

ORÇAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO DAS DESPESAS DIRETAS E INDIRETAS COM PESSOAL EM UMA EMPRESA VAREJISTA DE CALÇADOS

BUDGETARY AND BUDGETARY CONTROL OF DIRECT AND INDIRECT EXPENDITURE WITH PERSONNEL IN A COMPANY RETAILER OF FOOTWEAR

CAROLINE COSTA FLÔRES

Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: ccostaflores@hotmail.com

RICARDO LEAL

Mestre em Economia com ênfase em Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: leal.ricardo@terra.com.br

Endereço: Rua Juruá, 68/ 603 - Porto Alegre RS - CEP 91040-220

Resumo: Esse estudo se propõe a apresentar a construção de um orçamento empresarial mais assertivo, das despesas diretas e indiretas, com pessoal, e o controle orçamentário em uma empresa varejista de calçados. Com base neste tema, foram expostas as formas utilizadas para controlar o orçamento, evitando excessos de despesas e sinalizando oportunidades para redução desses gastos, em contas que apresentarem margem, sem impactar na qualidade e na eficiência dos seus produtos ou serviços, como apoio na tomada de decisões estratégicas. A presente pesquisa caracteriza-se por ser quantitativa quanto a abordagem do problema, descritiva quanto aos seus objetivos e um estudo de caso quanto aos procedimentos metodológicos. Das 31 contas diretas e indiretas de pessoal verificadas na empresa, objeto do presente estudo, foram identificadas oportunidades de redução em 11 contas de despesas, mesmo a companhia estando prevendo um crescimento de 10% no próximo ano. Com suporte nos dados levantados, conclui-se que com um bom planejamento, e um pleno entendimento da estratégia empresarial, é possível tomar decisões certas para a construção de um plano orçamentário bem embasado.

Palavras-chave: Orçamento. Controlar. Oportunidades. Decisões estratégicas. Planejamento.

Abstract: *This study proposes to present a more assertive business budget, direct and indirect expenses, with personnel, and a budget control in a footwear retailer. Based on this theme, they were exposed as forms used to control the budget, avoiding excessive spending and signaling opportunities to reduce expenses, in accounts that are displayed, without impact on the quality and efficiency of their products or services, as support in strategic decision-making. The present research is characterize by being quantitative in approach to the problem, describing its objectives and a case study for the methodological procedure. Of the 31 direct and indirect accounts of personnel verified in the company, object of the present study, were identified reduction opportunities in 11 expense accounts, even a company is predicting a growth of 10% next year. Based on the data collected, it is conclude that with good planning and a complete understanding of the business strategy, it is possible to make the right decisions to build a well-funded budget plan.*

Keywords: *Budget. To control. Opportunities. Strategic decisions. Planning.*

1 INTRODUÇÃO

O plano orçamentário nada mais é do que um plano financeiro ou plano de ação em que as empresas consolidam suas estratégias para determinado período, abrangendo todas as fases das operações, podendo ser financeiras e não financeiras; funcionando como um projeto para a instituição seguir no período vigente. O plano orçamentário tem sido considerado, pelos autores de Contabilidade Gerencial e Controladoria, como um dos instrumentos fundamentais para que o *controller* (pessoa chave na empresa que deverá ter uma interação ampla com os vários departamentos da organização na busca dos melhores resultados), consiga cumprir seu papel no processo de gestão, uma vez que envolve todos os gestores responsáveis por alguma área da empresa e liga essas

atividades, e seus gestores de gestão econômica, possibilitando a avaliação dos resultados planejados e também do desempenho individual (PADOVEZE, 2005). Esse estudo se propõe a apresentar o orçamento empresarial e o controle orçamentário das despesas diretas e indiretas, com pessoal, em uma empresa varejista de calçados, além de sinalizar as oportunidades de melhorias identificadas durante o planejamento e as oportunidades de controle dos gastos com recursos humanos, com o objetivo de evitar cortes no quadro de lotação, em um momento de crise econômica.

O sistema de orçamentos (ou sistema orçamentário) é um excelente instrumento de planejamento e controle de resultados financeiros. É um modelo de mensuração que avalia e demonstra, através de projeções, os desempenhos financeiros da empresa, bem como das unidades que a compõem. Os orçamentos expressam, quantitativamente, as políticas de compras, produção, vendas, recursos humanos, gastos gerais, qualidade e tecnologia. Os responsáveis pelas unidades que compõem a empresa devem implementá-los de acordo com os planos de ação, e acompanha-los com base em sistema de informações gerenciais [...] (HOJI; SILVA, 2010, p. 19).

