

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NO
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

Ana Paula Moro Hoffmann

**Santa Maria, RS, Brasil
2007**

A INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

por

Ana Paula Moro Hoffmann

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Gilberto Brondani

Santa Maria, RS, Brasil

2007

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Graduação

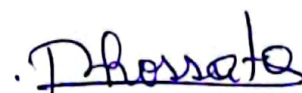
**A INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NO
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

elaborada por
Ana Paula Moro Hoffmann

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA:


Gilberto Brondani, Ms.
(Presidente/ Orientador)


Marivane Vestena Rossato, Dr (UFSM)

Antonio Reske Filho, Ms (UFSM)

Santa Maria, 10 de agosto de 2007

**Ao meu filho amado,
razão do meu vive**

AGRADECIMENTOS

A Deus por proporcionar-me a conclusão de mais uma etapa da vida que se consuma neste trabalho.

A Universidade Federal de Santa Maria, ao Centro de Ciências Sociais e Humanas, em especial ao Curso de Ciências Contábeis, que me proporcionou a abertura de várias portas e escolha entre vários caminhos.

Ao meu orientador, Professor Gilberto Brondani, pelo incentivo e grande conhecimento que tornou a sua orientação uma valiosa colaboração para a elaboração deste trabalho.

A família, em especial aos meus pais e ao meu esposo pelo amor e grande apoio que me deram durante esta caminhada.

E, a todos os amigos pelo carinho e compreensão do meu afastamento durante a realização deste trabalho, e que sabem da importância do grau de Bacharel em Ciências Contábeis para mim.

RESUMO

**Trabalho de Graduação
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria**

A INFLUÊNCIA DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

AUTORA: ANA PAULA MORO HOFFMANN

ORIENTADOR: PROF. GILBERTO BRONDANI

Data e local da defesa: Santa Maria, 10 de agosto de 2007.

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de demonstrar a possível influência que o sistema orçamentário possa ter sobre o planejamento estratégico das empresas. As empresas independentemente do seu ramo de atuação devem valer-se de critérios cada vez mais rígidos para trazer uma maior racionalidade às decisões da empresa e orientar os seus administradores no que diz respeito ao cumprimento de objetivos e metas traçados. O orçamento dará a base quantitativa enquanto o planejamento estratégico mostrará as diretrizes do caminho a ser seguido pela empresa identificando as reais necessidades da mesma. Como metodologia o presente trabalho fará uso da pesquisa exploratória bibliográfica, onde serão evidenciados os principais orçamentos em organizações empresariais, analisando a gestão organizacional das empresas, demonstrando assim, que tipos de ações estratégicas o mercado permite.

Palavras-chave: sistema orçamentário; planejamento estratégico; organizações

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo	31
FIGURA 2 – Os seis objetivos principais do orçamento.....	33
FIGURA 3 – Fatores internos externos do orçamento de vendas.....	35
FIGURA 4 – Orçamento de vendas seus principais componentes	36
FIGURA 5 – Ações estratégicas passagem eficaz para o planejamento estratégico.....	56
FIGURA 6– O controle do planejamento estratégico nas organizações.....	57

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1 Organizações.....	11
2.1.1 Conceitos de organizações.....	11
2.1.2 Importância das organizações.....	13
2.1.3 Princípios gerais da administração aplicados à organização.....	14
2.1.4 Conceito de empresa.....	14
2.1.5 A empresa como sistema.....	15
2.1.6 Sistemas de Informações.....	16
2.2 Gestão.....	18
2.2.1 O sistema de gestão como um instrumento da administração.....	19
2.2.2 O objetivo do sistema de gestão empresarial.....	19
2.2.3 Os componentes do sistema de gestão empresarial.....	20
2.2.4 O sistema de gestão e a contabilidade.....	21
2.2.5 Processo de gestão.....	22
2.2.6 Modelo de gestão.....	23
2.3 O Orçamento.....	29
2.3.1 Orçamento de vendas.....	33
2.3.2 Orçamento de produção.....	36
2.3.3 Orçamento de despesas administrativas	37
2.3.4 Orçamento de despesas de vendas.....	37
2.3.5 Orçamento base zero.....	38
2.3.6 Orçamento de capital	39
2.3.7 Orçamento perpétuo	39
2.4 O Planejamento	40

2.4.1 Principais aspectos da função planejamento.....	41
2.4.2 Princípios gerais do planejamento	42
2.4.3 Princípios específicos do planejamento.....	42
2.4.4 Tipos de Planejamento.....	43
2.4.4.1 Planejamento operacional.....	43
2.4.4.2 O planejamento tático.....	45
2.5 O Planejamento Estratégico.....	45
2.5.1 Processo de planejamento estratégico.....	49
2.5.2 Implementação do planejamento estratégico.....	51
2.5.3 O planejamento estratégico e o desenvolvimento da organização.....	52
3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	52
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é definido como um plano de ação futura que promove o estudo e a análise de informações a partir de dados históricos e financeiros com o objetivo de estabelecer o caminho a ser seguido pela empresa por um determinado período de tempo.

As empresas para manterem-se no mercado, utilizam cada vez mais o orçamento como guia para a realização de suas atividades, exigindo ao mesmo tempo uma estrutura organizada e capaz, comprometendo assim todas as áreas da empresa, pois todos são responsáveis pela sua execução e posterior controle. Para manter a competitividade as empresas traçam objetivos e metas a serem alcançados ao longo de um período pré-determinado, que muitas vezes resultam em fracasso devido à falta de uma análise mais profunda na preparação e no cumprimento de tais metas levando em conta aspectos significativos.

Os administradores utilizam-se do planejamento estratégico para estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa na busca de resultados, com o objetivo de aproveitar melhor o seu potencial. Nesse contexto, o planejamento será utilizado como uma ferramenta para dar curso às ações empresariais em um processo de interação e que através da estratégia será possível proporcionar aos administradores uma visão geral dos diversos acontecimentos que cercam as suas atividades sejam eles externos ou internos, ou seja, os administradores da empresa devem assim ter um conhecimento não só da sua empresa, mas de tudo que a cerca como novas tecnologias, mudanças políticas e econômicas, entre outros, desempenhando assim os objetivos da empresa junto ao mercado. Para que a empresa atinja seus objetivos, ou seja, reduza os custos, siga o orçamento traçado e torne seu empreendimento lucrativo, fica um questionamento:

O planejamento estratégico pode ser, ou é diretamente influenciado pelo tipo de sistema orçamentário adotado pela empresa?

Nesse contexto, o presente trabalho procurou, de uma forma geral, estabelecer as possíveis conexões entre o planejamento estratégico e o sistema orçamentário, pois na atualidade o orçamento tornou-se algo inevitável, e é através dele que o empreendimento pode ser visualizado como um todo, ou seja, como sistema integrado, fazendo a relação custo benefício que é de vital importância para

a sobrevivência das empresas. No entanto, não é somente baseado no orçamento que a empresa vende seu produto ou serviço. Ela também depende do planejamento estratégico para a colocação e sobrevivência no mercado, pois é através dele que a empresa define um plano de ação a ser adotado, ou seja, quais as estratégias competitivas que serão implementadas pela empresa. Em se tratando de objetivos específicos, a proposta será de efetuar uma análise teórica sobre a gestão organizacional das empresas, evidenciar os principais orçamentos em organizações empresariais, demonstrar que tipos de ações estratégicas o mercado permite, identificando as influências que o orçamento possui sobre o planejamento estratégico das empresas.

Para atender os objetivos propostos utilizaram-se procedimentos metodológicos descritos por Gil (2002 apud BOAVENTURA, 2004, p. 57) que classifica as pesquisas com base em seus objetivos, sendo elas exploratórias, descritivas e explicativas. A pesquisa exploratória visa proporcionar maior entendimento e conhecimento do problema, com a finalidade de torná-lo mais explícito e constituir hipóteses. Ela utiliza o levantamento bibliográfico e posterior análise de exemplos que estimulem a compreensão do problema.

No presente trabalho será usada a metodologia exploratória bibliográfica, onde serão pesquisadas teorias a respeito do sistema orçamentário e planejamento estratégico, fazendo uma análise bibliográfica. Os dados serão extraídos de bibliografias pertinentes ao assunto, e posteriormente processados e analisados de forma a responder as questões relacionadas ao problema apresentado no trabalho, ou seja, ao fim da pesquisa realizada será possível evidenciar a possível influência que o sistema orçamentário possa ter sobre o planejamento estratégico nas empresas.

A organização tornou-se fundamental para as empresas, sendo assim a necessidade de um sistema orçamentário eficaz é vital para um melhor desempenho e ascensão da empresa, pois ele será de grande valia tanto na hora de tomar decisões diárias pelos gestores como também será essencial como banco de dados para orçamentos futuros.

Uma empresa sem planejamento estratégico torna-se muito limitada, não sendo possível muitas vezes alcançar seus objetivos, pois é através do planejamento que a empresa terá uma sustentação para estabelecer a melhor direção a ser seguida. Ela terá condições de avaliar até onde poderá competir para

manterem-se no mercado aproveitando as oportunidades que o mercado oferece e atingir seus principais objetivos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O caminho do estudo da possível influência que o sistema orçamentário possa exercer sobre o planejamento estratégico será abordado através de definições, bem com as características de organizações, gestão, sistema de informações, orçamento empresarial, planejamento estratégico.

2.1 Organizações

A empresa moderna é uma evolução da organização que surgiu com a revolução industrial e que representou um paradigma na história da humanidade. Se no início, a empresa, vinda do capitalismo mercantilista e num mundo ainda primitivo tinha como objetivo único o lucro, pode-se dizer que, com a evolução, passou-se, em menos de 200 anos do capitalismo selvagem para um mundo de concorrência selvagem, em que o lucro financeiro deixou de ser o único objetivo, para ser um dos indicadores de eficiência, em que o verdadeiro objetivo passou a ser a sobrevivência.

Para sobreviver às empresas tiveram de traçar objetivos em três áreas, sendo elas a tecnologia, o mercado e a lucratividade, os quais também são denominados de objetivos econômicos da empresa, sendo que eles se alternarão de acordo com as situações e cenários contingenciais e projetados.

2.1.1 Conceitos de organizações

Hampton (2005) define a organização como um conjunto de pessoas com objetivos afins, que se unem para associar suas tecnologias e atingir um determinado objetivo, usa como exemplo de organização uma empresa, um departamento ou até mesmo uma seção dentro de uma organização maior, que tem sua continuidade na entrada e saída de pessoas, serviços, dinheiro e produtos.

Para Faria (1974) a organização é definida como a ciência do rendimento, pois ela dispõe de elementos funcionais que quando em conjunto sejam capazes de realizar um trabalho eficaz com a máxima eficiência e o mínimo de dispêndio e risco.

De acordo com Bernardes (1988) a organização é uma associação de pessoas que se caracteriza por produzir bens, prestarem serviços à sociedade e atender as necessidades de seus próprios participantes, tendo uma estrutura formada por pessoas que se relacionam colaborando e dividindo o trabalho para atingir um objetivo em comum.

Organização segundo Laudon (1999) é uma estrutura social estável e formal que retira recursos do ambiente e os processa para produzir resultados, com base em regras e procedimentos internos que devem ser regidos por leis. Também conclui que são estruturas sociais por constituírem uma coleção de elementos sociais, ou seja, uma coleção de direitos, privilégios, obrigações e responsabilidades que se equilibram delicadamente durante um período de tempo mediante conflitos e resolução de conflitos.

Para Etzioni (1976) as organizações são unidades sociais intencionalmente construídas e reconstruídas a fim de atingir objetivos específicos que se caracterizam por divisões de trabalho, poder e responsabilidade planejada com a finalidade de a realização de objetivos específicos pela presença de um ou mais centros de poder que controlam os esforços combinados da organização e os dirigem para seus objetivos, bem como pela substituição de pessoal, ou seja, demissão e designação de pessoal que melhor se adequar à realização das tarefas impostas.

Então, conforme visto, as organizações podem ser vistas como um organismo vivo em constante interação que se relacionam entre si e com o meio externo através de uma estrutura de poder, construindo assim uma realidade que lhe propiciará a sua sobrevivência como unidade. No entanto, sua sobrevivência dependerá de sua adequação ou não das condições que a cercam, pois seu principal elemento de influência é o ambiente externo, uma vez que é ele quem estabelece as oportunidades, ameaças, parâmetros, limites e desafios que tem que ser interpretados pelos diversos níveis da empresa sendo de grande impacto nos mercados e na estratégia operacional de uma organização.

Litterer (1977) estabelece uma série de propriedades a serem consideradas para definir a organização. Como primeiro aspecto ele classifica as organizações em organizações formais e organizações informais. As organizações formais são assim denominadas, pois estão vinculadas a certo grau de planejamento consciente e seus propósitos ou objetivos são mais claros de observar. Também ressalta que as

organizações formais não dependem da presença de indivíduos específicos, isto quer dizer que as pessoas que hoje fazem parte da organização são quase que completamente diferente daquelas que a ela pertenciam há digamos 10 anos atrás, pois a organização tem uma vida e existência que lhes são próprios. Já as organizações informais geralmente não possuem objetivos explícitos de forma que sejam evidentes para os que estão de fora, ou seja, seus resultados não são imediatamente visíveis ao mundo exterior.

Para Crepaldi (2002) as organizações são definidas como sinônimo de empresa que se relaciona com a idéia de empreendimento para alcançar objetivos, bem como estrutura funcional, ou seja, um conjunto de atividades necessárias para alcançar os objetivos da empresa e atribuir a responsabilidade por cada grupo de atividades a uma pessoa com autonomia suficiente para executar as atividades.

Segundo o mesmo autor as organizações são classificadas em quatro componentes tangíveis: O trabalho que produz bens e serviços; as pessoas que de acordo com as necessidades da empresa ocupam determinadas funções e realizam cada um dos trabalhos; os órgãos que são agrupamentos de pessoas que possuem funções semelhantes; e as relações entre os órgãos e as pessoas que se referem ao relacionamento existente entre as pessoas e seu trabalho, as pessoas e as funções de um e outro setor, as relações entre superiores e subordinados, e qualquer outro tipo de relação existente provocada pela organização empresarial.

