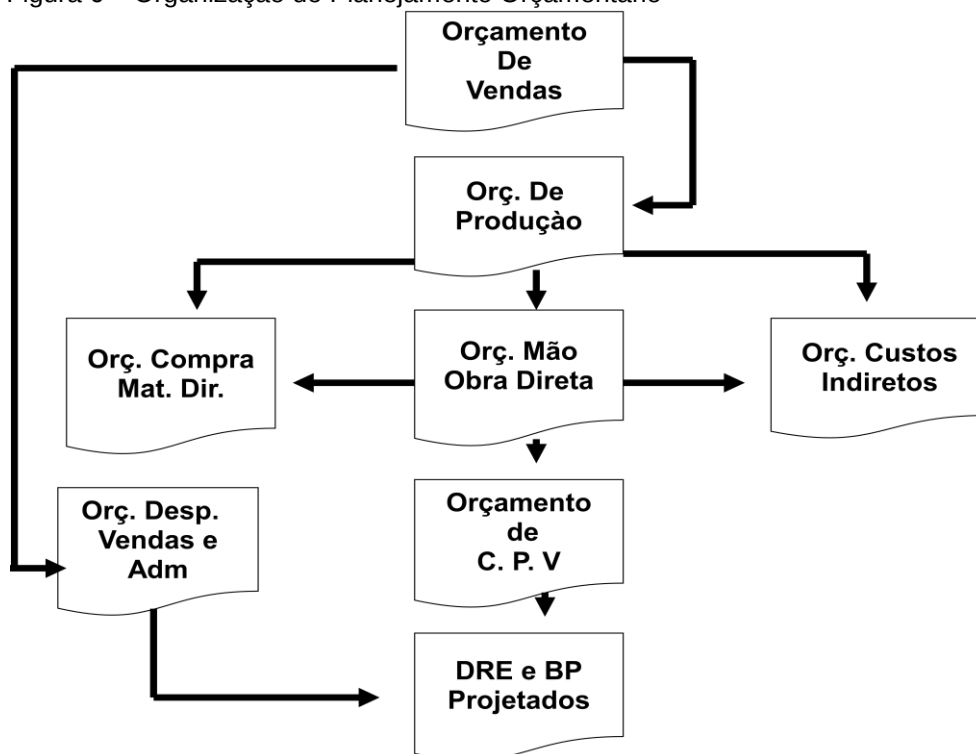
É possível entender o orçamento como sendo um plano dos processos operacionais que são traçados para determinado período. Pode ser também considerado como uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos pela empresa.

2.4.1 Organização do Planejamento Orçamentário

As operações de produção exigem um conjunto de orçamentos que se integram a um orçamento geral, segundo Warren, Reeve, Fess (2003), e fazem parte deste orçamento geral as seguintes partes: (a) orçamento de vendas; (b) custo dos produtos vendidos; (c) orçamento de produção; (d) orçamento de compra de material direto; (e) custos indiretos de fabricação orçados; (f) despesas de vendas e administrativas.

Na figura 6 abaixo, podemos visualizar as relações entre os orçamentos que geram a demonstração de resultados orçada.

Figura 6 – Organização do Planejamento Orçamentário



Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess (2003, p. 187)

Descrevendo a respeito de orçamentos Horngren (2000, p. 117) afirma que:

Um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização – vendas, produção, distribuição e finanças. Quantifica metas para vendas, produção, lucro líquido e posição de caixa e para qualquer outro objetivo especificado pela administração. O orçamento geral normalmente consiste num demonstrativo de receitas e despesas de caixa e em quadros de cálculos auxiliares. Estes demonstrativos são o ponto culminante de uma série de decisões de planejamento baseadas num exame detalhado e rigoroso do futuro da organização. (HORNGREN, 2000, p. 117)

Normalmente o orçamento é associado às empresas com fins lucrativos, mas vale salientar que ele exerce um importante papel em empresas governamentais e também àquelas sem fins lucrativos. Ele auxilia na administração, por exemplo, de escolas rurais, hospitais, igrejas e também pode e deve ser aplicado no âmbito familiar.

2.4.1.1 Orçamento de Vendas

O orçamento de vendas pode ocorrer através das previsões de vendas feitas em determinados períodos, com objetivo de estimar a quantidade dos produtos e serviços que a empresa espera vender ou prestar.

Segundo Lunkes (2007, p. 42), o orçamento de vendas “estima as quantidades de cada produto e serviço que a empresa planeja vender ou prestar, define o preço a ser praticado, impostos incidentes e a receita a ser gerada”.

O orçamento de vendas pode ser considerado como ponto de partida de todo o processo orçamentário (Padoveze, 2004). Isso porque analisando o processo de funcionamento de uma empresa, nota-se que o seu processo de planejamento operacional decorre da percepção da demanda de seus produtos para determinado período a ser orçado.

De acordo com Padoveze (2004, p. 515), faz parte do orçamento de vendas os seguintes itens: (a) a previsão de vendas em quantidades para cada produto; (b) a previsão dos preços para os produtos e seus mercados; (c) a identificação dos impostos sobre as vendas; (d) o orçamento de vendas em moeda corrente do país; (e) a projeção do saldo final de contas a receber.

O primeiro passo a se fazer no orçamento de vendas, é determinar a quantidade que será vendida de cada produto na empresa. Entretanto, a determinação da quantidade a ser vendida, não é tarefa fácil, cada empresa tem certo grau de dificuldade para se estimar isso, o que é normal, considerando as sazonalidades existentes nas regiões e também a situação da economia.

Contudo, Padoveze (2004, p. 516), elabora uma lista com principais pontos a serem observados na elaboração do orçamento de vendas, são eles:

- Identificação dos produtos a serem vendidos;
- Determinação do critério de entendimento do que é produto para fins do orçamento de vendas;
- Identificações dos mercados dos produtos;
- Determinação das quantidades a serem orçadas;
- Determinação dos preços para cada produto e para cada mercado;
- Determinação dos preços a vista e os preços a prazo;
- Incorporação da eventual mudança da política de crédito;
- Determinação das quantidades de vendas a vista e a prazo;
- Determinação dos aumentos previstos nas listas de preços, segundo as premissas orçamentárias;
- Determinação das projeções das taxas das moedas estrangeiras para vendas ao mercado externo;
- Incorporação das sazonalidades mensais conhecidas e/ou estimadas;
- Inclusão das expectativas de vendas de acessórios, opcionais, produtos complementares, por produto;
- Identificação dos impostos sobre vendas para cada produto e mercado;
- Identificação dos créditos fiscais para cada produto e mercado;
- Projeção de outras receitas acessórias, como variações cambiais após a venda, recuperações de despesas, entre outros;
- Projeção de inadimplências, entre outros.

Cada ponto apresentado deve ser observado cuidadosamente, pois influenciam em cada empresa de forma diferente, por isso, cada empresa deve examinar suas particularidades e dar a importância devida para cada aspecto

apresentado de acordo com as características de seu negócio. Warren, Reeve e Fess (2003, p. 188) apresentam um modelo de planilha para um orçamento de venda, conforme quadro 3 abaixo:

Quadro 3 – Orçamento de Venda

Empresa X Ltda Orçamento de Vendas			
Produtos	Qtde	Vlr Unt	Total
Produto X	XXXX	XXXX	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

Esta planilha que demonstra às vendas pretendidas pela empresa em determinado período, permite que ao final deste período, os gestores realizem uma análise comparativa entre o que foi orçado e o que foi realizado, e assim, entenderem os motivos que não permitiram o atingimento dos objetivos propostos e tomarem decisões para sanar os efeitos negativos.

2.4.1.2 Orçamento de Produção

Depois de concluído o orçamento de vendas, o próximo passo é o orçamento de produção. De acordo com Lunkes (2007, p. 44), “o objetivo é assegurar um nível de produção suficiente para atender à demanda prevista de vendas”.

Segundo Padoveze (2004, p. 520)

Este orçamento é totalmente decorrente do orçamento de vendas. Saliente-se também que o orçamento de produção é quantitativo. Não há, em princípio, necessidade de valorizar o valor da produção, para fins de orçamento. O orçamento de produção em quantidade dos produtos a serem fabricados é fundamental para a programação operacional da empresa, e dele decorre o orçamento de consumo e compra de materiais diretos e indiretos, bem como é base de trabalho para os orçamentos de capacidade e logística. (PADOVEZE, 2004, p. 520)

Para elaboração da estimativa de produção, é necessário levar em conta diferentes fatores que possam vir a influenciar de forma direta ou indireta todo esse processo, como por exemplo, se há espaço para armazenagem dos produtos, se a empresa dispõe de mão-de-obra, equipamentos em bom funcionamento, entre outros.