Atualmente o Brasil está vivendo uma das piores crises econômicas da história e com isso, todos (sejam pessoas físicas ou jurídicas) buscam, cada vez mais, controlar seus gastos, para evitar aumentos e manter um equilíbrio financeiro. Sendo assim, as empresas estão mergulhando em seus orçamentos para planejar melhor suas necessidades, criando prioridades para entender onde se tem margem de redução, sem prejudicar o seu negócio.

Como o orçamento é projetado para o período de um ano, trata-se de um instrumento de planejamento de curto prazo. Devido ao aumento da concorrência, que se acentuou nas últimas décadas, ocasionado, entre outros motivos, pelo processo de globalização não devem fazer somente um planejamento de curto prazo. Torna-se necessário também fazer um planejamento de longo prazo, mais conhecido como planejamento estratégico. (CARNEIRO; MATIAS, 2011, p. 3).

Sabe-se que o processo de planejamento e tomada de decisão passa pela capacidade que um negócio tem de tomar decisões sobre o nível de serviço a ser oferecido aos seus clientes e a posterior avaliação da rentabilidade ou retorno obtido desse relacionamento. Os produtos e serviços não são colocados no mercado da mesma maneira, alguns consomem mais recursos do que outros. Levando em consideração a dificuldade que algumas empresas enfrentam ao mensurar quanto que representa os gastos, relacionados aos colaboradores, no momento de tomar a melhor decisão estratégica, surge a pergunta da pesquisa: como criar um orçamento empresarial mais assertivo, das despesas diretas e indiretas, com pessoal, e qual a melhor forma de controlar o orçamento em uma empresa varejista de calçados?

A partir do exposto, esta pesquisa pretende contribuir com a aplicação do plano orçamentário, apurando todos os gastos relacionados aos colaboradores, sendo eles diretos ou indiretos, de uma empresa do ramo calçadista, sediada na região metropolitana de Porto Alegre. Sabe-se que as maiores despesas de uma empresa do ramo calçadista, no Brasil hoje, são as despesas com pessoal, sendo assim, a apuração dos gastos pode ser útil nesse sentido, na medida em que permite confrontar o planejamento orçamentário com a estratégia empresarial, para a tomada de decisões. Este estudo tem como objetivo dar suporte na criação de um orçamento empresarial mais assertivo, das despesas diretas e indiretas, com pessoal, de uma instituição varejista de calçados, além de apresentar as melhores formas de controlar esse orçamento, evitando “gordura orçamentária” e despesas fora do orçamento, além de sinalizar oportunidades para redução desses gastos em áreas que apresentem margem, sem impactar na qualidade e na eficiência dos seus produtos ou serviços, como apoio na tomada de decisões estratégicas.

Esta pesquisa pretende ainda contribuir teoricamente por tratar das despesas diretas e indiretas, relacionadas ao quadro de lotação de uma empresa varejista de calçados. Para fins de orçamento, até 2016 vinha sendo aplicado a média anual realizada no ano anterior mais a expectativa para as variações do Índice Geral de Preços – Mercado (IGP-M), definido para o ano seguinte, pelo Banco Central do Brasil (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2016). Para um orçamento mais assertivo, para 2017, viu-se a necessidade de analisar, individualmente, todas as contas do pacote de pessoal, apontando estudos com oportunidades de redução de gastos, para alguns casos. Justifica-se ainda a pesquisa, pois esta proporciona um novo olhar sobre os gastos ao separá-los em “*must have*”, tem que ter, ou seja, é tudo aquilo que se torna um item necessário para a entrega do produto/serviço com qualidade e “*nice to have*”, bom ter, ou seja, é tudo aquilo que se torna um item de desejo. Esse procedimento visa apresentar um orçamento mais assertivo e um controle dos gastos diretos e indiretos, com colaboradores, como apoio na tomada de decisões estratégicas. O estudo está dividido em cinco capítulos: o primeiro refere-se a esta introdução; o segundo trata do referencial teórico; o terceiro

refere-se aos procedimentos metodológicos; o quarto trata da análise dos dados (resultados); e na última seção será apresentada a conclusão desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo proporcionar embasamento teórico para a pesquisa que será realizado na empresa varejista de calçados, demonstrando os conceitos pertinentes ao estudo de vários autores e abordando aspectos práticos que ajudarão no entendimento do problema.