2.1.2 Importância das organizações

As organizações produzem mercadorias e serviços que os clientes desejam a preços competitivos. Para tanto, buscam técnicas inovadoras com o objetivo de produzir e distribuir mercadorias e serviços com mais eficiência utilizando uma moderna tecnologia de produção e informações, reformulando as estruturas organizacionais das práticas administrativas aumentando assim, o nível de eficiência. Criam tendências para a inovação adaptando-se e influenciando o ambiente externo, preocupando-se em monitorá-lo e encontrar modos de adaptação ou influência sobre ele.

As instituições criam valores para seus proprietários, clientes e empregados, mas para isso os organizadores precisam conhecer quais as partes do empreendimento que criam valor e quais as partes que não o fazem, sendo que uma

empresa só se torna lucrativa quando o valor que criar for maior que o custo dos recursos.

Segundo Tachizawa & Scaico (1997, p.33) "a melhor maneira de se organizar depende da natureza do ambiente com que a organização deve relacionar-se". Diante do exposto é de constatar que existem vários tipos de organizações, pois cada organização possui técnicas e tecnologias mais eficazes segundo o seu ramo empresarial. Sendo assim, as características próprias de cada setor fazem com que as estratégias das empresas que formam os diversos setores da economia reflitam uma interação entre os seus agentes ambientais estabelecendo assim, elementos que servirão de base para as medidas a serem adotadas pelas organizações inclusive suas estratégias definindo sua postura perante o mercado.

2.1.3 Princípios gerais da administração aplicados à organização

Para Crepaldi (2002) as organizações seguem quatro princípios básicos, os quais estão relacionados abaixo:

- a) Princípio de especialização: A especialização do trabalho ou a simplificação das tarefas é o ponto de partida na busca pela eficiência. A especialização pode ser dividida em duas partes: especialização horizontal ou departamentalização e especialização vertical ou segregação entre suspensão e execução.
- b) Princípio da definição funcional: Devem ser de conhecimento da organização as funções exercidas por cada órgão de forma clara e objetiva.
- c) Princípio da paridade entre responsabilidade e autoridade: Neste princípio são ressaltadas a importância de delegar com responsabilidade, pois a autoridade tem como propósito a realização de uma tarefa e a responsabilidade a obrigação de cumpri-la.
- d) Princípio escalar: Este princípio refere-se à relação de subordinação entre um superior para com o seu subordinado, estabelecendo as normas de hierarquia de uma empresa, ou seja, a quem o subordinado deve dirigir-se sempre que precisar.

2.1.4 Conceito de empresa

A caracterização inicial de empresa advém do aspecto econômico e é ligada à idéia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, natureza).

para a realização de uma atividade econômica com o objetivo de obter ganhos ilimitados, através de produção ou circulação de bens ou serviços, com a prática de atos destinados a uma finalidade comum, não bastando um ato isolado, ou seja, é necessária uma seqüência de atos dirigidos a uma mesma finalidade para configurá-la, exercidos pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens.

Sendo assim, a empresa é um agrupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefícios e de utilidade social.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999) considera-se empresa toda entidade ou organização que transforma insumos em produtos ou serviços, para atender as necessidades da sociedade. Essa organização pode ser de fins lucrativos, filantrópicas ou sócias, não sendo relevante sua constituição legal. Toda a empresa exerce uma atividade econômica, que se caracteriza por eventos econômicos como consumo, troca ou produção de recursos escassos, sendo que esses recursos escassos são constituídos de recursos financeiros, humanos, materiais (transformados e naturais), tecnológicos e de informação.

Estes recursos são denominados recursos econômicos, porque seu valor é validado pelo mercado em função de sua escassez, em uma determinada data. Sendo assim, o seu valor econômico tende a flutuar à medida que os recursos são mais ou menos escassos.

E, para Tachizawa e Saico (1997),

a empresa é um conjunto interativo de pessoas ou de organismos, é uma sociedade. Seus objetivos prioritários são os objetivos econômicos, tais como rentabilidade, endividamento, participação no mercado, qualidade dos produtos/serviços, inovação, qualidade gerencial, produtividade, eficiência operacional, em resumo: é uma sociedade econômica, deve garantir a satisfação daqueles que nela trabalham e deve ter um conjunto de valores compartilhados que orientam a ação e o comportamento das pessoas no atingimento dos objetivos econômicos. (TACHIZAWA E SAICO 1997, p.33):

2.1.5 A empresa como sistema

A empresa pode ser caracterizada como um sistema aberto e dinâmico, porque enfoca um conjunto de elementos interdependentes que se integram para a

consecução de um fim comum, em constante interação com o seu ambiente. Sendo assim, é nesse sistema que os elementos fundamentais se unem e interagem, contribuindo para a formação de capital e trabalho, para atingir determinada missão. Este conjunto forma um sistema aberto que utiliza os meios e recursos disponíveis e abrangentes e busca através da eficiência de suas operações alcançar seus objetivos diretos.

A empresa, como sendo um sistema complexo também é composta de subsistemas enfocados de várias maneiras. Eles interagem no sentido do cumprimento de sua missão, neste caso, otimização de resultados e auxílio na tomada de decisões, sendo: Subsistema Físico, Econômico, de Informações Gerenciais, Organizacional, Social, de Gestão, Institucional e Modelo de Gestão.

Os sistemas abertos propiciam muitos facilitadores na condução cotidiana, na manutenção e crescimento da empresa favorecendo e destacando a gestão e a administração participativa, mudanças e adaptações internas, produtividade e qualidade nos serviços e produtos, capacidade de administrar diferenças ambientais, organizacionais e comportamentais e melhoria dos negócios, lucro e competitividade empresarial.

Mosimann e Fisch (1999) admitem que as organizações constituam um elemento da sociedade global, ou de tipo mais restrito de coletividade, e em sua estrutura não poderá ser indiferente aos indivíduos que a compõem nem aos papéis e modelos de comportamento na qual elas estão inseridas. Afirmando assim, que a empresa é influenciada pelo meio ambiente em que está inserida, e ela por sua vez, também influencia esse mesmo ambiente.

2.1.6 Sistemas de Informações

Toda a empresa tem informações que proporcionam a sustentação para as suas decisões e, com o mercado cada vez mais competitivo, um dos fatores que contribuem para garantir o seu diferencial é como a empresa utiliza essas informações.

Inicialmente, precisa-se saber a diferença entre dados e informações. Para Oliveira (1993) "Dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação". Ou seja, é um registro ainda não processado, interpretado e analisado.

Já a informação é, conforme o mesmo autor um produto da análise dos dados existentes na empresa que dentro de um contexto devem ser registrados, classificados, organizados e interpretados como a finalidade transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisões de forma eficaz.

A informação pode ser entendida como a interpretação de um dado que auxilia na escolha de decisões da empresa e, ao mesmo tempo, ajuda a alcançar seus objetivos através de seu uso eficiente. O valor da informação reside no fato de que ela deve reduzir a incerteza na tomada de decisão, ao mesmo tempo em que procura aumentar a qualidade da mesma, ou seja, uma informação passa a ser válida quando sua utilização aumenta a qualidade decisória, diminuindo a incerteza do gestor no momento de tomar decisões.

Sabe-se que as etapas principais de um sistema são: a entrada de recursos (dados), o processamento desses dados e, por fim, as saídas ou também chamados produtos do sistema (informações). Os gestores recebem as informações, as interpretam e analisam para poderem dar as saídas, ou seja, para tomarem decisões necessárias para traçar meta e objetivos.

Conforme Gil (1992),

Os sistemas de informação compreendem um conjunto de recursos humanos, matérias, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução de informações. (GIL, 1992, p.14).

Pode-se dizer que o sistema de informação é um conjunto de recursos de hardware, software, redes, dados e pessoas que interagem entre si de maneira organizada e integrada para buscar, processar, armazenar, disseminar e controlar as informações de uma organização, ou seja, permitem a coleta, o armazenamento, o processamento, a recuperação e a disseminação de informações.

Como há diferentes interesses, especialidades e níveis em uma organização existem diferentes tipos de sistemas, pois nenhum sistema consegue sozinho, fornecer todas as informações necessárias para uma empresa. Quatro tipos principais de sistemas de informação atendem os diferentes níveis na organização: sistema operacional, de conhecimento, gerencial e estratégico.

Os sistemas operacionais dão suporte aos gerentes operacionais, acompanham as atividades e as transações principais da organização, como venda, contas a receber, folha de pagamento, entre outros. Conforme Laudon (2004), o

principal propósito de um sistema desse nível é responder a perguntas de rotina e acompanhar o fluxo de transações pela organização. Esse sistema se utiliza de informações de fácil acesso, atualizadas e precisas.

Os sistemas de conhecimento auxiliam os trabalhadores do conhecimento e dados da empresa. Eles auxiliam a controlar a entrada e saída de documentos e a integrar novas tecnologias ao negócio. É um dos sistemas que mais crescem no ambiente empresarial de hoje.

Para Laudon (2004) os sistemas gerenciais possuem a característica de produzir relatórios periódicos sobre as operações, atendendo assim aos procedimentos administrativos bem como a monitoração e controle das atividades e dando suporte na tomada de decisões.

Já, os sistemas estratégicos ajudam a gerência a usar e enfrentar as questões estratégicas e as tendências a longo prazo, tanto na empresa quanto no ambiente externo.

2.2 Gestão

Nas últimas décadas, o ambiente de negócios vem se tornando cada vez mais complexo. Fenômenos econômicos e sociais de alcance mundial estão reestruturando o ambiente empresarial. A globalização da economia alavancada pela tecnologia da informação e da Comunicação, é uma realidade atual. As chamadas novas tecnologias, bem como as novas formas de organização do trabalho, têm colocado os métodos tradicionais de gestão das empresas à prova.

De acordo com Pestana & Peres Junior (1995),

o termo Gestão deriva do latim e significa gerir, gerência, administração. Administrar é Planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos. (PESTANA & PERES JUNIOR 1995,p.12).

Segundo Catelli(2001) gerir é fazer as coisas acontecerem. A pessoa que faz a gerência, denominada gestor, é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam de tal forma que a empresa atinja seus objetivos.

A gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operação-produtos/serviços, considerando as

variáveis do ambiente externo e interno que impactam suas atividades, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

Para Guerreiro (1989) uma gestão eficaz configura-se com base na garantia da continuidade da empresa, proporcionando-lhe seu desenvolvimento e a otimização de seus resultados sob quaisquer circunstâncias influenciam seu desempenho hoje e no futuro. Nesse sentido destacam-se a interação com o modelo de gestão, o processo de gestão e os sistemas de informações da empresa, como elementos que desempenham papel fundamental para assegurar eficácia dos gestores e, conseqüentemente da empresa.

2.2.1 O sistema de gestão como um instrumento da administração

Para Arantes (1998) as empresas possuem um papel claro a ser desempenhado na sociedade: produzir produtos que irão satisfazer as necessidades de um grupo representativo de clientes, de acordo com os padrões de comportamento aceito na sociedade. Além disso, as empresas têm de satisfazer também as expectativas de seus empreendedores e colaboradores a ter um comportamento coerente com suas convicções, crenças e valores. Esses objetivos são atendidos através da execução de um conjunto diversificado e complexo de atividades que compõe a tarefa empresarial a cargo da administração, sendo necessários os sistemas de gestão pra cumprir esses objetivos.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), a administração se refere ao campo das atividades humanas que tem como finalidade principal a coordenação em grupo para o desempenho de funções de planejamento, organização, direção e controle e relação a certos fatores básicos, através de esforços motivacionais apropriados, de maneira que os vários objetivos do grupo e dos indivíduos que dele fazem parte, sejam atingidos num grau ótimo com eficiência ótima.

2.2.2 O objetivo do sistema de gestão empresarial

Segundo Arantes (1998) para a realização efetiva dos resultados várias atitudes devem ser tomadas na empresa de modo que se obtenha êxito na execução de tarefas:

- a) A conduta da empresa deve corresponder aos padrões culturais aceitos pela sociedade, pelos empreendedores e colaboradores.
- b) São necessários que sejam compreendidos os processos culturais da sociedade, para assim identificar e sanar as necessidades que surgem a cada estágio, garantindo sempre a satisfação.
- c) Os recursos precisam ser obtidos, alocados e usados com eficiência para que o empreendimento opere com sucesso.
- d) É preciso criar oportunidades capazes de atrair, desenvolver e manter talentos, bem como a motivação e o espírito coletivo para que o trabalho na organização flua de maneira eficaz.

Para auxiliar a empresa a cargo da administração são usados os instrumentos de gestão, que são conceitos e técnicas criadas, aplicadas e aprimoradas dando suporte a questões gerenciais, assegurando que o desempenho da organização está produzindo os resultados esperados, contribuindo também para a eficácia e eficiência da administração.

2.2.3 Os componentes do sistema de gestão empresarial

De acordo com Arantes (1988) os sistemas de gestão são criados para dar suporte às ações da administração nas tarefas empresariais, auxiliando a planejar, dirigir, organizar, executar e controlar as atividades. Portanto é de fundamental importância que os conceitos que integram o sistema de gestão aplicado de acordo com a natureza da questão. Sendo assim foram criados subsistemas que além de serem integrados, possuem uma forte independência e estão agrupados de acordo com o seu propósito:

- a) Subsistema Institucional: Auxiliam a administração a definir os motivos pelos qual a empresa existe, ou seja, qual a sua missão e quais os seus propósitos e quais os seus princípios.
- b) Subsistema Gerencial: Fornece os instrumentos para estabelecer orientações mais específicas, dando suporte a administração no que se faz necessário para definir o futuro, ou seja, os resultados esperados (planejamento) colocar os planos em execução e avaliar os resultados e promover as devidas ações corretivas.
- c) Subsistema Operacional: Tem a função de fornecer a administração subsídios para definir quais são as operações de empreendimento e como elas devem ser

executadas, garantindo que elas sejam realizadas de forma integrada, com os métodos corretos e o uso de recursos adequados.

d) **Subsistema de Organização:** Este subsistema tem como função fornecer a administração dados que permitam a subdivisão das tarefas empresariais em funções específicas, sendo realizadas por pessoal qualificado e apto a assumir as responsabilidades que o cargo necessita.

e) **Subsistema da Comunicação:** Tem a função de promover os meios para que a administração promova a integração entre os setores e departamentos da empresa, bem como a integração com os empreendedores, fornecedores e clientes.

f) **Subsídios de Informação:** Promove as informações necessárias para dar suporte ao gerenciamento e execução das operações como um todo. Ele especifica as informações, os sistemas que as produzem e os meios utilizados para o seu processamento.

g) **Subsistema Humano Comportamental:** É o conjunto de instrumentos que auxiliam a administração no esforço de buscar adequações ao comportamento individual e coletivo. Esses instrumentos são dirigidos à motivação e a integração das pessoas.