De acordo com Warren, Reeve, Fess (2003, p. 188), “a produção deve ser cuidadosamente coordenada com o orçamento de vendas para assegurar que a produção e as vendas sejam mantidas em equilíbrio durante o período”.

Padoveze (2004) descreve que para o orçamento de produção, são necessários dois dados importantes: (a) orçamento de vendas em quantidades por produtos; e (b) política de estocagem de produtos acabados.

Segundo o autor citado, esses dois dados mais as quantidades em estoque de produtos acabados formam então o orçamento de produção. E a diferença entre a quantidade vendida e a quantidade a ser produzida decorre da variação da quantidade do estoque de produtos acabados, ou seja, é necessário se conhecer a política de estoques da empresa.

Entretanto, se levarmos em consideração a diversidade de empresas e seus fluxos de demanda, podemos notar que para aquelas empresas em que a venda imediata é sempre uma possibilidade, essa empresa poderá conseguir diminuir ou nem armazenar seus produtos em estoque, nesse caso o orçamento de produção será o mesmo do orçamento de vendas em questão de quantidades. Abaixo no quadro 4 um modelo em questão para melhor entendimento:

Quadro 4 – Orçamento de produção

Empresa X Ltda. Orçamento de Produção	
Descrição	Quantidades
(-) Estoque Inicial de produtos acabados	(XXXX)
(+) Vendas Orçadas	XXXX
(=) Produção Necessária	XXXX
(+) Estoque Final de produtos Acabados desejado	XXXX
(=) Total a Produzir	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

2.4.1.3 Orçamento de Compra de Matéria Prima

Após definido as informações-chaves, ou seja, as quantidades a serem vendidas e produzidas, o próximo passo será o orçamento dos gastos determinados pelos volumes pretendidos e os gastos necessários para operacionalizar os programas de produção e vendas.

Segundo Padoveze (2004, p. 522), “o orçamento dos gastos compreende os materiais necessários para o programa de produção e vendas, constantes das estruturas dos produtos, e as despesas que os departamentos vão incorrer para produzir e vender as quantidades planejadas”.

Padoveze (2004), ainda discorre sobre a existência de alguns itens que compreendem o orçamento de compra de matéria-prima: (a) política de estoque de materiais; (b) orçamento de consumo de materiais líquido dos impostos; (c) impostos incidentes sobre compra de materiais.

Logo abaixo, no quadro 5 apresenta um modelo de planilha adaptado de Warren, Reeve e Fess (2003):

Quadro 5 – Orçamento de compra de matéria prima

Empresa X Ltda. Orçamento de Compra de Matéria Prima	
Descrição	Quantidades
Matéria prima por unidade	XXXX
Produção orçada	XXXX
Total de matéria prima necessária	XXXX
(-) Estoque inicial	(XXXX)
(+) Estoque final	XXXX
Matéria prima a adquirir	XXXX
Custo por unidade ou Kg	XXXX
Total de matéria prima	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

Para este tipo de orçamento é necessário saber quanto à empresa gasta de matéria prima por unidade produzida, assim como conhecer as políticas de estoques de materiais diretos da entidade.

2.4.1.4 Orçamento da Mão-de-Obra

Assim como a matéria-prima, o orçamento da mão-de-obra deve ser elaborado de acordo com a política de produção dos produtos, geralmente sua quantificação se dá em horas, e seu custo se define pela multiplicação das quantidades de horas gastas na execução de um produto vezes o custo.

De acordo com Padoveze (2004, p. 534):

O orçamento dessas despesas apresentará os gastos previstos com as despesas de pessoal de toda a empresa. Os gastos com pessoal incluem todo o tipo de remuneração paga aos funcionários, bem como os encargos sociais incidentes sobre a mão-de-obra.

Parte do orçamento de mão-de-obra (principalmente a mão-de-obra direta) está atrelada aos orçamentos de produção e vendas. O orçamento de mão-de-obra direta tem sua base quantitativa (horas necessárias e homens necessários) calcada no orçamento de capacidade. O orçamento de vendas poderá ser determinante, dependendo da empresa, para estimativa de mão-de-obra de vendedores e assistentes técnicos, caso um volume adicional de vendas e entregas exija necessidade adicional de mão-de-obra. (PADOVEZE, 2004, p. 534)

No orçamento de mão-de-obra, pode ser detalhado dados quantitativos relativos à mão-de-obra, como a horas a serem trabalhadas e a quantidade de funcionários, dados estes que devem estar separados em seus devidos centros de custo. A profundidade desse detalhamento irá depender da empresa, ou seja, de qual seja a necessidade de informação que essa empresa precisa. Dentre estes dados podemos citar as remunerações em geral do funcionário, horas extras, prêmio de produtividade, comissões, entre outros.

Abaixo, no quadro 6, podemos ver um modelo de planilha para implantação do orçamento de mão-de-obra, adaptada de Waren, Reeve e Fess (2003).

Quadro 6 – Orçamento de mão-de-obra

Empresa X Ltda. Orçamento de mão-de-obra	
Descrição	Quantidades
Mão-de-obra por unidade	XXXX
Produção necessária	XXXX
Quantidade Total	XXXX
Valor por hora	(XXXX)
Total de mão-de-bra	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

2.4.1.5 Orçamento dos Custos Indiretos

O orçamento dos custos indiretos é compreendido pelos custos indiretos de fabricação estimados necessários à produção, conforme Waren, Reeve, Fess (2003). Geralmente, neste orçamento está incluído o custo total estimado de cada item de custo indireto de fabricação.

Como conceito de custos pode-se entender:

Custo é um desembolso de caixa ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o propósito de gerar receitas. Um custo representa um benefício usado imediatamente ou diferido para um período de tempo futuro. (WARREN, REEVE, FESS, 2003, p. 5)

Os custos também podem ser entendidos basicamente, como um sacrifício financeiro onde a empresa emprega determinadas políticas a fim de se beneficiar alcançando seus objetivos futuramente.

Para Lunkes (2007), “os custos indiretos de fabricação também são de responsabilidade dos gerentes dos respectivos departamentos de fabricação. O total

do orçamento de custos indiretos depende do comportamento individual dos demais custos e do nível de fabricação”.

Como custos indiretos, Warren, Reeve e Fess (2003), ressalta que geralmente são também conhecidos como despesas indiretas e ou encargos indiretos. Alguns exemplos de custos indiretos são a mão-de-obra indireta, materiais indiretos, seguro da fábrica, suprimentos para a produção, entre outros. Abaixo, no quadro 7, segue modelo de planilha para orçamento dos custos indiretos:

Quadro 7 – Orçamento de Custos Indiretos

Empresa X Ltda. Orçamento de Custos Indiretos	
Descrição	Quantidades
Salários indiretos de fábrica	XXXX
Salário de supervisores	XXXX
Força e luz	XXXX
Depreciação de fábrica e equipamento	XXXX
Materiais indiretos	XXXX
Manutenção	XXXX
Seguro e imposto predial	XXXX
Total de custos indiretos de fabricação	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

2.4.1.6 Orçamento de Despesas de Vendas e Administrativas

O orçamento de despesas de vendas e administrativas faz parte do orçamento de despesas operacionais, o qual se constitui das despesas administrativas, despesas de vendas, despesas tributárias e despesas financeiras.

Para entender o orçamento das despesas de vendas e administrativas, se faz necessário o entendimento primeiramente do que faz parte das despesas, ou seja, o que são as despesas de vendas e administrativas.

Lunkes (2007) afirma que nas despesas administrativas, financeiras, de vendas e de pessoal, estão incluídos todos os gastos necessários para a gestão das operações da empresa, onde também faz parte todos os itens relativos à pessoal, como telefone, material de escritório, viagens, entre outros.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2003, p. 192), “o orçamento de vendas é usado como ponto de partida para estimar as despesas de vendas e administrativas. Por exemplo, um aumento nas vendas orçadas vai exigir mais propaganda”.