2.1 PLANO ORÇAMENTÁRIO

O planejamento e o controle orçamentário são as ferramentas base da Controladoria Operacional, como principal apoio na tomada de decisões. Esse papel só é possível com a construção detalhada do orçamento empresarial, que é um instrumento que permite um controle por excelência de todo o processo operacional da empresa por envolver todos os setores.

O orçamento caracteriza-se pela quantificação e mensuração econômica das atividades planejadas e programadas para o próximo exercício (PADOVEZE, 2005). As empresas devem apresentar no seu orçamento os seus objetivos empresariais, que deverão estar alinhados a estratégia da companhia, deixando de ser uma previsão do que irá ocorrer e de manter o seu controle, para fazer parte do processo operacional de gestão.

As instituições devem ter claramente os propósitos contidos no seu plano orçamentário, que em geral podem ser: orçamento como um sistema de autorização, ou seja, o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos, porém é importante lembrar que para ter um controle mais eficaz, deve-se respeitar os recursos e prazos autorizados; um meio de projeções e planejamento, um canal de comunicação e coordenação, de forma que integre os dados do cenário aprovado com as premissas orçamentárias, apresentando os objetivos setoriais e corporativos, um instrumento de motivação, dando autonomia aos gestores para as tomadas de decisões, um instrumento de avaliação e controle, além de fonte de informação para tomada de decisão.

Todos os envolvidos no processo orçamentário precisam ser ouvidos. Esse envolvimento permitirá uma gestão participativa, consistente com a estrutura de gestores dos setores específicos. Só assim será possível a gestão adequada da etapa final do plano orçamentário, que é o controle orçamentário, com a análise das variações e do desempenho individual dos gestores. (PADOVEZE, 2016, p. 32).

Para que se haja um plano orçamentário bem estruturado, é importante ficar atento aos seguintes pontos: criar um orçamento alinhado com os objetivos da empresa e dos setores, é indispensável a participação ativa dos gestores tanto no processo de planejamento quanto no controle orçamentário de forma que eles se sintam donos da ferramenta, criar e manter uma comunicação integrada entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional, apresentar objetivos gerais e específicos que sejam desafiadores, mas possíveis de serem atingidas e flexibilidade de forma que seja possível realizar ajustes, revisões e correções de valores e planos.

2.2 CONCEITOS DE ORÇAMENTO

A estruturação do orçamento pode ser feita de várias formas diferentes, a empresa pode definir qual é o conceito de orçamento que mais se adequa a sua realidade para fazer o processo de avaliação e controle. Entre os principais conceitos existentes, que dão fundamento para o processo de execução do plano orçamentário, estão: orçamento de tendências, orçamento base zero, gerenciamento matricial e orçamento por atividades.

Muitas empresas utilizam o conceito de orçamento de tendências, como sua ferramenta orçamentária, que nada mais é do que coletar os dados do passado para projetá-los para o futuro. Essa projeção tem trazido sucesso para as companhias que a utilizam pelo fato dos eventos do passado serem decorrentes de uma estrutura organizacional existente e por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem, porém para que esse conceito dê certo, é importante lembrar dois pontos: primeiro que existirão eventos passados, que é de conhecimento da empresa, que não se repetirão e segundo que novos elementos deverão ser introduzidos no planejamento operacional da empresa, conforme a necessidade.

O orçamento base zero, talvez seja o conceito mais conhecido atualmente, vem em contraposição ao orçamento de tendências, pois a principal característica desse conceito é romper com dados que já ocorreram,

ou seja, o orçamento nunca deve ser criado com base em dados anteriores. O objetivo é fazer com que toda a empresa rediscuta a elaboração do orçamento, iniciando do zero, cada ciclo orçamentário, questionando todos os gastos e sua real necessidade para a instituição. Segundo Padoveze (2016), o conceito de orçamento base zero é precursor do conceito mais atual de reengenharia, ou seja, rediscutir a empresa a partir de seus processos e de existência necessária deles.

O que se vê no gerenciamento matricial é a inserção de gestores de linha, que ficam responsáveis por uma conta, ou grupos de contas contábeis afins, ou seja, além dos gestores de departamento (centros de custos), haverá também gestores de contas contábeis, que têm prerrogativas sobre os gestores departamentais sobre as contas para as quais são designados para controle adicional. O controle por gerenciamento matricial está vinculado ao controle orçamentário e será apresentado maiores detalhes na seção 2.7 desse estudo.