2.2.4 O sistema de gestão e a contabilidade

Horngren, Sunden e Stratton (2004) afirmam que os gestores sempre se beneficiam da contabilidade para fornecer informações e os ajudam a planejar e controlar as operações da organização. As decisões dentro de uma organização são freqüentemente divididas em dois tipos: de planejamento e de controle. Planejar é um conjunto de objetivos que juntos respondem as perguntas: O que é desejado? Quando e como isso deve ser alcançado? Em contrapartida, controlar é delinear planos e a geração de feedback para atingir os objetivos. Assim sendo, o planejamento determina ações, ações geram feedback e este é influenciado pelo ciclo do planejamento.

Conforme mesmos autores a contabilidade cabe a função de formalizar os planos ao expressá-los como orçamento que é a forma quantitativa de um plano de ação, além de ser de grande valia, pois auxilia a coordenar e programar os planos, sendo de fundamental importância para compelir e disciplinar o planejamento de gestão. O sistema de contabilidade financeira apóia o planejamento e o controle, sendo primordial para os relatórios de desempenho. A contabilidade formaliza o

controle como relatórios de desempenho, os quais fornecem um feedback a fim de comparar o que foi obtido com o que foi planejado destacando as variações que ocorrem com o desvio do que é planejado. Os relatórios de desempenho estimulam a investigação das exceções, ou seja, uma análise mais profunda em relação aos itens para os quais os montantes reais diferem dos montantes orçados. Logo em seguida são realizadas as operações de ajuste necessários no plano ou o plano sofre alterações. A este tipo de ajuste, chamamos de gestão por exceção, pois se concentra em áreas que se desviam do planejado e ignoram aquilo de que se pressupõe funcionar bem. Assim, as gestões por exceção permitiram aos gestores uma flexibilidade, ou seja, os libera de preocupações desnecessárias, pois quando acontecem fatos que exigem ações não autorizadas os gestores devem ter capacidade e autonomia para realizar essas ações da maneira mais eficiente possível.

2.2.5 Processo de gestão

O processo de gestão tem por função assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa está de acordo com o cumprimento de sua missão, garantindo o equilíbrio necessário para sua continuidade. Para tanto o processo de gestão assume diversas formas de acordo com a realidade de cada empresa.

Mosimann e Fisch (1999) afirmam que o processo de gestão deve:

- ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas),
- contemplar, analiticamente, as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa;
- ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas fases.

Nesse sentido, o processo de gestão econômica segundo Catelli, (2001), estrutura-se nas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, contemplando um conjunto de definições básicas sobre os objetivos e os requisitos de cada uma dessas fases.

Para facilitar o entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, foi desenvolvida a visão do modelo de gestão, pois é através da gestão que se pode identificar a razão de ser de uma organização e contribuir para a

eficiência e eficácia de suas operações, assegurando sua continuidade no negócio e geração de resultados e empregos.

2.2.6 Modelo de gestão

O modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões, controle e para assegurar que o desempenho está produzindo os resultados desejados. Nesse ambiente, a diferença entre sucesso e fracasso, entre lucro e falência está no melhor uso dos recursos disponíveis para atingir os objetivos focados.

Para Guerreiro (1989)

em relação ao enfoque dado pelas diversas empresas ao processo de planejamento, às preocupações quanto ao controle das operações, às características dos instrumentos de controle, aos recursos humanos, organizacionais, materiais e às variáveis ambientais. (GUERREIRO,1989, p.230):

Segundo o mesmo autor, toda a empresa possui um modelo de gestão, que se constitui a partir de um conjunto de crenças, valores e convicções dos principais executivos da empresa, principalmente de seus proprietários e da alta administração. Sendo assim, o modelo de gestão da empresa decorre de uma série de diretrizes que impactam os demais subsistemas empresariais e o comportamento de todo o sistema, como, por exemplo:

- a existência ou não de planejamento e controle, bem como as suas definições básicas;
- o grau de participação dos gestores nas decisões;
- os critérios de avaliação de desempenhos;
- os papéis e posturas gerenciais;

No entanto, apesar da forte influência que o modelo de gestão da empresa em sua totalidade exerce sobre as demais áreas da empresa, esta também é fortemente influenciada pelas crenças e valores da própria atividade a qual desenvolve especificamente.

Para Nakagawa (1991), o modelo de gestão é definido como uma representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais.

Pestana & Peres Junior (1995) citam que,

No mundo atual, considerações de meio ambiente, de qualidade, de ética no relacionamento com clientes e fornecedores, de respeito aos funcionários e de responsabilidade para com a comunidade e órgãos públicos estão presentes em todas as decisões. A forma como a entidade interage com estes fatores espalha as crenças e os valores nos quais seu dirigente acredita. (PESTANA & PERES JUNIOR, 1995, p.12).

Há empresas, por exemplo, que possuem forte consciência ecológica, considerando como fundamental produzir sem agredir o meio ambiente. Certamente, estas crenças acabam por influenciar todas as operações futuras da empresa e por trazer reflexos em todos os níveis. Pode-se dizer que elas determinam a própria estrutura organizacional da entidade.

Também faz parte do modelo de gestão da empresa a sua filosofia que é definida em função das crenças e dos valores individuais de seus sócios e administradores, mas a filosofia não é apenas uma simples transposição dos objetos individuais dos empreendedores, ela é uma síntese deles, ela os integra numa visão capaz de caracterizar a empresa como uma instituição. Na filosofia empresarial, os objetivos dos empreendedores perdem sua característica individual, para refletir um conjunto de definições institucionais que fazem sentido para todos os que integram a empresa e para a sociedade.

Outro fator é a determinação da missão da empresa, ela esclarece os motivos pelos quais os sócios e administradores decidiram criar e manter a organização, refletindo a maneira pela qual a empresa vê seu papel e como atende as expectativas de seus empreendedores e colaboradores. A missão é a base para a mesma decidir que oportunidades se devem aproveitar.

Peres Junior (1995) adotou um modelo de gestão que representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seu trabalho, sendo decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.

Neste modelo são analisadas as situações reais da empresa com base em um banco de dados existentes em um sistema de informações gerenciais. São estabelecidas as situações futuras que são projetadas de acordo com as condições existentes, ou como anseios do organizador e também podem ser estabelecidas de acordo com experiências do passado.

Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados. A ênfase na gestão vem da necessidade de

aperfeiçoar continuamente os processos de negócio, pelo aprendizado e inovação permanentes.

Novos métodos de gestão, novas ferramentas de apoio, novos sistemas de informação, tudo isso representa o esforço para aperfeiçoar a gestão que é utilizada como ferramenta para alavancar novos mercados. A utilização deste modelo de gestão leva a empresa a realizar um diagnóstico situacional, destacando oportunidades e ameaças, bem como forças e fraquezas, com a finalidade de cruzar estas realidades e descobrir suas inter-relações.

Em resumo, o modelo de gestão estratégica atua no sentido de levar a empresa a se adequar à realidade do mercado, descobrir as oportunidades e projetar ações futuras. Com isso os processos e os investimentos serão realizados de maneira ordenada, racional e profissional, contribuindo assim para a redução do grau de incerteza e o alcance de melhores resultados.

O modelo de gestão envolve objetivo e princípios organizacionais que são responsáveis pela definição da estrutura da empresa, bem como pelas regras e divisão de trabalho, princípios de delegação e poder que resultam na definição das tarefas e a responsabilidade pelos resultados e os princípios de avaliação de desempenho que estipulam as regras de como devem ser avaliados os desempenhos das áreas.

A gestão participativa é o modelo de gestão que mais se adapta ao novo homem da sociedade do conhecimento, indivíduo este que tem como característica marcante o inconformismo diante de respostas vagas e atitudes sem sentido. Nesta sociedade, os indivíduos exercem sua cidadania, assumindo responsabilidades e opinando sobre decisões que afetam sua vida, pressionando também as organizações para alterarem suas estruturas rígidas que silenciam os trabalhadores. Sendo assim, o processo de gestão participativa necessita de um modelo cultural extremamente democrático e aberto, onde impere a confiança em todos os níveis formando um conjunto de valores baseados em princípios com os quais todos concordam.

Na gestão holística, o pensamento de organização precisa compreender a relação auto-organizadora, isto é, compreender a idéia de entrelaçamento, de integração, de totalidade e é nesse contexto que se deve falar em gerenciamento holístico, pois é a partir da visão holística da administração que as empresas tradicionais incorporam preocupações com a administração ecológica.

O gerenciamento holístico resgata a idéia de entrelaçamento, de integração de todas as partes do meio ambiente em um sistema, para que assim possam ser incluídas todas as variáveis, sejam elas históricas, políticas, econômicas, etc. necessárias para compreender e administrar adequadamente à relação de se melhorar a sorte da humanidade.

Na concepção holística, não só as partes de cada sistema se encontram no todo, mas os princípios e leis que rege o todo se encontram em cada uma das partes e todos os fenômenos ou eventos se interligam e se entrelaçam, de forma global tudo é interdependente.

A gestão empreendedora visa transformar desafios em oportunidades, o que não é uma missão simples no universo empresarial. Um negócio com projeção depende de um empreendedor de sucesso, uma pessoa que transforma idéias e empresas em grandes realizações com projeção no mercado.

O empreendedor, primeiramente deve ser, aquela pessoa que busca a solução para os problemas, que transforma sonhos em realidade, decido por si e pela empresa a melhor estratégia de penetração e posicionamento no mercado, determina o produto e o público-alvo e arregaça as mangas para alcançar os objetivos e metas traçados. Disciplina, busca do aperfeiçoamento contínuo e muita leitura e atualização sobre o mercado e tendências, vontade de trabalhar além do habitual, dedicação, paixão comunicação com as pessoas e empresas, visão holística, criatividade, vontade de vencer, persistência para aprender cada vez mais e não hesitar nos erros serão fatores que tornarão seu empreendimento mais sólido e facilitarão a prosperidade de seu trabalho.

Já o sistema de Gestão Econômica (GECON), propicia a administração de empresas baseada na apuração de resultados econômicos, e não somente baseada na visão de custos, como é comum no campo empresarial. Propicia condições para uma avaliação de desempenhos justa, pela utilização de conceitos econômicos para mensuração.

Segundo Catelli (2001), a gestão Econômica é delineada pelas definições estabelecidas no modelo de gestão, missão, crença e valores. Para tanto, caracteriza-se a necessidade a um modelo de gestão específico, denominado modelo de gestão econômica.

O sistema de Gestão Econômica incorpora o conceito de custo de oportunidade, que corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor

uso alternativo, representando o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa, para mensuração do resultado econômico e do custo de capital da empresa; seleção de alternativas de investimento; estudo de preços de venda; avaliação de desempenhos das áreas de resultados dos produtos/ serviços gerados internamente.

Para Mosimann e Fisch (1999)

a Gestão Econômica é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica, procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto de sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que todas as atividades em uma empresa devem estar voltadas para o resultado econômico da mesma. No momento em que o gestor de finanças não está simplesmente preocupado com a liquidez da empresa, mas se a liquidez é necessária ou não, ou como aplicar da melhor forma o excedente, ele estará exercendo, além da gestão financeira, a gestão econômica da área financeira. (MOSIMANN E FISCH, 1999, p.31)

O resultado de uma decisão decorre do confronto entre benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada (custo de oportunidade).

Observa-se que o GECON tem como preocupação avaliar o resultado das atividades. Ele assegura que o sistema de informação deve refletir a realidade física/ operacional da atividade sob responsabilidade do gestor. Por outro lado, o sistema GECON não se limita somente aos eventos realizados, contempla os eventos desde o nível do planejamento estratégico, da fase de pré-planejamento, do planejamento anual, dos re-planejamentos mensais, das transações efetivamente ocorridas, finalizando com a evidenciação das causas das variações do desempenho face aos planos, políticas e padrões assumidos pela empresa. Em outras palavras, o GECON procura subsidiar o gestor de uma atividade de informações necessárias a cada uma das etapas do processo de gestão.

Arantes (1998) menciona algumas definições do modelo de gestão e conceitos do sistema de informação que a seguir são elencados.

- Os planos devem ser estabelecidos a partir de uma seleção de alternativas operacionais: sistema de pré-orçamentação.
- Deve haver planejamento operacional: sistema de orçamento.
- Deve haver controle das atividades: subsistema de custos e subsistema de contabilidade geral.

- O planejamento deve contemplar o curto e o longo prazo: amplitude do orçamento: curto e longo prazo.
- Os desempenhos devem objetivar tanto a eficácia quanto a eficiência: preço de transferência; método de custeio variável; sistema de padrões
- Deve haver revisões e ajustes sempre que ocorrerem mudanças nas variáveis do ambiente externo e interno que invalidem os planos: orçamento original; orçamento corrigido; orçamento ajustado; realizado ao padrão;
- Deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais: variação total; variação de inflação; variação de ajuste de plano; variação de volume; variação de eficiência.
- A gestão deve ser voltada, principalmente, para a rentabilidade, compreendendo a contribuição dos produtos e das áreas organizacionais: avaliação de resultados global e analítica.
- O controle deve ser executado a nível das áreas operacionais, a nível da administração das áreas operacionais e a nível da empresa como um todo: avaliação de desempenhos global e analítica.
- Devem ser atribuídos às áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham controle efetivo: custos controláveis; custos não controláveis; receita interna; competência de período; valor a vista.
- Nas definições de funções, devem ser considerados, aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores a eliminar "áreas cinzentas": área de responsabilidade; centro resultados.
- A gestão deve contemplar os aspectos operacionais, financeiros econômicos dos eventos: resultado operacional e resultado financeiro.
- Os resultados devem evidenciar, separadamente, as contribuições da gestão operacional e financeira de cada área: resultado operacional; resultado financeiro.
- Os sistemas de informações gerenciais devem ser formais, e devem possibilitar a interface com os sistemas operacionais, objetivando a integração: o sistema de informação de gestão econômica deve apoiar-se nos sistemas de informações operacionais; processo de acumulação de custos e receitas por ordem transitória ou permanente.
- O sistema de informação deve ser estruturado sob o conceito de banco de dados: plano de contas; plano de área de responsabilidade/ centro de resultados; contabilidade gerencial e contabilidade societária.