Abaixo, no quadro 8, encontra-se um modelo de orçamento de vendas e administrativas de uma empresa fictícia X:

Quadro 8 – Orçamento de Despesas de Vendas e Administrativas

Empresa X Ltda. Orçamento de Despesas de Vendas e Administrativas	
Descrição	Quantidades
Despesas de vendas	
Despesas de salário de vendas	XXXX
Despesas de propaganda	XXXX
Despesas de viagens	XXXX
Total de despesas de vendas	XXXX
Despesas Administrativas	
Despesas de salários dos executivos	XXXX
Despesas de pessoal do escritório	XXXX
Despesas de aluguel do escritório	XXXX
Despesas de suprimentos do escritório	XXXX
Despesas diversas	XXXX
Total de despesas administrativas	XXXX
Total de despesas de vendas e administrativas	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

Para elaboração de orçamentos que sejam eficientes, no que diz respeito à realidade de cada empresa, talvez seria interessante o detalhamento dos principais itens que faz parte do orçamento de despesas de vendas e administrativas. Detalhes por exemplo no caso de uma propaganda, o departamento de marketing, poderá detalhar qual será o tipo da propaganda, o tamanho dela e também seus custo unitário.

Por fim, para que haja um controle eficiente onde cada departamento consiga atingir aquilo que foi orçado, distribui-se essa responsabilidade com os supervisores de cada departamento.

2.4.1.7 Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos

Como ponto de partida para entendimento e ou elaboração do orçamento do custo dos produtos vendidos é importante entender quais tipos de orçamento fazem parte deste ou complementam este orçamento.

Segundo Warren, Reeve e Fess (2003), para preparar o orçamento de custo dos produtos vendidos é necessário os orçamentos de materiais diretos, de mão-de-obra direta e de custos indiretos de fabricação.

Para critério e valoração dos estoques de produtos acabados Padoveze (2004, p. 525-526) afirma:

Em termos quantitativos, a base é o orçamento de produção em quantidades, que contém, também, o orçamento de produtos acabados não vendidos e estocados. É importante ressaltar que, para elaborarmos este orçamento, primeiramente deveremos ter o orçamento dos gastos departamentais dos setores industriais, uma vez que o custo dos produtos vendidos, pela contabilidade societária, deve ser feito pelo método de custeio por absorção. Os gastos departamentais compreendem as despesas de mão-de-obra, direta e indireta, as despesas gerais dos setores fabris, o consumo de materiais indiretos e as depreciações da área industrial. (PADOVEZE, 2004, p. 525-526)

Dessa forma, será necessário então levantar alguns custos, como: (a) os custos da produção; (b) o custo da produção acabada; (c) o custo da produção vendida; (d) o custo dos estoques de produtos acabados.

Existem alguns tipos de sistema para apuração dos custos, como o sistema de custeio variável, ABC, absorção, kaizen, entretanto é necessário além de verificar se há aceitação fiscal desses métodos, também conhecer as necessidades de cada empresa.

Abaixo no quadro 9, segue um modelo de planilha para o orçamento do custo dos produtos vendidos:

Quadro 9 – Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos

Empresa X Ltda.			
Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos			
Descrição	Gastos incorridos mês	Produtos em processo	Produtos acabados
Estoque inicial de produtos acabados			XXXX
Estoque iniciais de produtos em processo		XXXX	
<u>Materiais diretos:</u>			
Estoque inicial de materiais diretos	XXXX		
Compra de materiais diretos	XXXX		
Custo do material direto disponível para uso	XXXX		
(-) Estoque final de material direto	XXXX		
Custo do material direto usado na produção	XXXX		
Mão-de-obra direta	XXXX		
Custo indireto de fabricação	XXXX		
Total do custo de produção	XXXX		
Total de produtos em processo durante o período	XXXX		
(-) Estoque final de produtos em processo		XXXX	
Custo dos produtos acabados			XXXX
Custo dos produtos acabados disponíveis para venda			XXXX
(-) Estoque final de produtos acabados			XXXX
Custo dos produtos vendidos			XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

2.4.1.8 DRE Projetada

Para Warren, Reeve e Fess (2003, p. 193), “os orçamentos de vendas, de custos dos produtos vendidos, de despesas de vendas e administrativas, combinados com dados sobre o lucro, outras despesas e imposto de renda, são usados para preparar a demonstração de resultados projetada”.

Essa demonstração auxilia aos gestores na avaliação dos efeitos de cada um dos orçamentos envolvidos que incidem sobre o lucro anual. Ainda segundo Warren, Reeve e Fess (2003), se o lucro líquido orçado for muito baixo, a gestão da empresa poderá rever os planos operacionais com o intuito de melhorar o lucro.

Abaixo, no quadro 10 veremos um exemplo de demonstração de resultados projetada da empresa fictícia X.

Quadro 10 – Demonstração do Resultado Projetada

Empresa X Ltda.		
Demonstração de Resultado Projetada		
Descrição	Valores R\$	
Receita de vendas		XXXX
Custo dos produtos vendidos		XXXX
Lucro bruto		XXXX
Despesas de vendas e administrativas		
Despesas de vendas	XXXX	
Despesas administrativas	XXXX	
Total das desp. de vendas e administrativas		XXXX
Lucro operacional		XXXX
Outras receitas		
Receita de juros	XXXX	
Outras despesas		
Despesa de juros	XXXX	XXXX
Lucro antes do imposto de renda		XXXX
Imposto de renda		XXXX
Lucro líquido		XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

Onde, Receita de Vendas compreende o valor encontrado no Orçamento de Vendas, o Custo dos Produtos Vendidos é igual ao Orçamento de Custo dos produtos vendidos e as despesas de vendas e administrativas se referem ao Orçamento de despesas de vendas e administrativas.

Basicamente, a DRE Projetada resume-se aos valores estimados em todas as fases operacionais. Como uma vantagem de sua elaboração, podemos citar que seu processo permite que os empresários consigam avaliar o impacto que cada um dos orçamentos tem sobre o lucro anual.

2.4.1.9 Fluxo de Caixa

Ribeiro (2010, p. 419), conceitua fluxo de caixa como “os ingressos e saídas de caixa e equivalentes”. Consequente, entendemos o caixa como sendo todas as disponibilidades que a empresa tem nas contas: (a) Caixa; (b) Bancos conta movimento; e (c) Aplicações financeiras de liquidez imediata. Os equivalentes de caixa por sua vez, correspondem às contas que representam as aplicações financeiras que possuem as mesmas características de liquidez e de disponibilidade imediata.

De acordo com Braga (1995, p. 279):

A estimativa dos fluxos de pagamentos e de recebimentos, distribuídos durante a vida útil do projeto, constitui o ponto de partida do orçamento de capital. Esses fluxos de caixa serão avaliados mediante a aplicação de técnicas simples (prazo de retorno) ou de métodos sofisticados que consideram o valor do dinheiro no tempo (valor atual líquido e taxa interna de retorno). Obviamente, a validade das conclusões que se obterá com a aplicação dessas técnicas dependerá do grau de exatidão das projeções dos fluxos de caixa. (BRAGA, 1995, p. 279)

Como ponto de partida para se elaborar um orçamento de capital, o primeiro passo é a estimativa dos fluxos de pagamentos e de recebimentos. Após essa estimativa, determina qual técnica será usada para avaliação desses fluxos. Ainda ressalta-se a importância da exatidão das projeções dos fluxos de caixa para obter a validade das conclusões.

Segundo Braga (1995, p. 279), “normalmente consideram-se nesses fluxos apenas valores de natureza operacional, embora existam abordagens em que são incluídos também os desembolsos com encargos financeiros e amortizações de financiamentos, o que determina um fluxo de caixa residual”.

Ainda, existem alguns critérios que servem como regimento para montagem desses fluxos de caixa, conforme Braga (1995):

- Na nova proposta não devem ser computadas as perdas sofridas com um projeto fracassado que seria por ela substituído, uma vez que tais perdas decorreram de decisões anteriores.
- Se a proposta envolver a utilização de um bem atualmente ocioso, deve-se considerar o valor de mercado correspondente como parte do investimento.

- No lançamento de um novo produto que concorrerá com outros produtos tradicionais da empresa devem-se abater das receitas de vendas do novo produto as quedas previstas nas vendas dos produtos antigos devidas à referida concorrência interna.
- Os acréscimos de desembolsos com despesas operacionais devem ser subtraídos das entradas de caixa adicionais.
- Os recursos da venda de ativos fixos a serem distribuídos com a implementação da proposta devem ser abatidos dos desembolsos projetados com as novas aquisições. Do mesmo modo deve ser subtraído o valor residual dos novos ativos fixos.
- Nos fluxos de caixa devem ser computadas as alterações nos desembolsos com o imposto de renda provocado pela nova proposta.