O último conceito citado aqui, é o orçamento por atividade, aonde a empresa estrutura outra versão do mesmo orçamento num detalhamento adicional por atividade, ou seja, é uma estruturação de orçamento num nível adicional de planejamento e controle. Esse conceito é muito aplicado nos setores de apoio à operação ou fábrica, departamento administrativos e comerciais, ou seja, aqueles que não se caracterizam como departamento diretos, visto que a proposta desse conceito é dar um formato mais técnico para a sistemática de alocação dos custos e despesas indiretas aos diversos produtos da empresa, substituindo o rateio tradicional dos custos e despesas fixas.

2.3 TIPOS DE ORÇAMENTO

O principal objetivo do orçamento empresarial é implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. “É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.” (FREZATTI, 2009, p.46). A adoção do tipo de orçamento que a empresa irá adotar como ferramenta, está diretamente relacionada ao seu modelo de gestão e a cultura orçamentária desenvolvida internamente, além de ser o modelo que irá trazer um melhor resultado. Serão apresentados a seguir os principais tipos de orçamento utilizados atualmente pelas organizações.

2.3.1 Orçamento estático

O orçamento estático é o mais utilizado e mais comum dentro das instituições, conhecido também como orçamento original ou *budget* (terminologia em inglês muito utilizada para denominar esse tipo de orçamento). “[...] Nele as peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação de volume de vendas e, por meio deles, são determinados os volumes de atividades e setores da empresa.” (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 33). Pode-se afirmar que esse volume é o que determinará as demais atividades e setores da empresa.

A intenção desse tipo de orçamento é fixar os dados para o próximo exercício, de forma que os mesmos não possam ser alterados. Caso haja a necessidade de uma revisão, ou seja, variação entre o valor orçado e o realizado, os gestores responsáveis pela execução orçamentária devem apresentar uma justificativa consistente, convincente e sempre alinhada a estratégia da instituição. Apesar de ser o tipo mais utilizado ele também é o mais criticado pela inflexibilidade na dinâmica natural dos negócios, mesmo assim muitas organizações adotam essa ferramenta pelo fato de terem a necessidade de consolidar as peças orçamentárias em um único orçamento.

2.3.2 Orçamento flexível

Com o objetivo de simplificar o processo orçamentário e para solucionar o principal problema do orçamento estático, surgiu o conceito de orçamento flexível.

Ele parte da premissa de que o fator principal do orçamento – o orçamento de vendas – depende da previsão de qualidade e esta variável não deve ser fixada, uma vez que alterações no volume das operações são consideradas normais. Em razão disso, todos os custos e despesas diretamente ligados ao volume de vendas também devem ser alterados. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 35).

É importante salientar que os custos fixos permanecerão tendo o tratamento tradicional, que é o orçamento estático e apenas os custos variáveis seguirão o volume de atividades. A adoção do orçamento flexível, também sofre críticas, pelo seu desalinhamento parcial com o fundamento do orçamento, que é prever o que acontecerá. “[...] Isso se deve ao fato de que a adoção estrita desse conceito dificulta consideravelmente

a continuidade do processo orçamentário, que é representada pela projeção das demonstrações financeiras.” (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 35).

2.3.3 Orçamento flexível e gestão por atividades

Esse conceito tem como base um controle dos gastos mais analítico do que o controle tradicional das despesas departamentais, como apresentado anteriormente. Os direcionadores de custos seriam considerados, para fins de orçamento, como os dados variáveis, podendo-se, então, elaborar orçamentos para cada atividade. (PADOVEZE, 2016, p. 48).

Com a adoção desse conceito, o detalhamento das peças orçamentarias no nível de cada atividade, torna o orçamento mais analítico. Com isso, a gestão de custos por atividades, tem como base conceitual, além do processo analítico das atividades, os seus direcionadores de custos, que permitirão que a empresa identifique as atividades que adicionam ou não valor aos seus produtos e consequentemente ao seu resultado.