- As informações e relatórios devem atender os conceitos do modelo de decisão dos usuários: modelo de informação com base no modelo de decisão e modelo de mensuração.

- A mensuração das transações deve ser efetuada com a utilização de conceitos econômicos: valor de mercado; reconhecimento da receita pela produção dos bens e serviços; custo de oportunidade; valor a vista; equivalência de capitais.

- Aos recursos, produtos/ serviços das atividades diversas devem ser atribuídos, respectivamente, custos e receitas em base a valor de mercado: preço de transferência; preço e custo correntes.

Nota-se então, que se a empresa definir claramente os resultados esperados em cada atividade de tarefa empresarial, torna-se mais simples identificar a contribuição de cada função. Melhorar a gestão, no ambiente de negócios atual, exige da empresa inovação, qualidade, agilidade e atenção ao cliente, através destes fatores a organização poderá atingir excelência de seu desempenho empresarial.

Para Guerreiro (1989) o sistema de gestão econômica enfatiza a otimização do resultado do todo e não da maximização isolada das partes.

Desta forma, a gestão econômica preocupa-se com o resultado de todas as áreas da empresa, na busca da otimização do resultado global, buscando o equilíbrio econômico de todas as áreas. Para isso, necessita de planejamento específico, que a situe no cenário econômico atual estabelecendo objetivos e metas, entre outros.

2.3 O Orçamento

Em um breve histórico pode-se dizer que o orçamento tem suas raízes na antiga Roma, mas começou a ser usado em larga escala somente por volta de 1689 com a constituição inglesa que estabelecia que o rei poderia cobrar certos impostos e gastar recursos somente com a autorização do parlamento. Porém no Brasil o orçamento teve início por volta de 1940, mas atingiu seu apogeu somente em 1970 quando as empresas passaram adota-lo com mais freqüência em suas atividades. O orçamento no Brasil passou por quatro fases que podem ser melhor descritas conforme figura 1.

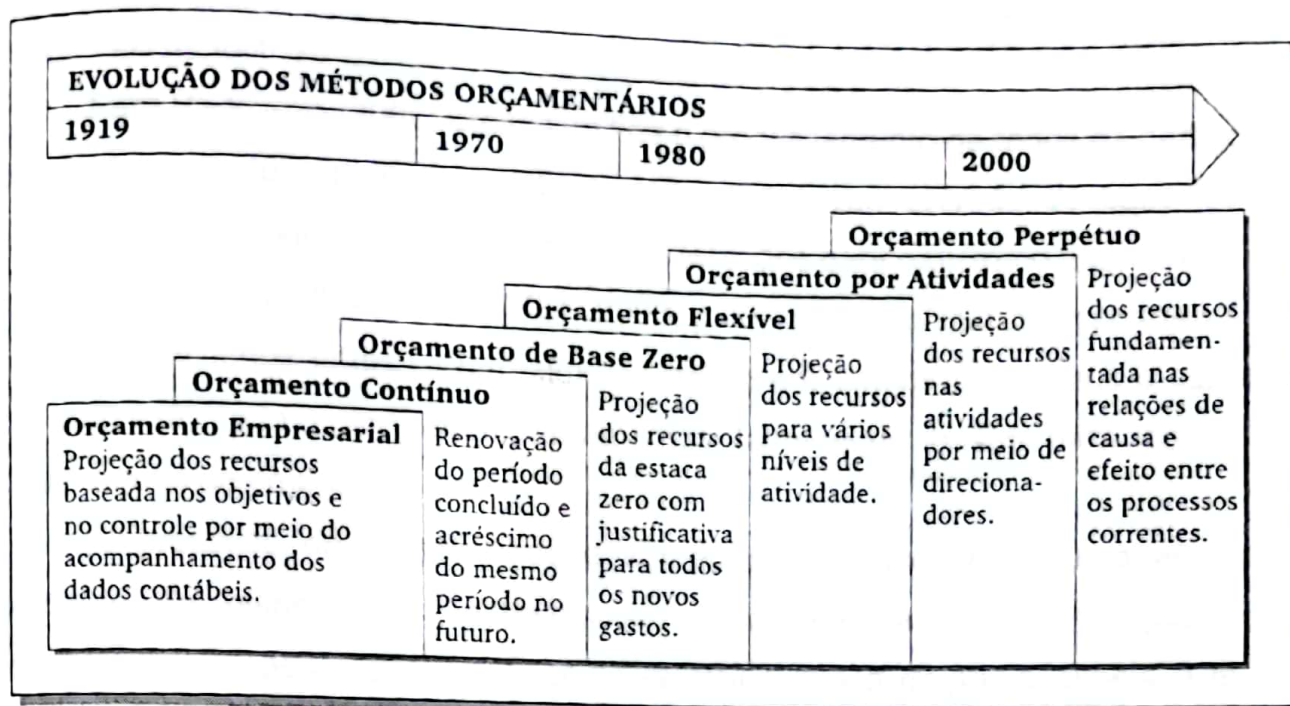


Figura 1 – Do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo
 Fonte: LUNKES, 2003, p.38

Para a obtenção de êxito no desenvolvimento da empresa e otimização de recursos, bem como uma constante análise no desempenho dos processos faz-se necessário à implantação de um sistema orçamentário. Este sistema terá por base dados históricos que serão colocados em um sistema de informação que servirá como ferramenta gerencial para a tomada de decisões da empresa.

O orçamento segundo Welsch (1973 apud LUNKES 2003, p.38) é definido como um plano administrativo que compreende todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal dos planos, objetivos e metas traçados e estabelecidos pela administração da empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões.

Para Boisvert (1999 apud LUNKES 2003, p. 39) o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada com a materialização em valores dos projetos e dos planos. Ele é composto por dados financeiros e não financeiros. O volume de dados inscritos no orçamento pode ter como base dados históricos, ou ainda de estudos, como por exemplo, a análise de um processo de produção por uma equipe de engenheiros industriais.

Sendo assim, o orçamento deve reunir diversos objetivos empresariais na busca da expressão do plano e controle de resultados coordenando estes objetivos

para todas as áreas da empresa, de tal forma que todos trabalhem unidos em busca dos planos de lucros.

Para Padoveze (2000) orçar significa o processamento de todos os dados que constam na contabilidade hoje, introduzindo dados que servirão de base para o próximo ano, levando em consideração as alterações para o próximo exercício.

Brookson (2000 apud LUNKES 2003, p.39) assegura que o orçamento é um plano de atividades futuras. Normalmente reflete em termos financeiros o conjunto da empresa, bem como os departamentos fornecendo bases para conferir o desempenho da empresa.

O processo orçamentário deve ser entendido como mais uma etapa do processo de planejamento estratégico determinando a melhor relação entre resultados e despesas para atender os objetivos que a empresa almeja. Em um determinado período.

Um orçamento é a expressão de um plano de ação futura da administração para determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não financeiro que serve de base para a empresa viabilizar os projetos no período seguinte (HORGREN, FOSTER E DATAR 1997 apud LUNKES 2003, p.39).

Lunkes (2003) conclui que o orçamento está sempre presente no processo administrativo, servindo de base para avaliação e apuração de resultados e desempenhando um papel de controle por meio de sistemas de contabilidade e custos. Define também como objetivo a execução das responsabilidades do planejamento, execução e controle.

Sendo assim, o orçamento funcionará como um sistema de autorização para a liberação de recursos com um nível mais alto de controle, pois não serão destinados recursos para as atividades que não estejam previamente determinadas. Servirão também como um instrumento de comunicação, motivação avaliação e controle, incorporando dados ao sistema permitindo certo grau de liberdade dentro das linhas aprovadas, onde os gestores serão avaliados diariamente sobre os eventos econômicos de sua responsabilidade.

Padoveze (2000) revela que o objetivo central do sistema orçamentário não é apenas prever os acontecimentos e seu posterior controle, e sim estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa de forma que todos os envolvidos trabalhem com um só objetivo: maximizar os lucros.

Brookson (2000 apud LUNKES 2003, P.40) assegura que os objetivos são essenciais para o planejamento e controle da empresa, pois eles auxiliam as ações dos líderes em diferentes períodos estabelecendo um compromisso com os objetivos da empresa.

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessários.
AVALIAÇÃO	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Figura 2 - Os seis objetivos principais do orçamento

Fonte: BROOKSON, 2000, p.9

Para que as atividades administrativas sejam favorecidas pelo sistema orçamentário, devem-se definir os níveis de autoridade indicando quem será responsável pelas informações que serão repassadas aos responsáveis pela preparação do orçamento.

Para Frezatti (2000 apud LUNKES 2003, p. 44) na implantação de um sistema orçamentário é necessário atribuir responsabilidades, por esta razão os objetivos e metas são atribuídos pelos centros de responsabilidade.

Sanvicente e Santos (2006) definem os centros de responsabilidade sob três aspectos:

a) Centro de Resultado: O desempenho do administrador é medido com base na maneira pela qual o resultado planejado é atingido.

b) Centro de Investimento: Neste centro o desempenho é medido com base na taxa de retorno do investimento.

c) Centro de Custo: Neste centro o administrador não exerce controle sobre o investimento ou receita, no entanto, pode controlar com efetividade o volume de despesas na realização de diferentes níveis de produção.

Lunkes (2003) define centro de responsabilidade como sendo qualquer unidade da empresa que seja liderada por um gerente que também é o responsável por suas atividades. O centro de responsabilidade não precisa ser necessariamente ser estabelecido por departamento, pode ser definido por atividade ou até mesmo em função de uma conta contábil.

O orçamento não pode ser definido como uma maneira única de fazer o processo de avaliação e controle, pois deve ser tratado também como uma ferramenta a serviço dos gestores e para isso deve ser ajustada às necessidades de cada empresa, inserido ao contexto que o cerca. Sendo assim, serão explorados a seguir os principais métodos orçamentários, mas vale lembrar que apesar das formas diferentes de apresentação, o orçamento segue uma linha cronológica do processo orçamentário.

2.3.1 Orçamento de vendas

O orçamento de vendas pode ser definido como o ponto de partida do orçamento empresarial. Essa colocação se deve ao fato de que, para a maioria das empresas, todo o processo de planejamento operacional decorre da percepção da demanda de seus produtos para o período a ser orçado.

Sanvicente e Santos (2006 apud LUNKES 2003, p 53) definem o orçamento de vendas como um plano de vendas futuras da empresa para determinado tempo. O orçamento de vendas estima as quantidades de cada produto que a empresa deseja vender e o preço estabelecido determinando assim os valores das receitas que serão obtidos, bem como as condições dessas vendas, a vista ou a prazo.

Após ser definido o orçamento de vendas a primeira atitude a tomar é definir os fatores limitadores ou de restrições. Para tanto se deve fazer uma análise do ambiente interno e externo da empresa, visando identificar os possíveis eventos que podem interferir nas previsões de vendas da empresa. Os fatores internos a serem analisados podem ser entre outros a capacidade produtiva da empresa, ou seja, a

disponibilidade de matéria-prima, mão-de-obra, o poder de vendas e marketing (preços e promoções e imagem do negócio, entre outros) Já os fatores externos devem ser analisados em um sentido mais amplo, ou seja, aspectos como mercados, competitividade, fatia de mercado, entre outros. Através do quadro abaixo podemos visualizar com maior clareza estes fatores:

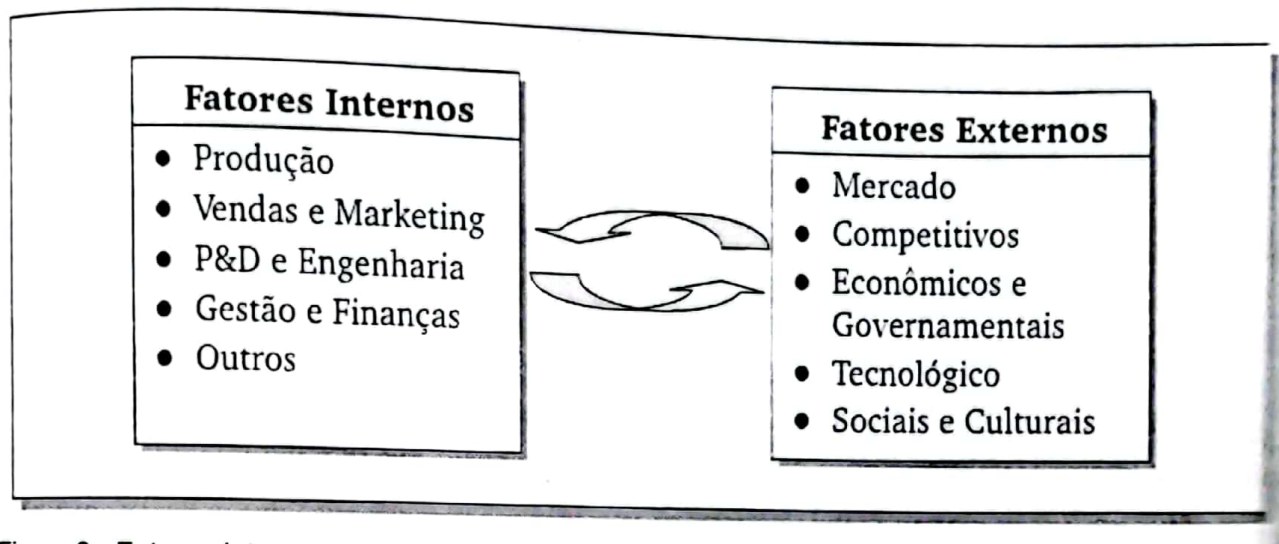


Figura 3 - Fatores internos externos do orçamento de vendas
Fonte: LUNKES (2003, p. 54)

Com a definição dos fatores internos e externos concluída parte-se para um minucioso exame dos objetivos determinados pela empresa quando da elaboração do planejamento estratégico, pois segundo Zdanowicz (1983, apud LUNKES 2003, p. 55) a estratégia mercadológica envolve decisões sobre qualidade, tamanho, forma e aparência, rótulos, marcas e embalagens, bem como o debate junto a outros departamentos ou unidades de negócios definindo políticas de preços, custos, estoques, distribuição entre outros.