Logo abaixo, no quadro 11, apresenta um modelo de planilha para demonstração do Fluxo de Caixa:

Quadro 11 – Fluxo de Caixa

Empresa X Ltda. Fluxo de Caixa			
Descrição	Mês A	Mês B	Mês C
Entradas de caixa estimadas de:			
Vendas à vista	XXXX	XXXX	XXXX
Recebimento de duplicatas a receber	XXXX	XXXX	XXXX
Receita de juros	XXXX		
Total de entrada de caixa	XXXX	XXXX	XXXX
Saídas de caixa estimadas para:			
Custos de produção	XXXX	XXXX	XXXX
Despesas de vendas e administrativas	XXXX	XXXX	XXXX
Aquisição de equipamento		XXXX	
Despesas de juros	XXXX		
Imposto de renda			XXXX
Total de saídas de caixa	XXXX	XXXX	XXXX
Aumento (diminuição de caixa)	XXXX	(XXXX)	XXXX
Saldo inicial de caixa	XXXX	XXXX	XXXX
Saldo final de caixa	XXXX	XXXX	XXXX
Saldo mínimo de caixa	XXXX	XXXX	XXXX
Sobra (falta)	(XXXX)	XXXX	XXXX

Fonte: Adaptado de Warren, Reeve, Fess. (2003)

2.5 A Importância da Contabilidade no Desenvolvimento do Planejamento Orçamentário

A contabilidade, ciência que estuda as modificações no patrimônio das empresas, é considerada como uma das ciências mais antigas do mundo. De acordo com Oliveira (2006), existem registros de que as antigas civilizações já usavam algum tipo de técnica contábil. A história da contabilidade se inicia em tempos remotos da civilização, onde era usada de forma simplificada.

Segundo Oliveira (2006, p. 1):

A Contabilidade existe desde os primórdios da civilização e, durante um longo período, foi tida como a arte da escrituração mercantil. Utilizava técnicas específicas, que se foram aperfeiçoando e especializando, sendo algumas delas aplicadas até hoje. Não obstante a origem milenar da contabilidade, identificada por historiadores como praticada em tempos remotos da civilização, embora de forma rudimentar e não sistematizada. (OLIVEIRA, 2006, p.1)

Como podemos notar, a contabilidade está presente desde os tempos mais antigos e conforme Oliveira (2006), neste tempo remoto da civilização, foi onde se iniciou a história da contabilidade.

Já no Brasil, a contabilidade de acordo com Oliveira (2006, p. 3)

[...] foi implantada por D João VI, quando da transferência da Corte de Portugal. No entanto, com o passar do tempo, foi relegada ao segundo plano na administração pública, sendo revivida por D Pedro I por ocasião do I império. Em 1914, após um período de esquecimento na República, o Brasil, necessitando de um empréstimo do exterior, recorreu ao governo inglês que, dentre as exigências para liberação do mesmo, solicitou uma demonstração da receita e despesa da União. (OLIVEIRA, 2006, p.3)

Desde o mundo antigo até a atualidade, somos frequentemente desafiados a tomar decisões, desde as mais triviais de nossa rotina diária, como em qual restaurante ir, qual marca de produto comprar e outros, e também decisões mais importantes, como qual profissão a seguir, casar ou não, fazer um investimento de longo prazo? talvez, enfim.

As decisões mais importantes necessitam um cuidado, uma fundamentação sólida das informações pertinentes para que essa decisão não traga prejuízos futuros.

No âmbito empresarial não é diferente, diariamente os gestores empresariais deparam-se com situações diversas e adversas, e para que obtenham sucesso em suas carreiras e para que a empresa não sofra com os danos de uma decisão mal

tomada, os gestores precisam de informações, parâmetros, instrumentos que os auxiliem e fundamentem sua tomada de decisão.

Segundo Marion (2006):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. A contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas. Avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisões. (MARION, 2006, p. 23-24)

De fato, a contabilidade é um grande instrumento auxiliador, esta ciência está presente em todos os tipos de atividade, porém, essa visão ainda não é aceita por muitos gestores, isso por falta de conhecimento, por decisões tomadas sem fundamentação, e até mesmo por má gestão, fatores estes que podem ser a causa de tantas empresas não conseguirem estabilidade ou falirem até o segundo ano de existência, conforme estudos realizados pelo SEBRAE.

De acordo com Marion (2006, p. 24) “a experiência e o feeling³ do administrador não são mais fatores decisivos no quadro atual; exige-se um elenco de informações reais, que norteiem tais decisões”. Informações estas que poderão ser encontradas nos relatórios da contabilidade. A contabilidade além de fornecer informações importantes para a tomada de decisão, também pode ser um referencial histórico de eventos passados, apontando tendências e auxiliando nas previsões de vendas, por exemplo.

³ Feeling: Termo inglês que traduzido para o português significa sentimento, também quer dizer: impressão, intuição, opinião, palpite, pressentimento, sensação, tato.
Fonte: <<http://www.dicionarioinformal.com.br/feeling/>>

3 METODOLOGIA

De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 23):

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade. Não se inventa um método; ele depende, fundamentalmente, do objeto da pesquisa. (CERVO E BERVIAN, 2002, p. 23)

Para Gil (2012, p. 8), “pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”.

Já Demo (1985, p. 18) afirma que:

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a metodologia. (DEMO, 1985, p. 18)

Marconi e Lakatos (2001, p. 105), diz que “a especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões como?, com quê?, onde?, quanto?”.

E ainda Silva (2008, p. 14), descreve alguns objetivos da Metodologia Científica:

- distinguir a Ciência das demais formas de obtenção do conhecimento;
- desenvolver no pesquisador uma atitude investigativa;
- estabelecer relações entre o conhecimento estudado atualmente com os existentes;
- promover possibilidades de estudos;
- integrar conhecimentos;
- desenvolver postura holística, na superação da fragmentação dos conhecimentos;
- orientar na elaboração de trabalhos científicos;
- desenvolver o espírito crítico.

Diante das teorias apresentadas, nota-se que para iniciação de uma pesquisa científica, faz-se de grande relevância o estudo e entendimento de como será a aplicação de determinada metodologia. Levando em consideração as teorias, os objetivos que carregam a metodologia, auxiliará o acadêmico na orientação para melhor desenvolvimento de seu trabalho, indicando o melhor caminho para alcance de suas metas.

Neste trabalho a pesquisa a ser adotada foi:

3.1 Quanto aos Fins

3.1.1 Pesquisa Explicativa

A pesquisa explicativa leva à averiguação de quais os fatores que determinaram ou cooperaram para o acontecimento dos fatos. Para execução do trabalho em questão a pesquisa a ser utilizada será pesquisa explicativa.

E como conceito de pesquisa explicativa, Gil (2012, p. 28) afirma que:

São aquelas pesquisas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Por isso mesmo é o tipo mais complexo e delicado, já que o risco de cometer erros aumenta consideravelmente. (GIL, 2012, p. 28)

Nota-se evidente à importância da pesquisa explicativa nos trabalhos tanto nas áreas de ciências sociais e também no âmbito da contabilidade, visto que o detalhamento que existe nesse tipo de pesquisa contribui para o melhor entendimento das questões apontadas.

Este trabalho se enquadra neste tipo de pesquisa, pois serão explicados os procedimentos adotados pela empresa e também a sistemática para implantação do planejamento estratégico orçamentário.

3.2 Quanto aos meios

3.2.1 Pesquisa Bibliográfica

Tem como objetivo coletar o máximo de informações e conhecimentos já existentes relacionados a um tema, questão ou problema pelo qual busca-se encontrar respostas.

A pesquisa deste trabalho é de cunho bibliográfico e explicativo. De acordo com Silva (2008, p. 54):

A pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas. (SILVA, 2008, p. 54)

Esse tipo de pesquisa possui natureza teórica e por isso, se torna obrigatória ser bibliográfica de acordo com Beuren (2004). De acordo com Beuren (2004, p. 87):

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. Com base nisto é que se pode elaborar o trabalho monográfico, seja ele em uma perspectiva histórica ou com o intuito de reunir diversas publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura. (BEUREN, 2004, p. 87)

Através do material publicado pelos autores, o acadêmico poderá conhecer sobre o tema de seu interesse e a partir daí desenvolver seu trabalho, por meio de textos construídos pelo próprio estudante e ou também se utilizando da ideia do referido autor devidamente citado no texto.

Por isso, a pesquisa bibliográfica se enquadra no tipo de pesquisa do trabalho em questão, que foi elaborado através de pesquisa bibliográfica em livros, dicionários, revistas, jornais, entre outros materiais de autoria de outros autores.

3.2.2 Estudo de Caso

Para o trabalho em questão será realizado um estudo de caso em uma empresa frigorífica no município de Juína - MT. Segundo Gil (2012, p. 57-58):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados. (GIL, 2012, p. 57-58)

Para Beuren (2004), a caracterização deste tipo de pesquisa se dá pelo estudo aprofundado de um específico caso em questão, fator este que o faz ser um dos preferidos pelos pesquisadores que querem aprofundar seu conhecimento em determinado caso.