2.3.4 Orçamento ajustado

O orçamento ajustado é proveniente do orçamento flexível, utilizado como um segundo orçamento, “[...] que passa a vigorar quando se modifica o volume ou nível de atividade inicialmente planejado para um outro nível de volume ou atividade, decorrente de um ajuste de plano.” (PADOVEZE, 2016, p. 48). Porém, cabe ressaltar que esses ajustes no orçamento só devem ser feitos se houver algum evento significativo, como um acontecimento sistêmico no ambiente econômico que envolva praticamente toda a empresa, como por exemplo: uma recessão no país, fora do esperado.

2.3.5 Orçamento corrigido

Esse conceito nada mais é do que um ajuste, de forma automática, do orçamento original, como por exemplo, quando houver alterações nos preços devido ao fenômeno inflacionário. O orçamento corrigido não é muito bem aceito em todas as empresas, pois muitas delas acreditam que “[...] as alterações de preços são de responsabilidade dos gestores e devem fazer parte das variações orçamentárias e justificadas, mesmo que ocasionadas por fenômeno inflacionário.” (PADOVEZE, 2016, p. 49).

Já os defensores do orçamento corrigido acreditam que as alterações de preços decorrentes de inflação, por exemplo, são aceitáveis por não haver uma possibilidade clara de contabilidade pelo gestor orçamentário. Porém é importante ficar atento a outras variações de preços que não sejam decorrentes de cláusulas de reajustes ou preços impostos. Alterações que preços quando cabe envolvimento do gestor, não pode ser considerada automaticamente no orçamento. Na dúvida, deve-se levar a questão, a nível da alta gerencia para a tomada de decisão.

2.3.6 Orçamento contínuo

O conceito mais recente utilizado pelas organizações e citado nesse estudo, é o orçamento contínuo (ou previsão contínua), que tem como principal característica tornar o planejamento e o controle orçamentário mais flexível, eliminando o caráter estático. Fundamentalmente, sob esses conceitos, a cada período em que o orçamento ou projeção é realizado, orça-se ou projeta-se mais um período futuro, sempre mantendo em orçamento ou projeção uma quantidade igual de períodos. (PADOVEZE, 2016, p. 51).

Normalmente a projeção é feita para um período de 12 meses, por exemplo: para os períodos de janeiro de X1 até dezembro de X1, no mês seguinte serão projetados os meses de fevereiro X1 até janeiro X2 e assim sucessivamente. Esse conceito torna-se atrativo por permitir que a organização visualize uma projeção futura de um ano, porém vale ressaltar que fazer orçamentos mensais exige muito tempo de toda a empresa e orientasse a utilização desse conceito para empresas que já tenham um processo orçamentário bem consolidado e equipes experientes em todas as áreas envolvidas.

2.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO

O sistema de elaboração do orçamento é composto por um conjunto de pessoas, tecnologias administrativas, sistemas de informação, recursos materiais além da administração do sistema para execução dos planos orçamentários. É de responsabilidade do *controller* ou da área de Controladoria, fazer a administração do sistema orçamentário e exigir que os prazos sejam cumpridos conforme o cronograma de execução, aprovado pela cúpula da empresa.

O processo de elaboração é dividido em três grandes fases, que são: previsão, projeção e controle. A primeira fase é a mais trabalhosa de todas, a previsão orçamentária é a etapa aonde a empresa descreve tudo aquilo se está pressentindo que vai acontecer no exercício seguinte.

Essa primeira fase deve ser iniciada ao redor de seis meses antes do exercício a ser orçado, e é quando se verificam as condições atuais da conjuntura econômica, das políticas de controle de preços, estimativas de inflação etc. Normalmente, nessa etapa é que são desenhados os cenários econômicos imagináveis ou possíveis, considerados sempre dentro de condições probabilísticas. Informações como tamanho e variação do PIB, tamanho do mercado, participação da empresa no mercado, forças concorrentes, consumo efetivo *versus* consumo teórico etc. Devem ser consideradas para o processo de previsão. (PADOVEZE, 2016, p. 56).

Após a conclusão da previsão, os dados orçados são apresentados aos setores responsáveis para que esses apresentem seus comentários e críticas para que se façam os acertos e inicie a segunda etapa do processo, a reprojeção. É recomendado que esses dados estejam prontos entre um a dois meses antes do início do exercício, de forma que todas as áreas da empresa estejam preparadas para o ano que se inicia, estando elas direta ou indiretamente ligadas a preparação do plano orçamentário.