O passo seguinte a ser dado é fazer uma análise detalhada das tendências do mercado, iniciando uma pesquisa de mercado sobre as necessidades e expectativas dos consumidores, e paralelamente fazer estudos das informações e experiências acumuladas pela própria empresa, com o intuito de descobrir oportunidades para novas áreas de mercado. Finalizando o processo através da opinião do pessoal de vendas é feito uma análise sobre a aceitação do produto no mercado, tendências e estimativas de vendas futuras, usando como ferramenta de apoio cálculos matemáticos e estatísticos. A figura 4 apresenta um resumo dos principais componentes do orçamento de vendas.

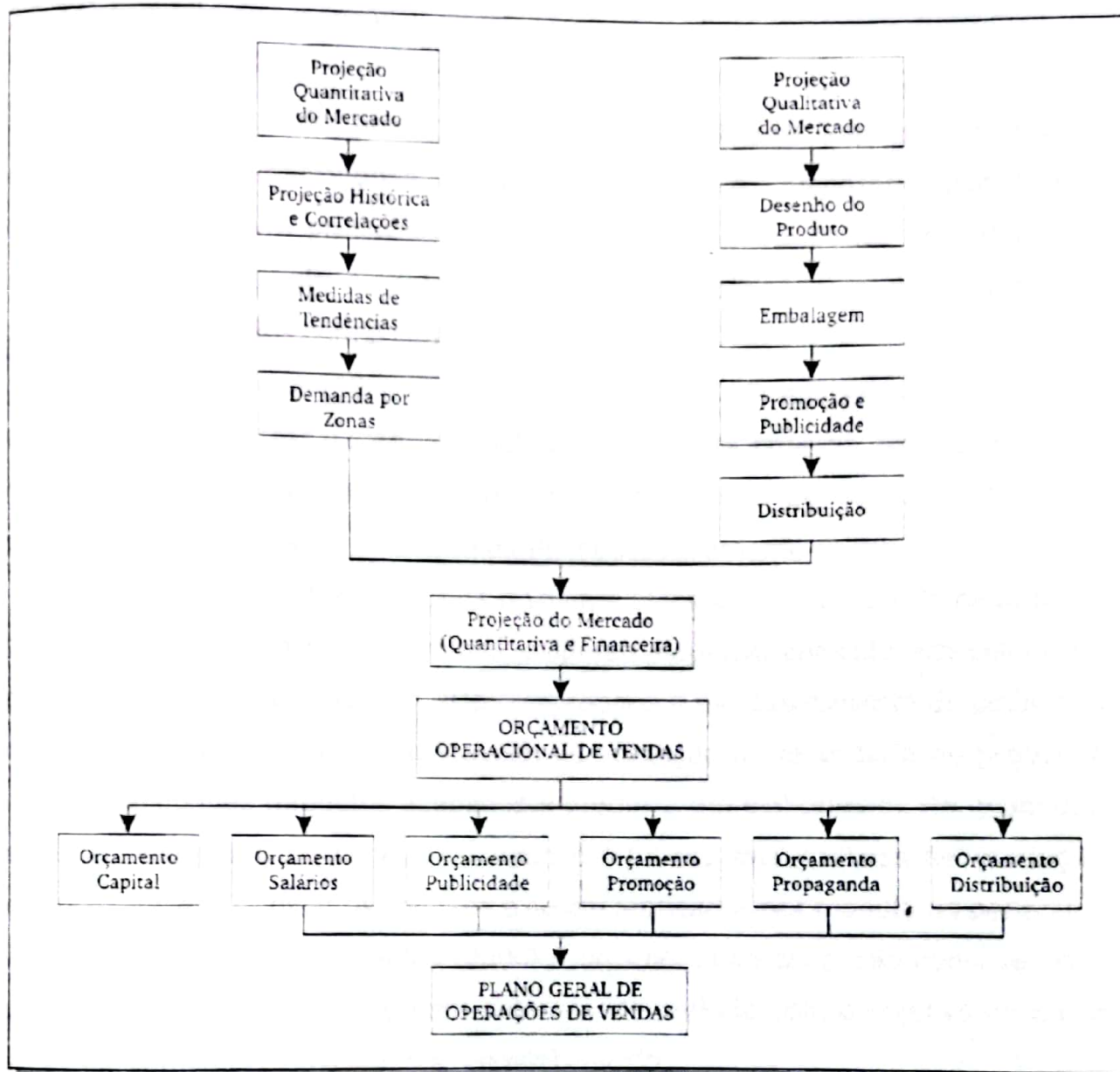


Figura 4- Orçamento de vendas seus principais componentes
 Fonte: Zdanowicz, 1983 apud LUNKES 2003, p. 56

Padoveze (2000) define o orçamento de vendas a partir de três métodos:

- a) **Métodos Estatísticos:** Neste modelo são utilizados como ferramentas os modelos estatísticos de correlação e análise setorial, via recursos magnéticos.
- b) **Coleta dos Dados das Fontes de Origens:** O orçamento terá como base as informações vindas diretamente das pontas, ou seja, dos vendedores e serão compiladas no setor de coordenação de orçamento formando o orçamento de vendas.
- c) **Uso Final do Produto:** É utilizado quando a empresa pode orçar as vendas através do conhecimento do uso final dos produtos pelos clientes.

2.3.2 Orçamento de produção

O orçamento de produção tem como finalidade informar às unidades organizacionais, relacionadas diretamente com o processo produtivo, as quantidades a serem produzidas para atender às necessidades de vendas e da política de estoques de produtos acabados, sendo base para a elaboração dos produtos relacionados com o custo de produção.

Segundo Welsch (1983 apud LUNKES 2003, p. 58) a preparação de um plano exige que as necessidades estabelecidas pelo orçamento de vendas sejam convertidas em termos das atividades auxiliares e das outras funções, devendo entender que a fabricação não acompanha necessariamente as vendas.

O plano de vendas especifica o volume planejado de venda de cada produto por período. A etapa seguinte numa empresa industrial consiste em elaborar um plano (orçamento) de produção. Isto compreende o estabelecimento de políticas em relação aos níveis de produção desejáveis utilização à capacidade de produção e níveis de estoques (produtos acabados e produtos em elaboração). As quantidades exigidas pelo plano de vendas ajustado em função das políticas de produção e estoques deverão indicar os volumes a serem fabricados por produto no período.

Para Sanvicente e Santos (2006) o orçamento de produção consiste em um plano de produção elaborado para determinado período com o objetivo de atender as vendas orçadas e os estoques preestabelecidos.

Segundo o mesmo autor os condicionantes básicos servem de requisitos para que se possa dar início à elaboração do orçamento de produção. Define em quatro os condicionantes básicos para o orçamento de produção:

a) **Objetivos e Metas de Produção:** Definido pela diretoria da empresa, são índices que quantificam o rendimento de um processo produtivo ser expressos de modo que mais tarde seja possível detectar divergências em qualquer estágio de produção.

b) **Orçamento de Vendas:** Para a elaboração do orçamento de produção a apresentação do orçamento de vendas deve ser feito com um detalhamento minucioso para facilitar a produção.

c) **Políticas de Pessoal:** São de grande importância para as empresas com grande variação na produção, como por exemplo, as empresas sazonais.

d) **Orçamento de Novos Investimentos:** Os novos projetos têm prazos relativamente longos de maturação é incluído dentro do processo orçamentário de longo prazo,

como exemplos podem citar a aquisição de máquinas em uma indústria, por se tratar de um bem de bastante valor aquisitivo implica em grandes dispêndios para a empresa.

2.3.3 Orçamento dos custos de produção

Após o término do orçamento de vendas, a próxima fase será elaborar um orçamento que assegure ao administrador da empresa níveis de produção suficientes para atender a demanda de vendas. Sendo assim, devem ser levados em conta vários fatores, como por exemplo, espaço de armazenamento dos produtos, disponibilidade de mão- de- obra, capacidade dos equipamentos, entre outros.

Em seguida os gestores deverão definir os custos relacionados com a produção: matéria prima, mão- de- obra direta e custos indiretos de produção.

O orçamento de matéria- prima (MP) deverá ser elaborada a partir da determinação das quantidades de matérias- primas exigidas para suprir os estoques com base na política de estocagem estabelecida pela empresa. Sendo assim, a determinação do custo estimado de matérias primas será definida também com base nos padrões de consumo ou quocientes entre a quantidade de cada tipo de matéria- prima e o volume físico de produção, entre outros fatores.

O orçamento de mão- de- obra direta será elaborado sob a responsabilidade dos gerentes dos departamentos que compõe a fase de fabricação, pois é deles o conhecimento de quantas horas é necessário para a fabricação de um produto, pois cada produto tem um nível de complexidade e devem ser especificados em separado na elaboração do orçamento. Segundo Sanvicente e Santos (2006) o orçamento de mão- de- obra direta através da determinação do número de horas necessárias para a fabricação de um determinado produto e a valorização em termos monetários é de fundamental importância, pois absorve uma parcela substancial dos custos totais.

Os custos indiretos de fabricação (CIF) são também de responsabilidade dos gestores e são definidos como todos os custos fabris que não podem ser classificados como mão- de- obra direta e matéria- prima, mas que são incorridos em um departamento ou em toda a fábrica como, por exemplo, seguros, alugueis, energia elétrica, entre outros.

2.3.4 Orçamento de despesas administrativas

Este tipo de orçamento envolve o planejamento dos valores a serem despendidos na comercialização e nas funções de apoio as atividades operacionais. Isso mostra que as despesas administrativas incluem outros gastos que não os derivados das operações de produção e vendas de uma empresa. Elas têm em geral, a característica de despesa fixa e não influenciada pelas políticas e decisões da administração.

Segundo Sanvicente e Santos (2006) as despesas administrativas englobam todas as despesas necessárias para a gestão das operações da empresa, como por exemplo, despesas de viagens, material de escritório e outros. A elaboração deste tipo de orçamento baseia-se basicamente nos dados históricos das despesas dos departamentos. A elaboração do orçamento segue duas fases distintas:

a) Elaboração do Orçamento de Efetivos:

b) Elaboração do orçamento e de outras despesas administrativas:

A elaboração do orçamento de despesas administrativas é feita pelos diversos departamentos envolvidos, e sua aprovação dada pela alta administração, um fator de auxilio é a experiência do orçamento anterior que deverá ser útil quando ajustada as alterações esperadas das políticas administrativas e condições econômicas em geral.

2.3.5 Orçamento de despesas de vendas

O orçamento de vendas compreende o poder de venda das empresas, isto é o que será gasto para a empresa colocar um produto em circulação.

Sanvicente e Santos (2006) definem orçamento de despesas de vendas como sendo todos os gastos efetuados com a venda e a distribuição de produtos. São definidos em fase preliminar as vendas desejadas, e o que precisará ser feito para possibilitá-las.

2.3.6 Orçamento de Caixa

O orçamento de caixa deve assegurar que a empresa dispõe de recursos monetários suficientes para atender as operações da empresa estabelecidas em

outros orçamentos. Sendo assim, o orçamento de caixa deve proporcionar o levantamento dos recursos financeiros necessários para a execução das operações, bem como a realização das transações monetárias da empresa. O Orçamento de caixa tem como finalidade indicar a posição financeira provável em resultado das operações planejadas, indicando o excesso ou a insuficiência de disponibilidades, bem como estabelecer bases sólidas para a política de crédito e ter um controle corrente da posição financeira da empresa.

A elaboração do orçamento de caixa envolve a projeção das entradas e saídas prováveis, permitindo à empresa avaliar sua provável situação financeira futura e projetando as variações possíveis na receita, custos e investimentos. Esta avaliação serve como indicador de excesso ou necessidade de fundos, visando melhorar a coordenação e o controle dos recursos financeiros da empresa.

A projeção do fluxo de caixa permite que se visualize a provável posição do saldo de caixa no decorrer dos meses cobertos pelo período orçamentário, e em função disto torna-se possível identificar as prováveis faltas futuras de caixa, bem como os meses que haverá excessos de numerário disponível. Além da identificação das faltas e dos excessos de caixa, a projeção do fluxo de caixa serve de base para a determinação das políticas de pagamento e recebimento da empresa.

O planejamento de caixa utiliza-se de dois métodos básicos para a elaboração do orçamento de caixa, são eles:

a) Método dos recebimentos e pagamentos: Neste método, considerado um dos mais detalhados por Sanvicente e Santos (2006) é baseado nos orçamentos parciais até aqui elaborados sendo ajustado para as datas em que as transações efetivamente se converterão em termos de caixa. As entradas de caixa são compostas basicamente de entradas operacionais de vendas á vista e a prazo, entradas não operacionais, e empréstimos bancários. A política de concessão de créditos influencia diretamente o volume de vendas da empresa, pois quanto mais liberal for à política de concessão de crédito, maior será o número de clientes e conseqüentemente maior serão as vendas.

b) Método do resultado ajustado: Este método é utilizado quando se fazem projeções de prazos superiores a um ano, nas quais os detalhamentos trimestrais ou mensais não são significativos. Este método é considerado mais simples e com menos informações para o planejamento da empresa

2.3.7 Orçamento base zero

O orçamento base zero é tido como uma tentativa de solucionar os problemas e as ineficiências do orçamento do passado, pois este tipo de orçamento rejeita a visão tradicional do orçamento e parte do zero, ou seja, o ano anterior não é usado como ponto de partida para o orçamento do próximo ano. Para obter o êxito neste tipo de orçamento todas as atividades devem estar devidamente justificadas e priorizadas antes que sejam tomadas as decisões relativas à quantidade de recursos a serem alocados em cada departamento ou atividade.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2001 apud LUNKES 2003, p.92) destaca que o orçamento base zero exige que os gestores estimem as vendas, a fabricação e outras peças orçamentárias como se as operações estivessem começando da estaca zero.