A escolha desse tipo de pesquisa deve-se à necessidade do estudo voltado a situações reais onde ainda não houve o delineamento preciso de questões importantes para o desenvolvimento organizacional.

Por isso, o estudo de caso aplicado em uma empresa representa uma oportunidade para aplicação dos conhecimentos adquiridos em sala, de maneira que pode-se analisar os conceitos estudados, confirmando-os como verdadeiros se atingido os objetivos do trabalho e respondendo a questão problema.

3.3 Quanto ao Problema de Pesquisa

3.3.1 Quantitativa

Nesta etapa do trabalho pressupõe grande dispêndio de tempo e organização, pois nota-se à exigência de relevante quantidade de trabalho e tempo até que se reúna todas as informações pertinentes à pesquisa.

No trabalho em questão à pesquisa será caracterizada pelo tipo de dados coletados sendo apenas quantitativa. Segundo Chizzotti, (2005, p. 52) como quantitativa entende-se que:

Prevêem a mensuração de variáveis preestabelecidas, procurando verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis, mediante a análise da frequência de incidências e de correlações estatísticas. O pesquisador descreve, explica e prediz. (CHIZZOTTI, 2005, p. 52)

Este tipo de pesquisa pode caracterizar-se pelo uso de instrumentos estatísticos, seu interesse está mais ligado ao comportamento geral dos acontecimentos.

O tipo de coleta de dados quantitativo enquadra-se no trabalho ora estudado devido o mesmo ser fundamentado em grande parte em números e relatórios financeiros fornecidos pela empresa.

3.4 Coleta de Dados

De acordo com Vergara (2005), neste passo ou etapa do trabalho, denominada coleta de dados, é a forma como se pretende obter os dados de que se necessita para responder ao problema.

No trabalho em questão, os dados foram coletados por meio de pesquisa nos documentos da empresa, tais como Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, relatórios financeiros e também, entrevistas com os proprietários, administradores e gestores dos departamentos de compras, vendas, de pessoal e de produção.

4 ESTUDO DE CASO – FRIGORÍFICO RS LTDA

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa começou com um matadouro localizado no bairro Padre Duílio no ano de 1994, razão social R. Veronese – ME, possuía nesta época apenas 07 funcionários, com uma capacidade diária de abate de 20 cabeças de gado, comercializava apenas em Juína e possuía aproximadamente 12 clientes.

Em 1999, foi criado pelo município de Juína, o SIM – Serviço de Inspeção Municipal e para a empresa conseguir este certificado, precisou adequar suas instalações, foi então que no ano de 2000, o Sr. Roberto Veronese e sua sócia a Sra. Seila Veronese proprietários da empresa, compraram uma chácara na Linha 06 e deram inícios as obras que seriam o novo endereço da empresa. As novas instalações ficaram prontas em 2001 e o matadouro mudou de endereço para onde se encontra até hoje, Linha 6, Chácara 110, Secção Chácaras, então, continuou com a mesma capacidade de abate. Nessa época havia apenas um Frigorífico no município de Juína, e o consumo mensal da cidade era de novecentas cabeças por mês, o Frigorífico era responsável por 55% desse total e o restante ficava com o concorrente.

Vislumbrando o mercado regional, a empresa adequou suas instalações e conseguiu o certificado do SISE – Serviço de Inspeção Sanitária Estadual em março de 2003 e passou a abater 100 cabeças diariamente, aumentando seu quadro de funcionários para 40 colaboradores.

A empresa passou por um momento difícil, quando um potencial cliente deixou de cumprir com seus pagamentos, o qual era responsável por grande parte da receita do Frigorífico, fato que obrigou a empresa a paralisar suas atividades no período de novembro de 2004 a março de 2005. Mas, a empresa se reergueu e em abril de 2005, retomou suas atividades parcialmente, com a prestação de serviço de abate e atendimento apenas municipal.

Em 28 de dezembro de 2006, a empresa R. Veronese – ME, deixa de ser matadouro e passa a ser frigorífico de abate de bovinos com razão social Frigorífico RS LTDA – EPP, abatendo por dia 150 cabeças e com 75 funcionários. Em 2009 volta a atuar no mercado regional e em 2010 a empresa muda seu regime de tributação para o Lucro Real, decisão tomada por seus gestores, que entenderam que seria mais vantajoso este regime de tributação.

Nos anos de 2012 e 2013 a empresa passa a abater em média 240 cabeças por dia e já aumenta seu quadro de funcionários para 110 colaboradores. Em 2014 a empresa busca por maior competitividade e aumenta seus investimentos, abrindo uma Transportadora, sediada no mesmo prédio do Frigorífico.

Até setembro de 2014, a empresa abatia 7 mil cabeças por mês, composto por um quadro de 175 funcionários, porém, devido a estudos e previsões econômicas do Sr. Roberto Veronese quanto ao que levaria ao cenário econômico brasileiro vivido hoje, houve um novo planejamento na empresa como um todo, onde a empresa reduz seu abate mensal para 5 mil cabeças e diminui 30% do quadro de empregados.

Atualmente, o Frigorífico RS vem destacando-se no município de Juína e região, são abatidos mensalmente aproximadamente 5 mil cabeças por mês, o quadro de funcionários é composto por 130 funcionários, existem duas filiais, uma em São José do Rio Claro e outra em Aripuanã, ambas ainda não estão em funcionamento, uma Transportadora e um novo empreendimento que será aberto ainda em 2015.

4.2 Política Estratégica da Empresa

Atualmente a empresa busca alcançar maior competitividade no mercado, retenção e captação de novos clientes, através do melhoramento de seus produtos e serviços. Isso, de maneira sincronizada em todos os seus departamentos, começando por seus produtos, que são selecionados desde o momento da compra até o abate.

A empresa tem investido em capital intelectual, oferecendo cursos, treinamentos e até ajuda de custo para que o colaborador se especialize e atue em sua área de trabalho, melhorando assim a qualidade dos processos. Aos colaboradores da indústria são oferecidos treinamentos para capacitação dos mesmos. E conjuntamente a todos os colaboradores foi implantado um programa de produtividade para recebimento de participação nos lucros da empresa. Além disso, a empresa incentiva o lazer e a prática de esportes, sendo disponibilizado a todos os colaboradores horários durante a semana para interação de toda a equipe com jogos, como vôlei, futebol e futsal.

Entretanto, esta organização ainda necessita desenvolver processos de gerenciamento em diversos setores, para melhoria de seus processos e crescimento da organização como um todo.

4.2.1 Missão

Produzir carne com excelência com o menor custo possível, buscando a satisfação do cliente.

4.2.2 Visão de Futuro

Ser reconhecido como uma empresa de excelência no mercado brasileiro por produzir e comercializar produtos de alta qualidade, diversificando seus produtos para agregar valores à empresa, com o compromisso de aperfeiçoamento contínuo de seus produtos e com o desenvolvimento sustentável e rentável de seus negócios.

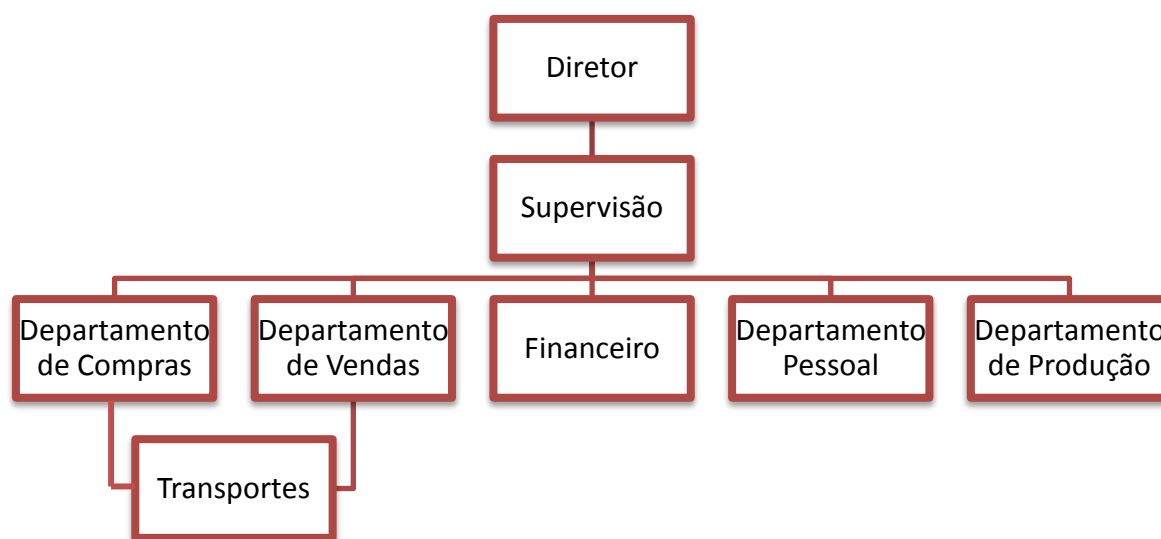
4.2.3 Valores

- Valorização Humana
- Ética
- Comprometimento
- Inovação
- Melhoria Contínua

4.2.4 Organograma da Empresa

Logo abaixo, na figura 7, apresenta-se o organograma da empresa ora estudada, de acordo com o estudo realizado e informações coletadas da administração.

Figura 7 - Organograma Frigorífico RS Ltda.



Fonte: Dados da empresa

4.3 Cenário Econômico do Mercado Pecuário no Brasil entre 2014 e 2015

Em meados de 2014 economistas começaram a prever o fato que temos vivido hoje no mercado da carne. A partir de setembro de 2014, o USDA⁴ – Departamento de Agricultura dos Estados Unidos começou a falar em recessão para as indústrias frigoríficas de bovinos, devido a alguns fatores como: aumento de impostos, desemprego, inflação, aumento e escassez da energia.

De acordo com o USDA, a moeda brasileira sofreu uma desvalorização de 31,3% em agosto de 2014, fator este que para as exportações se torna uma situação positiva além de tornar a carne brasileira mais competitiva no mercado mundial, embora que, para o mercado interno, seja algo negativo.

O USDA previu uma recessão para abates de gado bovino em 2015, isto, em consequência das poucas chuvas que afetou as regiões mais importantes da pecuária brasileira. Outro fator que também pode ter contribuído para a insuficiência de gado foi o abate de matrizes em 2012/2013. O extenso período de seca em 2014, a super valorização da reposição, tanto de machos como de fêmeas, onde os

⁴Fonte: Equipe BeefPoint, site: <<http://www.beefpoint.com.br/>>

pecuaristas optaram pela produção de bezerros, ao invés de abater os animais. (como ficou caro comprar bezerros (reposição), o pecuarista ao invés de abater uma novilha de aproximadamente 2 anos, seguiu esse animal com interesse de produzir bezerros)

Diante das informações, ressalta-se a importância da informação tempestiva, ou seja, àquela informação que se consegue a tempo de se preparar para o acontecimento. No caso da empresa em estudo, por exemplo, o proprietário ao estudar as informações a tempo, fez uma reestruturação tanto no quadro organizacional com dispensa de funcionários como também no planejamento financeiro e de produção, de tal forma a passagem do período de dificuldade e de crise, fosse o menos traumático possível.

Com base no cenário econômico que apontam todas as variações positivas e negativas para o setor, a empresa passa a ter a possibilidade de planejar suas atividades. De acordo com as teorias descritas neste trabalho, uma das ferramentas que os gestores possuem a sua disposição, para que as tomadas de decisões no que tange a decisões financeiras, de produção e venda, é o Planejamento Orçamentário de Produção e Finanças.

A empresa ora estudada, embora seja uma empresa já bem estruturada em termos organizacional, ainda não possui o seu planejamento Orçamentário de Produção e Financeiro. Assim, buscando atingir ao nosso problema de pesquisa proposto, procuraremos demonstrar, em face às informações prestadas pelos diretores da empresa o planejamento financeiro orçamentário de produção, o qual, poderá ser aproveitado pela empresa, caso seus gestores achem conveniente.

4.4 Planejamento Orçamentário De Produção e Financeiro

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2003) um sistema de planejamento orçamentário de produção e finanças tem início com o planejamento das vendas que a empresa terá para um determinado período, que neste trabalho, por motivo didático, será o de 01 (um) mês.

4.4.1 Planejamento de Vendas

Com base nas informações prestadas pelo departamento de venda da empresa ora estudada, a empresa prevê que o mercado consumidor, está disposto a comprar a quantidade média de 600.000 Kilos de carne por mês, tendo como base para este orçamento as tendências do mercado consumidor, conforme abaixo na tabela 1:

Tabela 1. Orçamento de Vendas

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de Vendas			
Produtos	Quantidade em Kg	Preço de Venda por Kg	Total
Traseiro de Vaca	346.430	R\$ 8,49	R\$ 2.941.190,70
Dianteiro de Vaca	205.800	R\$ 7,95	R\$ 1.636.110,00
Costela de Vaca	65.170	R\$ 7,00	R\$ 456.190,00
TOTAL	617.400 Kg	-	R\$ 5.033.490,70

Fonte: Dados da empresa

O primeiro passo para elaborar este tipo de orçamento é analisar a quantidade que a empresa deseja vender, através da percepção da demanda de seus produtos. O orçamento de vendas vai estimar quanto de cada produto a empresa está disposta a vender levando-se em consideração diversas variáveis para a determinação do preço. Porém, neste estudo de caso, à empresa pratica o preço conforme regula à concorrência.

4.4.2 Planejamento de Produção

Com base nos dados fornecidos pelo departamento de produção da empresa, cada animal vivo, tem em média um peso de 360 kg. Considerando que após o abate, este animal tem uma quebra de peso em torno de 50%, é possível determinar a quantidade de carne proporcionada por cada animal. A carne obtida após o abate é distribuída da seguinte forma:

- Dianteiro..... 60 Kg
- Traseiro..... 101 Kg
- Costela 19 Kg

A empresa não tem a política de estocagem de produtos, ou seja, não há estoques iniciais e nem estoques finais. Este método, podemos dizer que obedece aos ditames do Just In Time⁵. Abaixo na tabela 2, o orçamento de produção:

Tabela 2. Orçamento de Produção

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de Produção	
Produtos	Unidade em Cabeça de Gado
(+) Estoque Inicial	0
Compras*	3.430
(-) Estoque Final	0
(=) Compra Necessária	3.430

Fonte: Dados da empresa

Nota

* O valor de 3.430, relatado na tabela acima, refere-se ao número de cabeças de gado a ser adquirido para atender a demanda demonstrada na tabela 01. O cálculo foi o seguinte: 617.400 Kg de demanda de carne, dividido pelo total de carne que cada animal oferece: 180 Kg = 3.430 unidades/Rês.

Para elaborar este orçamento, são necessários o orçamento de vendas em quantidades e a política de estocagem de produtos acabados utilizada pela empresa conforme Padoveze (2004). Este tipo de orçamento deve ser elaborado conjuntamente com o orçamento de vendas, levando-se em consideração fatores como demanda de vendas, armazenagem dos produtos, equipamentos, mão-de-obra, e outros.

4.4.3 Planejamento de Compra de Matéria Prima (Gado Vivo)

Tendo em vista o orçamento de vendas que prevê uma demanda de 617.400 Kg de carne, para que o departamento de compras consiga atingir a quantidade orçada no período em análise, será necessário comprar 3.430 animais, conforme tabela 3, abaixo:

⁵ Just In Time: sistema que tem objetivo de trabalhar com estoque zero, que de acordo com Hansen e Mowen (2003), este tipo de sistema tem a finalidade de eliminar desperdícios, onde produz um produto apenas conforme necessidade.

Tabela 3. Orçamento de Compra de Matéria Prima

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de Compra de Matéria Prima (Gado Vivo)	
Descrição	Quantidades
Peso Gado Vivo	360 Kg
Quebra Após Abate (50%)	180 Kg
Peso Líquido de Carne	180 Kg
Quantidade de Gado a Comprar	3.430 CB
Quantidade em Arroba*	41.160
Preço por arroba	118,00
Total (em arroba)	4.856.880,00

Fonte: Dados da empresa

Nota:

*A média de peso em quantidade de arroba por animal é de doze quilos.

Após definidos as informações sobre as quantidades a serem vendidas e produzidas, deve-se iniciar o orçamento dos gastos que irão incorrer através dos volumes pretendidos. Deve-se levar em consideração neste tipo de orçamento o gasto de matéria-prima por unidade e também conhecer as políticas de estoques caso a empresa tenha.

4.4.4 Planejamento de Mão-de-Obra

Para elaboração deste orçamento, foi solicitado ao departamento de pessoal todas as informações que seguem abaixo na tabela 4. Informações referentes à folha de pagamento do mês de agosto de 2015, do pessoal diretamente ligado à indústria.