Porém para a realização deste tipo de orçamento são necessários que cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias, em minúcia, a partir da base zero, para serem avaliadas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais Pyhrr (1973 apud LUNKES 2003 p.93). Sendo assim, cada gestor deve preparar um relatório para cada atividade a ser desempenhada.

Carvalho (2002 apud LUNKES 2003 p.93) elencou algumas características do orçamento base zero, as quais valem ressaltar que devem ser analisados os custos - benefícios de todos os projetos, processos e atividades focalizando os objetivos e metas das unidades de negócio alocando os recursos com base no foco e nos fatores-chaves do negócio fornecendo assim, subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

Os gastos no orçamento de base zero serão realizados por meio de pacotes de decisão, que são definidos e priorizados conforme critérios previamente fixados. Os pacotes de decisão descrevem uma atividade específica de modo que a administração possa alocar recursos financeiros as atividades mais importantes sejam elas atuais ou novas, para um melhor fluxo de informações os pacotes de decisão são divididos em variáveis base-zero e estes divididos em núcleos base-zero e é deles que serão retiradas as informações para a realização do orçamento.

A principal desvantagem do orçamento base zero é o tempo de elaboração do mesmo, pois possui inúmeros controles, sendo assim, bastante burocrático, em virtude de que os gastos devem ser justificados e aprovados.

Como vantagens do orçamento base zero pode-se afirmar que este orçamento pode ser implantado em qualquer organização, forçando os gestores a procurar oportunidades de melhoria através de informações mais detalhadas e precisas sobre a situação da empresa proporcionando uma melhor comparação entre o que foi planejado e o que foi realizado.

2.3.8 Orçamento de capital

Para Sanvicente e Santos (2006) o orçamento de capital é um tipo de orçamento onde são levadas em conta as despesas com aquisições de bens para uso em caráter de melhoria da capacidade produtiva. Seu planejamento se divide em grandes projetos, que são projetos com maturação superior a um ano, cujos processos de decisão são bastante demorados. Já os pequenos projetos, compreendem as pequenas obras, ou seja, aquisições com custo relativamente baixo e com período de maturação inferior a um ano.

2.3.9 Orçamento perpétuo

O orçamento perpétuo faz uma análise do resultado ou do efeito do orçamento com base em dados e acontecimentos que se passaram ao longo do exercício e que influenciou de alguma forma o resultado do orçamento.

Horngren, Foster e Datar (2000 apud LUNKES 2003 p. 142) adotam a relação de causa-efeito para identificar a variável que causa o consumo de recursos.

Para a elaboração deste orçamento faz-se necessário uma definição clara do negócio e dos resultados esperados em função das principais tendências e evidências do ambiente dos negócios; posicionamento mercadológico, controle e coordenação da utilização dos recursos internos, bem como sistemas de gestão de pessoal que suportem mudanças, entre outros.

O orçamento perpétuo é definido como um sistema de planejamento que prevê custos de uso de recursos fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos correntes. Brimson (2000 apud LUNKES 2003, p. 142).

O orçamento perpétuo tem como vantagens um maior aproveitamento das oportunidades, bem como um melhor gerenciamento por parte dos gestores diminuindo os custos e aumentando a produtividade.

Como instrumento da administração, os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado.

2.4 O Planejamento

Há alguns anos, as empresas tinham seu lucro simplesmente vendendo seus produtos a preços que julgavam que valiam no mercado. A concorrência era considerada uma ameaça, mas controlável, era mais fácil lançar novos produtos no mercado, não havia muita exigência por qualidade e diversidade de produtos por parte do consumidor.

Porém nos dias atuais, ao ter um conhecimento mais aprofundado a respeito da natureza do negócio, do ambiente externo bem como das potencialidades que a empresa possui programar-se para o futuro tornaram-se pontos cruciais a serem cuidados e analisados pelos gestores. Portanto, o planejamento estratégico deve ser parte integrante do pensamento empresarial.

Segundo Tavares (2000 apud LUNKES, 2003, p.15) o pensamento estratégico evoluiu em quatro fases ao longo dos séculos, sendo a primeira fase encontrada nos Estados Unidos, quando o planejamento financeiro na época era representado pelo orçamento passou a ter uma aceitação crescente nas organizações. Nesta fase, o planejamento financeiro e o orçamento confundiam-se, com um grau de alinhamento muito próximo, sendo o sistema contábil a base de sustentação das informações.

O planejamento de longo prazo surgiu em meados dos anos 60, que por meio de avaliações do impacto das decisões a longo prazo extrapolavam o contexto organizacional, tendo como característica principal a projeção de tendências e a análise das lacunas. Neste tipo de planejamento o orçamento também formava base para a implementação e controle dos planos.

O planejamento é considerado um dos melhores métodos de preparar uma organização para as mudanças contínuas que ocorrem em seu ambiente. Ele é a

mais fundamental das funções da administração, porque todo administrador tem como dependência de outras funções o planejamento.

Para Sanvicente e Santos (2006), planejar é conceituar com antecedência as ações a serem executadas, estimando os recursos a serem empregados e definir a partir daí as atribuições correspondentes de responsabilidade em relação a um período futuro determinado, para que os objetivos traçados pela empresa sejam alcançados com êxito em suas diversas unidades.

Para Mosimann e Fisch (1999) o planejamento, em sentido restrito, é o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social, que configuram a situação atual.

O propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro, de modo mais rápido, coerente, eficiente e eficaz.

Oliveira (1993) descreve sobre os principais aspectos da função planejamento e diz que o mesmo deve respeitar alguns princípios para o resultado esperado da empresa ser alcançado, dividindo-os assim, em princípios gerais e específicos que serão explicitados a seguir.

2.4.1 Principais aspectos da função planejamento

- O planejamento é visto como um processo sistemático e constante de tomada de decisões, cujos efeitos e conseqüências deverão ser notados em futuros períodos de tempo.
- O planejamento não é um ato isolado. Portanto, deve ser visualizado como um processo composto de ações inter-relacionadas e interdependentes que visam o alcance de objetivos previamente estabelecidos.
- O processo de planejamento é muito mais importante que seu resultado final. O resultado final do processo de planejamento normalmente é o plano, sendo que este deve ser desenvolvido pela empresa e não para a empresa.

2.4.2 Princípios gerais do planejamento

- O princípio da contribuição aos objetivos e, nesse aspecto, o planejamento deve, sempre, visar aos objetivos máximos da empresa.
- O princípio da precedência do planejamento, correspondendo a uma função administrativa que vem antes das outras.
- O princípio da maior penetração e abrangência, pois o planejamento pode provocar uma série de modificações nas características e atividades da empresa. Essas modificações podem ocorrer nas pessoas, que podem ser necessidade de treinamento, substituição, transferências, funções, etc. Também podem ocorrer modificações na tecnologia, que podem ser pela evolução dos conhecimentos ou pelas novas maneiras de fazer o trabalho. E por último, modificações nos sistemas, pois podem ocorrer alterações nas responsabilidades estabelecidas, nos níveis de autoridade e também nas comunicações.
- O princípio da maior eficiência, eficácia e efetividade. O planejamento deve procurar maximizar as deficiências.

Através desses aspectos, o planejamento procura proporcionar para a empresa uma situação de eficiência, eficácia e efetividade, ou seja, fazer as coisas de maneira adequada, produzir alternativas criativas, aumentar o lucro e apresentar resultados globais positivos ao longo do tempo.

2.4.3 Princípios específicos do planejamento

- Planejamento participativo: o principal benefício do planejamento não é seu resultado final, ou seja, o plano, mas o processo desenvolvido.
- Planejamento coordenado: todos os aspectos envolvidos devem ser projetados de forma que atuem interdependentemente, pois nenhuma parte ou aspecto de uma empresa pode ser planejado eficientemente, se for planejado de maneira independente de qualquer outra parte ou aspecto.
- Planejamento integrado: os vários escalões de uma empresa devem ser integrados. Nas empresas voltadas para o ambiente, nas quais os objetivos empresariais dominam os de seus membros, geralmente os objetivos são escolhidos de cima para baixo e os meios para atingi-los, de baixo para cima, sendo este último

fluxo usualmente invertido em uma empresa cuja função primária é servir a seus membros.

- Planejamento permanente: essa condição é exigida pela própria turbulência do ambiente, pois nenhum plano mantém seu valor com o tempo.

Segundo Ackoff (1981), "o planejamento é um processo contínuo que envolve um conjunto complexo de decisões inter-relacionadas que podem ser separadas de forma diferentes".

2.4.4 Tipos de Planejamento

Otimizar resultados, minimizar riscos são algumas das preocupações dos gestores na hora de tomar decisões que afetam o futuro da empresa. Sendo assim, a premissa básica para a implantação do planejamento estratégico deve ser o conhecimento da empresa como um todo seja na área operacional ou financeira, para que sejam elaboradas táticas para alcançar metas e posteriormente partir para a elaboração do planejamento estratégico que irá não minimizar os risco, mas sim compreender os riscos assumidos pela empresa.

2.4.4.1 Planejamento operacional

O planejamento operacional divide-se em pré-planejamento, planejamento de médio/longo prazos e planejamento de curto prazo, com objetivos, processos, produtos e requisitos específicos:

Segundo Mosimann e Fisch (1999), estão definidos como:

- Pré-planejamento operacional: A fase de pré-planejamento objetiva assegurar a escolha das melhores alternativas operacionais que viabilizem as diretrizes estratégicas.

O processo de pré-planejamento contempla o estabelecimento de objetivos e metas operacionais, identificação de alternativas de ação operacionais, simulação das alternativas disponíveis, análise e escolha das melhores alternativas simuladas nas diversas áreas, consolidação e harmonização das alternativas.

O produto dessa fase do processo gerencial é o conjunto de alternativas de ação selecionadas. Os pré-requisitos são definidos como um conjunto de diretrizes

estratégicas, envolvimento e participação dos gestores e apoio de um sistema de simulação de resultados econômicos.

a) Planejamento operacional – Médio e Longo Prazo: Essa fase do processo gerencial objetiva aperfeiçoar o desempenho da empresa em determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazos (um ano, por exemplo).

O processo caracteriza-se pelo detalhamento das alternativas selecionadas na fase de pré-planejamento, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas. Envolve a definição do horizonte de planejamento e dos módulos temporais de planejamento, a determinação dos recursos necessários ao atingimento dos objetivos e metas e das etapas e prazos para o cumprimento das metas.

O produto desse processo é o plano operacional médio/longo prazos aprovado. Os pré-requisitos são uns conjuntos de alternativas operacionais aprovadas, de envolvimento e participação dos gestores e apoio de um sistema de orçamento.

b) Planejamento Operacional – Curto Prazo: Essa fase corresponde a um replanejamento efetuado em momento mais próximo à realização dos eventos e à luz do conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas, visando assegurar a otimização do desempenho no curto prazo.

Para tal fim, o processo contempla identificação de variáveis internas e externas de curto prazo do planejamento operacional (por exemplo: um mês), envolvendo um plano operacional de curto prazo, cujo detalhamento consiste na programação das transações a serem efetivadas.

O conjunto de pré-requisitos compõe-se de um plano operacional de médio/longo prazo aprovado, apoio de sistema de simulação de resultados econômicos e envolvimento e participação dos gestores.

Para Oliveira (1991) o planejamento operacional é a base do sistema, pois é nesta fase que são formalizadas através de documentos escritos e de metodologias o planejamento estratégico começa a tomar forma.

2.4.4.2 O planejamento tático

Este tipo de planejamento trabalha com objetivos estabelecidos no planejamento estratégico, operando com a finalidade de aperfeiçoar determinadas áreas de resultado e não a empresa como um todo usando a estratégia pré-determinada para obter êxito. Este tipo de planejamento é desenvolvido em níveis organizacionais inferiores, porém utiliza os recursos disponíveis da forma mais eficiente possível na busca de objetivos previamente fixados, seguindo uma estratégia pré-fixada elaborando políticas orientativas para o processo decisório da empresa.

O planejamento tático possui algumas dificuldades na parte prática, pois os objetivos são definidos em curto prazo, porém integram partes dos objetivos em longo prazo e estes são dependentes na concretização dos planos da empresa.

O conceito de planejamento estratégico, ou mesmo o conceito mais amplo de estratégia, sempre estiveram presentes na atividade empresarial, ainda que de forma simples. Mesmo na época em que a economia era menos complexa e a facilidade de colocação dos produtos no mercado era maior, fica difícil de imaginar que os empresários deixassem de fazer algum tipo de prospecção sobre o futuro.

2.5 Planejamento estratégico

As organizações devem ser flexíveis, adaptando-se as mudanças do ambiente externo. Tal flexibilidade deve levar em consideração o mercado de mão-de-obra, os fornecedores, o sistema financeiro, os sindicatos, a concorrência, a comunidade, a tecnologia e, principalmente, os consumidores dos serviços. Sendo assim, os administradores das organizações serão julgados por sua capacidade de identificar, cultivar e explorar as competências essenciais que tornam o crescimento possível e sustentável, o que implica necessariamente repensar o conceito da empresa através do planejamento estratégico.

Segundo Catelli (2001), a fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional. Contempla o estabelecimento de cenários, a análise das variáveis do

ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fortes e fracos) e a determinação das diretrizes estratégicas.

O planejamento estratégico de uma empresa pode ser definido como um plano de ação a ser executado pela empresa em longo prazo, onde para colocá-lo em prática são necessários que sejam estabelecidos objetivos e metas a fim de conduzir a empresa para uma maximização do lucro e um melhor aproveitamento de seus potenciais.

Sandhusen (2003) vê o planejamento estratégico sob a ótica empresarial fazendo uma análise mais ampla dos ambientes que definem as oportunidades e as ameaças do mercado.

Segundo Oliveira (1991) através do planejamento estratégico as organizações esperam conhecer os pontos fortes que é uma diferenciação que a empresa possui em relação aos demais e lhe garante uma vantagem operacional, bem como os pontos fracos que são desvantagens que resultam em situações inadequadas para a organização. A empresa deve também conhecer e usufruir das oportunidades que são forças ambientais que lhes favorecem estrategicamente e conhecer e evitar as ameaças que são responsáveis por criarem obstáculos a sua ação estratégica.