Tabela 4. Orçamento de Compra de mão-de-obra

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de mão-de-obra	
Descrição	Quantidades
Salários + Adicionais	R\$ 87.087,37
Horas Extras	R\$ 6.204,32
Férias	R\$ 5.408,22
1/3 de Férias	R\$ 1.802,74
13º Salário	R\$ 5.408,22
Vale Alimentação (Cesta Básica)	R\$ 10.923,03
Seguro de Vida	R\$ 1.411,97
Encargos sociais	R\$ 32.001,63
Total	R\$ 150.247,50

Fonte: Dados da empresa

Este tipo de orçamento deve ser elaborado de acordo com a quantidade de matéria-prima, ou seja, a quantidade de trabalhadores a serem contratados para a linha de produção está intimamente ligada à quantidade de animais que serão abatidos mensalmente no frigorífico. Os departamentos de vendas, compras e produção devem trabalhar conjuntamente com o intuito de que as informações sejam claras e relevantes nas tomadas de decisões.

No caso da empresa em questão, em janeiro do corrente ano houve uma readequação do quadro organizacional, com a diminuição da quantidade de trabalhadores e remanejo de algumas atividades, devido a indícios de uma crise pré-anunciada e também pela escassez de matéria-prima. Então, naquele quadro, a quantidade de animais abatidos por mês foi essencial para determinar a quantidade mínima de funcionários na linha de produção e demais departamentos.

4.4.5 Orçamento de Custos Indiretos

Abaixo, na tabela 4, apresenta-se o orçamento dos custos indiretos. Para este tipo de planejamento orçamentário, é necessário o levantamento dos custos que estão indiretamente ligados à produção e que se fazem necessários no processo produtivo.

Tabela 5. Orçamento de Custos Indiretos

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de Custos Indiretos	
Descrição	Quantidades
Salários indiretos de fábrica + encargos	R\$ 5.828,68
Energia Elétrica	R\$ 67.220,72
Depreciação de fábrica e equipamento	R\$ 3.679,67
Materiais indiretos	R\$ 4.133,00
Manutenção	R\$ 1.684,00
Total de custos indiretos de fabricação	R\$ 82.546,07

Fonte: Dados da empresa

Neste tipo de orçamento, estão compreendidos àqueles gastos que são necessários no processo produtivo, mas estão indiretamente ligados, ou seja, fazem parte, mas secundariamente, ou ainda, a produção depende deles para que o processo de produção continue.

4.4.6 Orçamento de Despesas de Vendas

Neste orçamento, estão contidos todos os gastos necessários para a gestão das operações da empresa, de acordo com Lunkes (2007). O orçamento de vendas faz parte do orçamento de despesas operacionais. Abaixo na tabela 6, será apresentado o orçamento de despesas de vendas de acordo com as informações prestadas pela empresa ora estudada.

Tabela 6. Orçamento de Despesas de Vendas

Frigorífico RS Ltda. Orçamento de Despesas de Vendas	
Descrição	Quantidades
Despesas de vendas	
Despesas de salário de vendas	R\$ 6.440,00
Despesas de propaganda	R\$ 1.500,00
Despesas de comissões sobre venda	R\$ 582,60
Total de despesas de vendas	R\$ 8.522,60

Fonte: Dados da empresa

Para elaboração deste orçamento foi levantado os gastos oriundos do departamento de vendas, este tipo de orçamento deve ser elaborado de acordo com a realidade e necessidade de cada empresa. Segundo Warren, Reeve e Fess (2003), este orçamento é utilizado como ponto de partida para estimar as despesas de vendas, como por exemplo, em uma decisão de aumentar as vendas pode-se utilizar mais propaganda. Ressaltando que essas sub-contas podem ser mais detalhadas, de acordo com a necessidade, isso também fará com que os orçamentos sejam mais eficientes.

4.4.7 Orçamento dos Custos dos Produtos Vendidos

Para elaborar este orçamento, é necessário levantar os orçamentos de materiais diretos, mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação, segundo Warren, Reeve e Fess (2003).

Após ter pesquisado com os gestores da empresa em questão, e também feito pesquisa de campo, para assim conhecer a real necessidade da organização, apresentaremos na tabela 7 abaixo, o orçamento dos custos dos produtos vendidos:

Tabela 7. Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos

Frigorífico RS Ltda. Orçamento do Custo dos Produtos Vendidos			
Descrição	Gastos incorridos	Produtos em processo	Produtos acabados
Estoque inicial de produtos acabados			0,00
Estoque iniciais de produtos em processo		0,00	
<u>Materiais diretos:</u>			
Estoque inicial de materiais diretos	0,00		
Compra de materiais diretos	R\$ 4.856.880,00		
Custo do material direto disp. para uso	R\$ 4.856.880,00		
(-) Estoque final de material direto	0,00		
Custo do material direto usado na produção	R\$ 4.856.880,00		
Mão-de-obra direta	R\$ 150.247,50		
Custo indireto de fabricação	R\$ 82.546,07		
Total do custo de produção		R\$ 5.089.673,57	
Total de prod. em processo durante período		0,00	
(-) Estoque final de produtos em processo		0,00	
Custo dos produtos acabados			R\$ 5.089.673,57
Custo dos produtos acabados disp. p/ venda			R\$ 5.089.673,57
(-) Estoque final de produtos acabados			0,00
Custo dos produtos vendidos			R\$ 5.089.673,57

Fonte: Dados da empresa

Podemos entender o Custo dos Produtos Vendidos como uma despesa, visto que está diretamente ligada na obtenção das receitas.

4.4.8 DRE Projetada

De acordo com as teorias estudadas, entendemos que a DRE projetada poderá auxiliar os gestores quanto à avaliação dos efeitos que cada tipo de orçamento envolvido incide sobre o lucro anual da empresa. Para sua elaboração foi necessário coletar informações a partir dos orçamentos operacionais conforme demonstrados na tabela 8 a seguir:

Tabela 8. Demonstração de Resultado Projetada

Frigorífico RS Ltda. Demonstração de Resultado Projetada		
Descrição	Valores R\$	
Receita de vendas		R\$ 5.033.490,70
Outras Receitas*		R\$ 1.115.897,31
Custo dos produtos vendidos		(R\$ 5.089.673,57)
Lucro bruto	R\$ 1.059.714,44	
<u>Despesas de vendas e administrativas</u>		
Despesas de vendas	R\$ 8.522,60	
Despesas administrativas	R\$ 86.324,51	
<u>Total das desp. de vendas e administrativas</u>		(R\$ 94.847,11)
<u>Lucro operacional</u>		R\$ 964.867,33
Outras receitas	R\$14.455,72	
Receita de juros	R\$ 199,92	
Outras despesas	0,00	
Despesa de juros	R\$ 114.136,28	(R\$128.791,92)
Lucro antes do imposto de renda		R\$ 836.075,41
Imposto de renda (15%)		(R\$ 125.411,31)
Adicional Do IR (10%)		(R\$ 10.541,13)
CSLL (9%)		(R\$ 75.246,79)
Lucro líquido		R\$ 624.876,18

Fonte: Dados da empresa

Nota:

*Outras receitas refere-se à venda de subprodutos (bólis, calda e crina, casco e chifre, despojo bovino), couro, carne sem osso (cupim, carne industrial, recorte do diafragma, matambre, sangria) e miúdos em geral.

Então, para elaboração da Demonstração de Resultado Projetada, coletamos os resultados de cada um dos orçamentos elaborados anteriormente, e também informações retiradas de relatórios financeiros da empresa, com o intuito de alcançar o lucro líquido da organização. Esta demonstração permite que o gestor avalie separadamente cada orçamento e qual o impacto unitário sobre o lucro líquido da empresa.

4.4.9 Fluxo de Caixa

Fluxo de caixa pode-se entender que compreendem as entradas e saídas monetárias e equivalentes na empresa, conforme Ribeiro (2010). De acordo com as teorias estudadas neste trabalho para elaboração do fluxo de caixa, é necessário que haja primeiramente a estimativa de recebimentos e pagamentos.

O fluxo de caixa é um relatório que geralmente projeta receitas, custos e despesas, para vários meses. No caso específico deste trabalho todas as projeções que viriam a completar o fluxo de caixa foram feitas para apenas 1 mês. Sendo

assim, o fluxo de caixa apresentado abaixo na tabela 9, também será para apenas 1 mês.

Tabela 9. Fluxo de Caixa

Frigorífico RS Ltda. Fluxo de Caixa			
Descrição	Mês 8/2015	Mês 9/2015	Mês 10/20 15
Entradas de caixa estimadas de:			
Vendas à vista	R\$ 5.030.026,40		
Outras receitas	R\$ 1.115.897,31		
Recebimento de duplicatas a receber			
Receita de juros	R\$ 199,92		
Total de entrada de caixa	R\$ 6.146.123,63		
Saídas de caixa estimadas para:			
Custos de produção	(R\$ 5.089.673,57)		
Despesas de vendas e administrativas	(R\$ 94.847,11)		
Despesas de juros	(R\$ 114.136,28)		
Total de saídas de caixa	R\$ 5.298.656,96		
Aumento (diminuição de caixa)	R\$ 847.466,67		
Saldo inicial de caixa*	0,00		
Saldo final de caixa	R\$ 847.466,67		
Saldo mínimo de caixa**	0,00	R\$ 847.466,67	
Sobra (falta)	R\$ 847.466,67		

Fonte: Dados da empresa

Nota:

* Como a empresa não consegue fechar seu balanço todos os meses, foi impossível determinar o saldo de caixa para o período determinado para nosso estudo.

** A empresa não possui uma política definida de saldo mínimo de caixa.

O fluxo de caixa é importante para que a empresa após fazer seu orçamento de vendas e os orçamentos dos custos e despesas, avalie sua situação de caixa através deste orçamento que engloba seus recebimentos e pagamentos. O fluxo de caixa de acordo com a necessidade dos gestores poderá ser feito diariamente, semanalmente, quinzenalmente, mensalmente, semestralmente, ou anualmente.

4.5 Comentários dos Resultados

Levando-se em consideração que houveram fatores que foram determinados por suposições, e não em uma realidade, e isto se deu, por a empresa não possuir um planejamento eficaz, trouxe para o estudo limitações quanto ao seu resultado final.

Entretanto, mesmo havendo limitações, não podemos deixar de valorizar à importância de um planejamento estratégico orçamentário, principalmente sendo a atividade frigorífica, um setor que gera elevados custos para se manter, e o valor pago para compra da matéria-prima, oscila constantemente, o que pode vir a diminuir o lucro da empresa ou trazer necessidade de caixa, detectada pela Demonstração de Fluxo de Caixa, e assim os gestores poderem tomar ações para sanar os problemas (custo alto, falta de caixa) com antecedência.

Por isso, se a empresa conseguir implantar um planejamento eficaz que atenda à suas necessidades, ela poderá trabalhar com um maior grau de confiança, visto que estarão ali definidos os valores reais que ele precisa vender, comprar e contratar para alcançar suas metas e também o valor mínimo que ela precisa ter em caixa para girar em suas atividades.

O planejamento fornece informações que talvez podem ser desconhecidas ao gestor, por vários fatores como, por algumas demonstrações serem elaboradas anualmente, pela falta de entendimento das demonstrações contábeis e talvez até pela morosidade de prestadores de serviços contábeis.

E finalmente, analisamos o estudo em questão positivamente bem vindo à empresa estudada, principalmente pela limitação anteriormente citada, onde fatores foram determinados por suposições e também por nesta empresa hoje ainda não ter definidos muitas políticas, que até algumas delas, como missão, visão e valores, terem sido elaboradas na execução deste trabalho, fator que novamente confirma a necessidade da implantação de um planejamento na empresa.

Outro fator que demonstra a necessidade de um planejamento, é que mesmo a empresa girando mensalmente um valor considerável, como é possível observar pela Demonstração de Resultado do Exercício, as decisões tomadas pelos gestores são feitas com base em fatores passados ocorridos na empresa, e não em dados reais, que em momentos anteriores já causaram grandes transtornos para a empresa.

5 CONCLUSÃO

O cenário econômico atual tem se caracterizado por incertezas e instabilidades, o momento vivido é de rápidas mudanças em um mundo globalizado onde os avanços tecnológicos, as divergências políticas, as mudanças climáticas, às exigências trabalhistas, são apenas alguns fatores que têm dificultado a vida de muitas empresas. O ano de 2015 tem sido marcado por problemas econômicos desencadeados ao longo dos anos pela administração pública, inflação, aumento nas taxas de juros, aumento de impostos, desemprego, falências, são alguns exemplos das consequências desses problemas.

O fato é que este momento da economia brasileira tem trazido preocupação a toda população, tanto os empresários como também empregados, tem se preocupado com os rumos da economia. Isso faz com que empresários adiem seus investimentos, novos empreendedores aguardem para começarem novos projetos e empregados em geral temem pela continuidade de seus empregos.

Diante desse quadro, as organizações em geral, necessitam claramente de instrumentos que as ajudem e auxiliem tanto nas tomadas de decisões como também na reestruturação de seus orçamentos, porque neste momento atual de incertezas, os gestores não devem se basear apenas em suas experiências passadas, mesmo isso sendo um ponto positivo, mas uma decisão errada poderá comprometer a continuidade de um negócio, o ideal seria que as organizações pudessem fazer projeções de suas entradas, saídas e trabalhar neste momento com informações mais próximas do real.

O trabalho desenvolvido na empresa trouxe à tona a importância do planejamento orçamentário estratégico nas tomadas de decisões nos levando à compreensão de que deverá ser melhorado todo o seu processo orçamentário de produção, assim como as demais políticas estratégicas da empresa. Tendo em vista, que no desenvolvimento deste trabalho, muitas informações foram colhidas de forma verbal, pois não existe nada definido de forma escrita a respeito das informações recebidas.

Assim, é possível concluir que atingimos nosso objetivo principal que era “elaborar o planejamento estratégico orçamentário no Frigorífico RS Ltda. da cidade de Juína/MT”, buscando entender como este planejamento auxilia os gestores no

processo de tomadas de decisões. A partir do momento em que respondemos o nosso problema de pesquisa que era “como o planejamento estratégico orçamentário pode auxiliar os gestores do Frigorífico RS Ltda. nas tomadas de decisões?” ao aceitar como verdadeiras as hipóteses levantadas para o problema, conforme abaixo:

H1. O planejamento estratégico orçamentário, a partir de sua elaboração auxilia os gestores nas tomadas de decisões, pois fornece informações de cunho financeiro, patrimonial e econômico, levando com isto às tomadas de decisões com o menor grau de risco e incertezas possíveis.

H2. O planejamento através de suas etapas auxilia os gestores a traçarem metas e objetivos que serão executados de maneira organizada com vistas à elaboração de um plano completo que vai desde a definição do negócio da empresa, da filosofia da empresa, de suas políticas até a realização de uma análise do ambiente.

H3. Para formulação de um planejamento estratégico orçamentário, é primordial que toda a equipe participe no processo tanto da formulação quanto de sua implantação. Por isso a importância de uma de suas etapas que é difundir entre todos os colaboradores os objetivos da empresa.

H4. O planejamento estratégico orçamentário faz com que os gestores busquem maior compreensão da parte contábil da empresa, no que se diz aos relatórios e balanços apresentados em reuniões.

O trabalho em questão possui grandes limitações devido ao fato da dificuldade na obtenção de informações reais para o seu desenvolvimento. Assim, abre-se a oportunidade de possíveis melhorias no planejamento estratégico orçamentário da empresa, e, da mesma forma a oportunidade do desenvolvimento de novos trabalhos acadêmicos nesta mesma empresa.

REFERÊNCIAS

BEEFPOINT. **Cenário e previsões para mercado pecuário do Brasil (USDA)**. Disponível em: <<http://www.beefpoint.com.br/cadeia-produtiva/giro-do-boi/cenario-e-previsoes-para-mercado-pecuario-do-brasil-usda/>> Acesso em 07 set 2015.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas da administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. 4. ed. São Paulo: MacGraw-Hill, Makron Books, 1993.

_____. **Teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humana e sociais**. 7. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

DRUCKER, F. Peter. **Introdução à Administração**. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ESTRADA, Rolando Juan Soliz; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional. **Revista de Ciências da Administração**. São Paulo, v. 9, n. 19, p. 147-178, set. 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/download/1784/12691>> Acesso em: 18 mar. 2015.

FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GURGEL, Claudio; RODRIGUEZ, Martins Vicente Rodriguez y. **Administração: elementos essenciais para a gestão das organizações**. São Paulo: Atlas, 2009.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora S.A., 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, Ivo Villani. **Manual de planejamento e controle orçamentário**. 2 ed. Belo Horizonte: UNA, 2003.

OLIVIERA, Celso Marcelo de. **Manual de contabilidade empresarial e societária: noção geral de contabilidade empresarial, direito e contabilidade de empresa e sociedade, contabilidade no moderno direito falimentar**. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Edison Aurélio da. OLIVEIRA, Jayr Figueiredo de; PRADO, Jonas. **Gestão de negócios**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WARREN, Carl S; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ANEXOS