Mosimann e Fisch (1999) defendem a visão de que o planejamento estratégico não envolve decisões futuras e sim a futuridade das decisões atuais. O que interessa ao administrador são os efeitos que sua decisão hoje, terá no futuro previsível. As conseqüências e efeitos futuros desejados são as molas propulsoras do ato de decidir agora.

O planejamento estratégico é parte integrante do pensamento empresarial. Em tempos passados, quando a atividade de produção se caracterizava por unidades empresariais mais compactas, negócios com dimensões mais reduzidas, mercados limitados geograficamente e menor turbulência ambiental, a atividade de pensar estrategicamente os negócios se limitava à sua restrita necessidade. Com o processo de desenvolvimento, uma série de modificações, passou a se verificar no cenário empresarial. Uma dessas modificações, que chama mais a atenção, é a maior complexidade nas relações econômicas, devido ao crescimento e também a fusão das empresas, criando a possibilidade de controle de preços e maior poder de influência no mercado.

Também outra importante modificação no cenário empresarial foi o surgimento de uma "opinião do consumidor", maior seletividade na compra de produtos, maior exigência de qualidade e diversidade de produtos.

A internacionalização dos mercados, o surgimento de grandes empresas atuando dentro e fora de seus países de origem, o aumento da concorrência entre empresas, o surgimento de grupos organizados de protesto em torno de questões ambientais, levou as empresas a procurarem vislumbrar, com mais segurança, o futuro de seus negócios. Estava surgindo dentro do pensamento empresarial o conceito de planejamento estratégico, com base no conhecimento de suas forças e fraquezas, conhecimento de concorrentes e precavendo-se contra eles, com a identificação de ameaças e oportunidades.

Planejamento estratégico consiste no 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 para agir sobre variáveis e fatores, de modo que possa exercer alguma influência.

Ele é um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização em relação com o seu ambiente, é o reconhecimento de objetivos e ações alternativas para estabelecer a direção a ser seguida pela organização procurando maior grau de interação com o meio ambiente e procurando, também, visualizar o futuro e preparar-se para enfrentá-lo.

Segundo Almeida (2001),

Planejamento estratégico é uma técnica administrativa que procura ordenar as idéias das pessoas, de forma que se possa criar uma visão do caminho que se deve seguir (estratégia). Depois de ordenar as idéias, são ordenadas as ações, que é a implementação do Plano Estratégico, para que, sem desperdício de esforços, caminhe na direção pretendida.

Os gestores precisam saber dirigir os esforços e ter seus funcionários também voltados para aquilo que traz resultado. Ou seja, que eles sejam eficazes e não sejam somente eficientes. O colaborador eficiente é aquele que faz corretamente as coisas, cumpre obrigações, economiza recursos, soluciona problemas, resumindo, ele desenvolve bem sua obrigação. Já o funcionário eficaz é aquele que traz sucesso para a empresa. Esse faz as coisas corretamente, obtém resultados, aumenta os lucros, aperfeiçoa a utilização de recursos e antecipa-se aos problemas.

Com isto, pode-se dizer que as principais características do planejamento estratégico poderiam ser identificadas como sendo um projeto a longo prazo que está voltado para as relações entre a empresa e seu ambiente de tarefa e, portanto, sujeito à incerteza quanto aos eventos ambientais. É devido a este fato que o planejamento tem suas decisões baseadas em julgamento e não em dados, que envolve a empresa em sua totalidade, abrangendo todos os seus recursos e lida com questões fundamentais ou básicas.

O planejamento estratégico é um processo gerencial que possibilita aos administradores estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com o objetivo de uma melhora contínua da relação das empresas com o seu meio ambiente.

As empresas, independentemente do seu ramo de atuação, exige cada vez mais uma estrutura racional e organizada para realizar suas atividades. As decisões se orientam, principalmente, para o planejamento das ações empresariais, na busca de resultados. Esse é um processo contínuo onde se destaca a maior atenção dada às constantes mudanças e inúmeras oportunidades surgidas no mercado.

Para se obter sucesso na realização do planejamento estratégico devem-se conhecer os fatores chave de sucesso da organização, que somente são apropriados com eficácia se diagnosticados de maneira integrada.

Oliveira (1991) estabelece dois fatores chave de identificação do planejamento estratégico, são eles:

a) **Análise Interna:** Nesta etapa procura-se evidenciar os pontos fracos e pontos fortes da empresa, sendo fundamental para o sucesso que a área de atuação da empresa seja escolhida por aquilo que ela faz de melhor, para assim, alavancar ainda mais suas principais capacidades. Para isso, as empresas investem no sistema de marketing, no sistema de produção e serviços, bem como em recursos humanos.

b) **Análise Externa:** Nesta etapa são verificadas as ameaças e as oportunidades que estão no ambiente da empresa e a melhor maneira de evitar ou usufruir dessas relações. Esta análise deve ser efetuada na empresa como um todo considerando o mercado nacional, as tendências do meio ambiente, as oportunidades e ameaças, bem como a com petição no mercado.

As organizações no mercado globalizado controlam o planejamento estratégico identificando os fatores chave de sucesso com moral, ética,

responsabilidade técnica e qualidade dentro de uma estrutura confiável, para assim, ingressar e permanecer no mercado competitivo.

Sendo assim, diretrizes estratégicas objetivam aproveitar as oportunidades, evitar as ameaças, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos. Para tanto, são pré-requisitos a clara definição da missão da empresa, o envolvimento e a participação dos gestores, o apoio de sistemas de informações sobre variáveis ambientais, que gerem informações sobre os desempenhos passados e propiciem o conhecimento das variáveis atuais dos ambientes interno e externo.

2.5.1 Processo de planejamento estratégico

De maneira ordenada, o planejamento estratégico utiliza-se de esquemas de concentração de informações que influenciam os agentes da organização. Partindo desse pressuposto, o planejamento vislumbra a ordenação de estratégias, metas, planos de ação que atingirão diretamente as conclusões da análise ambiental, que são dívidas em negócios, missão visão, análise interna e externa, questões estratégicas, ações estratégicas e controle das ações que a seguir serão elencadas:

- **Negócio:** o conjunto das características que resolvemos dar a um negócio chama-se conceito de negócio. Não basta termos uma boa idéia, é preciso ter um conceito, que é essa idéia detalhada em toda a sua riqueza. Indica a área ou áreas nas qual a empresa atua ou deve atuar.

- **Missão:** é a razão de ser a entidade e serve para delimitar seu campo de atuação, bem como para indicar as possibilidades de expansão de suas ações. Ela é a razão da existência da empresa, é o fim mais amplo que uma organização estabelece para si mesmo. Define a razão de ser da organização. Ela responde a pergunta: porque a empresa deve realizar seus negócios.

- **Visão:** é o grau de consenso atingido pelos membros de uma organização a respeito do valor das atividades diárias e decisões relativas aos objetivos e ao futuro da organização. A noção de visão engloba as metas que uma empresa quer alcançar e reflete sua compreensão de futuro. Uma visão não é limitada por tempo, representa propósitos globais permanentes e sendo como base para o planejamento estratégico.

- **Análise Interna:** tem por finalidade a identificação dos pontos fortes e fracos dentro da própria organização, em relação aos fatores críticos de sucesso. Pontos fortes são características competitivas da organização. Pontos fracos são características que a tornam vulnerável, face às ameaças do meio ambiente. São os pontos fortes e fracos de uma empresa que impõem os limites de aplicação das estratégias e condicionam as mais adequadas.

- **Análise Externa:** o ambiente externo de uma entidade é tudo aquilo que influencia em seu desempenho sem que ela pouco ou nada possa fazer para mudar tais fatores ou variáveis. Esta é, geralmente, a etapa mais importante, pois é quando as entidades são levadas a alcançar a eficácia pela descoberta de oportunidades e ameaças. Oportunidades são as situações do meio ambiente que a organização poderá aproveitar de forma mais eficaz. Ameaças são as situações do meio ambiente que colocam a empresa em risco. No estudo da análise externo do mercado de serviços, deve-se evidenciar a diferenciação, a tendência da demanda, o ciclo de vida e as fontes de sucesso dos serviços.

- **Questões Estratégicas:** durante as atividades realizadas, várias possíveis estratégias são levantadas, sendo que, nessa fase, resta sintetizá-las de modo a harmonizá-las e dar um sentido igual, não as tornando um amontoado de estratégias, mas um conjunto de estratégias que possa ser identificado um todo.

- **Ações Estratégicas:** as ações estratégicas são o caminho que a entidade deverá seguir. É a etapa em que o resultado do planejamento vai ser colocado em prática.

- **Controle das Ações:** aqui é preciso ter cuidado, pois de forma alguma é possível estabelecer o processo de uma forma linear, ou seja, sem uma revisão, porque todo o processo de planejamento é uma forma de estruturar o pensamento. Se, por exemplo, chegar-se a conclusão de que os objetivos não são viáveis, eles deverão ser repensados ou então, a própria estratégia deverá ser rediscutida.

A partir da construção do cenário, análise dos pontos fortes e fracos e das ameaças e oportunidades começam a ordenação das estratégias que comporão os planos de ação que atingirão diretamente as conclusões da análise ambiental.

2.5.2 Implementação do planejamento estratégico

Tornar uma estratégia clara é segundo Tavares (2000, p.330 apud LUNKES 2003, p.21) apenas um dos passos necessários à gestão estratégica bem

sucedida, pois sua implementação corresponde a um momento crucial no processo decisório, sendo abrangido em três dimensões:

- Coordenação e integração dos esforços entre as áreas que precisam trabalhar juntas para programá-la.
- Todos os indivíduos e grupos necessitam comprometer-se com o que foi estabelecido para realizar a implementação do planejamento.
- Possuir competência técnica e gerencial para equacionar e resolver problemas e coordenar a implementação de soluções, disponibilizando para tanto, o capital intelectual e sua articulação na empresa.

3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O sistema orçamentário de uma empresa deve através de dados históricos e quantitativos elaborar um plano de ação futura que servirá também de base para a avaliação e posterior controle das atividades.

Para dar início ao orçamento empresarial temos o orçamento de vendas, pois é através dele que serão estimadas as vendas para um determinado período. Este orçamento fará uma análise do mercado consumidor, bem como os fatores internos e externos que nele agem de forma a reduzir ao máximo os riscos da empresa na implantação de um produto no mercado. Após o término do orçamento de vendas, a próxima fase será elaborar um orçamento que assegure ao administrador da empresa níveis de produção suficientes para atender a demanda de vendas. Sendo assim, devem ser levados em conta vários fatores, como por exemplo, espaço de armazenamento dos produtos, disponibilidade de mão-de-obra, capacidade dos equipamentos, entre outros. Agindo em conjunto com o orçamento de vendas será elaborado um orçamento de produção que terá como finalidade informar as unidades organizacionais as quantidades a serem produzidas para atender as necessidades de vendas estabelecidas pelo orçamento de vendas.

Nesse contexto, o orçamento de vendas dirá quanto produzir, o orçamento de produção avaliará o quanto será gasto na produção através do orçamento dos custos de produção, e estes orçamentos serão resumidos e passados ao orçamento do fluxo de caixa, e este deverá informar aos gestores se há ou não disponibilidade de recursos para a implantação do que está sendo proposto pelos outros orçamentos.

O grande desafio desta última década vem sendo a capacidade e a competência diária que as organizações enfrentam para se adaptarem e levarem a todos os seus níveis hierárquicos e funcionais, da alta gerência ao piso da fábrica, a incorporação de novos modelos, métodos, técnicas, instrumentos, atitudes e comportamentos necessários a mudanças, inovações e a sobrevivência sadia e competitiva no mercado.

Gerir, hoje, envolve uma gama muito mais abrangente e diversificada de atividades do que no passado. Conseqüentemente, o gestor, hoje, precisa estar apto a perceber, refletir, decidir e agir em condições totalmente diferentes das de antes.

Avaliando os dados obtidos através desta pesquisa pode-se evidenciar que o sistema orçamentário não só influencia o planejamento estratégico como também serve de base para o mesmo. Como visto antes, o orçamento de fluxo de caixa fará a ligação entre os demais orçamentos e o planejamento estratégico, pois se o orçamento de vendas quantificou uma nova relação de mercado, seja pela implantação de um novo produto ou até mesmo na expansão do produto existente, será tarefa do planejamento estratégico avaliar como este produto será inserido no mercado com o orçamento que lhe foi proposto.

Sendo assim, após a implantação do planejamento estratégico onde são determinados: o negócio da empresa, definindo onde a empresa atua ou deve atuar, estabelecendo a missão e a visão da empresa, fazendo uma análise externa onde serão estabelecidas as oportunidades e as ameaças e uma análise interna focando seus pontos fortes e fracos estabelece-se as questões estratégicas a serem seguidas fazendo assim um fechamento para indicar o plano de ação a ser seguido. Para uma melhor visualização ver figura 5.

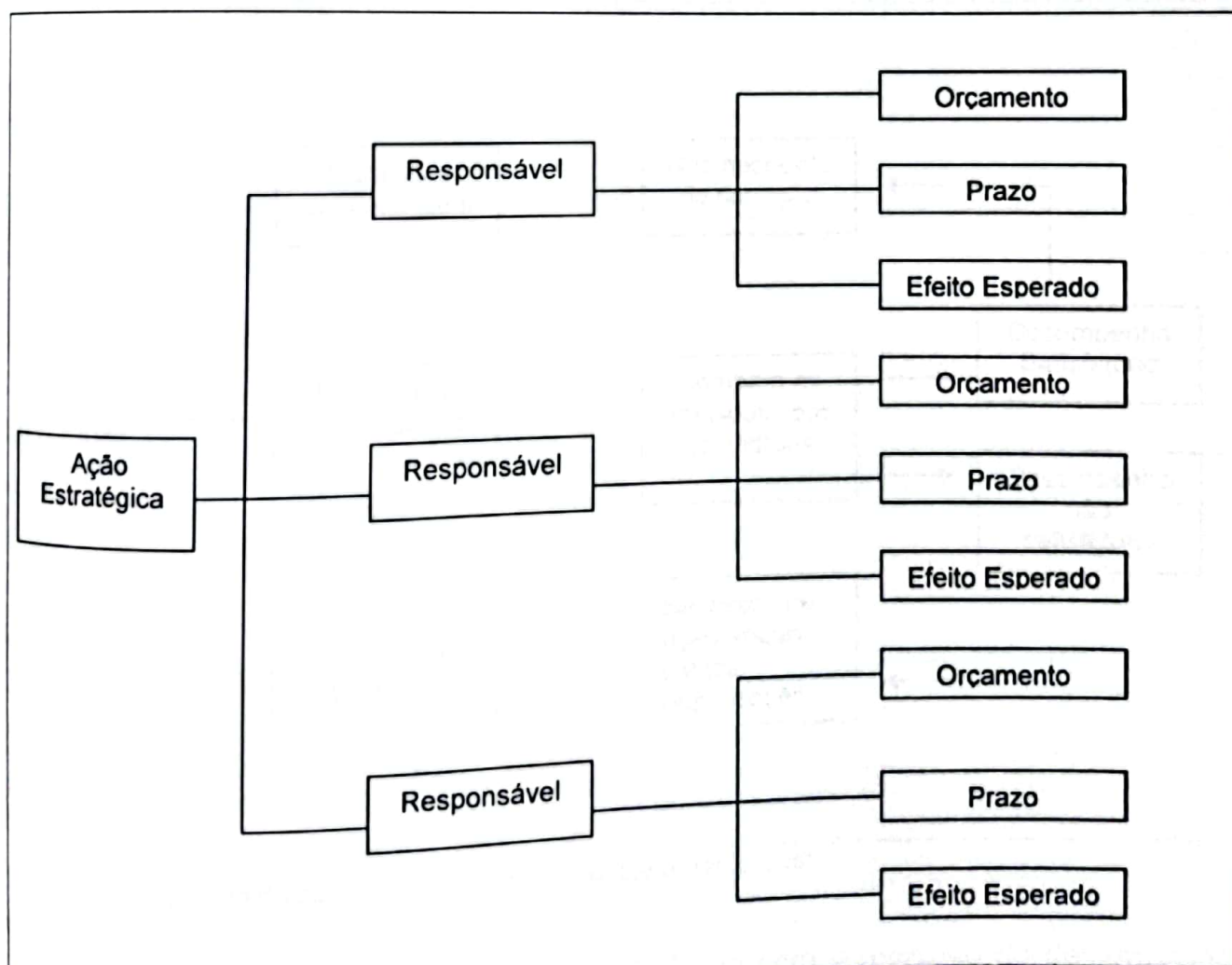


Figura 5 – Ações estratégicas passagem eficaz para o planejamento estratégico.

Observa-se que os planos de ação devem indicar o caminho a ser seguido para resolver as questões estratégicas, indicando as ações a serem desenvolvidas pela organização, atribuindo responsabilidade aos gestores pelas estratégias a serem seguidas, estabelecendo datas e prazos para a implantação e controle do planejamento estratégico.

Outro fator determinante é o orçamento imposto pela empresa, onde deverão ser seguidas planilhas de custos e não ultrapassar os gastos estabelecidos. Após a implantação do planejamento estratégico e seguido todas as normas e técnicas pré-estabelecidas apresentar então o efeito esperado, isto é, se o planejamento estratégico for bem sucedido os gestores terão os resultados esperados, ou seja, a otimização dos recursos com o mínimo de dispêndio e o máximo de eficiência.

Após a definição do orçamento e do planejamento estratégico a ser adotado deve-se então dar início ao controle do que foi planejado e se realmente está tendo resultados satisfatórios. Para ilustrar o controle ver a figura 6.

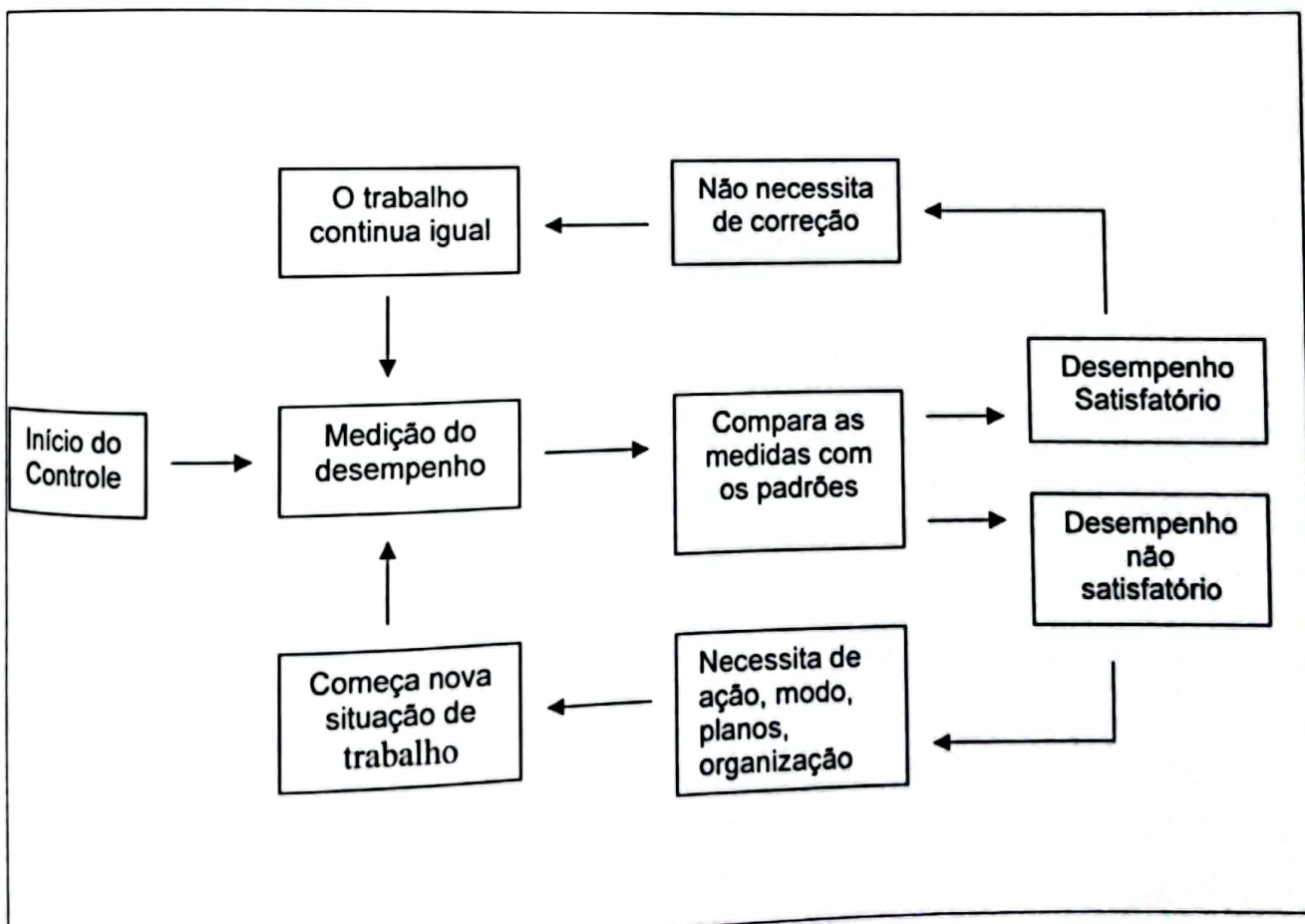


Figura 6 - O controle do planejamento estratégico nas organizações

O controle das ações estratégicas dá início com a medição do desempenho da empresa fazendo um comparativo do que foi planejado e considerado ideal com o

que foi realmente executado e verificar se está de acordo com os padrões da empresa. Após a medição deste desempenho têm duas situações: Caso a medição do desempenho for satisfatória ela não necessita de correção o trabalho continua igual, ou seja, o que foi projetado foi executado e tem-se então uma nova medição do desempenho. A segunda situação é tida como um desempenho não satisfatório, necessitando de correções nos planos traçados e definir novos planos para a organização começando assim uma nova situação de trabalho e seu desempenho será medido novamente até obter o desempenho satisfatório.

3 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÃO

Este trabalho caracterizou-se como uma análise teórica de assuntos pertinentes e relacionados ao planejamento estratégico e o orçamento como as organizações, gestão, sistema de informações, orçamento empresarial, planejamento e planejamento estratégico, analisando as características, os tipos de orçamento empresarial e os níveis de atuação do planejamento estratégico.

A necessidade de um planejamento estratégico é cada vez maior, devido ao fato de que a competição entre as empresas vem se intensificando muito com o passar dos tempos. Outrora, os mercados eram, em geral, protegidos e prevalecia a dominação. Apesar de existirem concorrentes, a rivalidade era menos intensa. Hoje, são poucos os setores em que a competição ainda não interferiu na estabilidade e na dominação dos mercados. Nenhuma empresa consegue ignorar a necessidade de competir para conseguir manterem-se no mercado e atingir seus principais objetivos.

Para manterem-se no mercado as empresas buscam uma maior alocação de recursos que são delimitados pelo sistema orçamentário proposto pelos gestores e que devem ser seguidos e ainda assim, definir estratégias, as quais através das ferramentas do planejamento, as empresas dão curso às ações e estratégias em um processo de interação com os acontecimentos que influenciam as organizações. Nesse contexto, a estratégia se propõe a dar uma visão dos acontecimentos e trazer ações que venham desempenhar ativamente os objetivos as empresa junto ai seu público, seja ele interno ou externo.

O futuro não é apenas inevitável, mas também incerto. Por isso, é preciso preparação para enfrentá-lo, visando assumir os riscos certos e aproveitar as oportunidades oferecidas, tornando-o mais favorável. A maneira de conseguir essa preparação chama-se planejamento.

Em tal cenário, com constantes oportunidades e ameaças, pequenas decisões poderão influir em grandes resultados. Mais que isto, ocupar ou não uma posição hoje poderá influir, de modo positivo ou negativo, no desempenho da organização em futuro próximo ou dentro de cinco, dez, quinze anos.

Em se tratando dos objetivos propostos no presente trabalho foram analisados a gestão organizacional das empresas, as quais estão em constantes

interações entre si e com o meio externo através de uma estrutura de poder construindo assim uma realidade que lhe propiciará a sua sobrevivência como unidade. Outro objetivo proposto foi de evidenciar os principais orçamentos e demonstrar que tipos de ações estratégicas o mercado permite, no presente trabalho foi verificado que os orçamentos têm uma seqüência onde um gera a dependência do outro e que ao final o orçamento do fluxo de caixa dirá se o que foi orçado poderá ser realmente efetuado pela empresa. Será traçado a partir daí ações estratégicas que dependerão do orçamento do fluxo de caixa para que este lhe direcione quanto poderá ser gasto na ação.

As empresas que não possuem ações estratégicas estão fadadas a um risco maior na realização de suas operações financeiras, pois estas ações decorrem de um responsável pela sua realização o qual deve possuir um conhecimento amplo a respeito dos setores da empresa e também do mercado, sendo que cada passo deve ser monitorado em conjunto com o orçamento estabelecido, bem como o prazo para a sua realização para produzir o efeito esperado, pois se no decorrer do processo houver alguma falha o efeito esperado não será plausível com o resultado realmente obtido.

As ações estratégicas da empresa devem partir de um responsável pelo seu controle, pois este gestor deve obedecer a prazos e orçamentos previamente traçados para produzir o efeito esperado quando da criação desta ação estratégica. Sendo assim, as empresas devem ter através do planejamento estratégico condições para medir financeiramente suas metas e seus objetivos, pois cada ação estratégica feita pela mesma deve ter suporte orçamentário para alcançar tais objetivos.

Sendo assim, torna-se de suma importância fazerem parte da empresa profissionais que detenham o conhecimento técnico tanto nas áreas de planejamento estratégicos quanto nas áreas de sistema orçamentário, e o contador torna-se o profissional com o perfil que mais conhece estes tipos de ferramentas, e que direcionados corretamente levam a organização para a obtenção de sucesso.

REFERÊNCIAS

- ACKOFF, Russell L. **Planejamento empresarial**. São Paulo: Herder, 1981.
- ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Manual de planejamento estratégico: desenvolvimento de uma plano estratégico com a utilização de planilhas excel**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial: Conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BERNARDES, Cyro. **Teoria Geral das Organizações: Os fundamentos da administração integrada**. São Paulo: Atlas, 1988.
- BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da Pesquisa: monografia, dissertação, tese**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CATELLI, Armando. **Controladoria - uma abordagem da gestão econômica: GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ETZIONI, Amitai. **Organizações Modernas**. 5. ed. São Paulo. Pioneira, 1976.
- FARIA, A. Nogueira de. **Organização de Empresas: Teoria e prática de organização**. 5. ed. Atlas, 1974.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de Informações: contábil/financeiros**. São Paulo: Atlas, 1992.
- _____. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da contabilidade: Tese (Doutorado)**. São Paulo: FEA/USP, 1989.
- HAMPTON, David R. **Administração Contemporânea**. 3. ed. São Paulo: Person Makron Books, 2005.
- HORNGREN, Charles T, SUDEN, Gary L, STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo. Prentice Hall, 2004.
- LAUDON, C Kennneth. **Sistemas de Informação Gerenciais: administrando a empresa digital**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LAUDON, C Kennneth, Jane Price Laudon. **Sistemas de Informação**. 4.ed. Rio de Janeiro: LTC. 1999.

LITTERER, Joseph A. **Análise das Organizações**. São Paulo: Atlas, 1977.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. **Controladoria, seu papel a administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo, Atlas 1991.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 7. ed.. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Sistema, organizações e métodos: uma abordagem gerencial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Estratégia Empresarial: Uma Abordagem empreendedora**. 2. ed. Revisada e atualizada. São Paulo: Atlas, 1991.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PERES JUNIOR, José Hernandez, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

SANDHUSEN, Richard L. **Marketing Básico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SANVICENTE, Antonio Zoratto, SANTOS, Clésio da Costa. **Orçamento Empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TACHIZAWA, Takeshy; SCAICO, Oswaldo. **Organização flexível: qualidade na gestão por processos**. São Paulo: Atlas, 1997.