Para finalizar essa etapa, a fase de controlar o orçamento é o momento para verificar se os objetivos previstos foram atingidos. Muitas áreas acabam não tendo um acompanhamento ideal dos gastos, principalmente por demandar muito tempo, e por isso fica incumbido ao papel do *controller* ou da Controladoria, sinalizar, por meio de análises das variações, o desempenho das áreas de responsabilidade além de eventuais correções, quando necessárias.

As etapas apresentadas acima compõem um modelo genérico de elaboração do orçamento, com isso, as organizações devem definir com precisão todas as etapas do processo, os responsáveis e prazos de entregas. Será apresentado a seguir, um modelo alternativo, de caráter participativo, que parte do pressuposto que a Controladoria é o setor ideal para elaborar a primeira versão dos orçamentos, por ser a área que detém todas as informações e os objetivos da corporação e, portanto, tem mais condições de elaborar a primeira versão das peças orçamentárias. Porém é importante lembrar que as premissas orçamentárias não devem partir da área de Controladoria, mas definida pelo Comitê Orçamentário. No Quadro 1, a seguir, será apresentado um modelo genérico de processo orçamentário.

Quadro 1 - Modelo genérico de processo orçamentário

Etapas	Área Responsável
Etapa 1 – Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 – Aprovação inicial	Comitê Orçamentário
Etapa 3 – Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 – Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 – Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê Orçamentário
Etapa 6 – Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Controladoria e Comitê Orçamentário
Etapa 7 – Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 – Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 9* - Controle Orçamentário	Controladoria
Etapa 10 – Reporte das variações	Áreas responsáveis

* Etapas mensais rotineiras do controle entre o real e o orçado, já em execução no período analisado.

Fonte: PADOVEZE, 2016, p. 57.

Independente do modelo utilizado pela empresa, cabe ressaltar que ele só será eficaz se o modelo utilizado estiver alinhado a cultura da empresa. Para Padoveze (2016, p. 59), o que é imprescindível é que o sistema orçamentário seja vivo, motivador, útil para a empresa e tenha o comprometimento contínuo de todos. Sendo assim, é fundamental que as áreas envolvidas com a elaboração do processo orçamentário tenham bem claro quais são os seus papéis e suas responsabilidades.

2.5 CONSTRUÇÃO DE CENÁRIOS E ELABORAÇÃO DE PREMISSAS

A construção do cenário tem como objetivo fundamentar as premissas orçamentárias. Essa etapa deve vir em seguida da etapa de leitura do ambiente, que tem como caráter de maior permanência.

Tanto a leitura de ambiente quanto a construção de cenários são instrumentos para o planejamento estratégico, já que lidam com informações sobre o macro ambiente econômico, político e social. Enquanto a leitura do ambiente deve abranger todas as variáveis e entidades que afetam o sistema empresa, sejam internas ou externas, a construção de cenários é fundamentalmente ligada com o ambiente macroeconômico, e suas implicações, visíveis à empresa e ao seu setor. (PADOVEZE, 2016, p. 61).

A construção dos cenários é feita com base nos dados existente na mídia, nas publicações especializadas das associações de classe e de entidades governamentais, devendo ser analisados e transformados em informações que permitam indicar os caminhos mais prováveis a se seguir. As organizações costumam montar dois ou três cenários mais prováveis, com base nas variáveis macroeconômicas, decorrentes da leitura das perspectivas com base no atual ambiente econômico. Com base nas informações geradas pelos cenários, a Controladoria e o Comitê Orçamentário deverão eleger o mais provável para direcionar as premissas do plano orçamentário para o próximo período.

Após eleito o cenário mais provável e a aprovação da cúpula da empresa, já se tem o conhecimento das informações básicas para delinear o plano orçamentário, como: comportamento das vendas, produção, novos negócios e oportunidades, necessidades de investimentos e financiamentos, logística etc. Com isso, “[...] a direção da empresa já tem condições de estabelecer outras premissas, fruto das decisões de vendas e investimentos, bem como decorrentes de políticas administrativas e financeiras, ou mesmo de caráter discricionário [...]”.(PADOVEZE, 2016, p. 63).

Pode ser considerado como premissas orçamentárias, os dados de origem geral e que tendem a afetar, direta ou indiretamente, toda a empresa, e as quais, depois de assumidas, devem ser rigorosamente respeitadas sem discussão, visto que qualquer impacto fora do orçado, irá prejudicar o resultado da empresa como um todo.

2.6 ORÇAMENTO DE DESPESAS DEPARTAMENTAIS

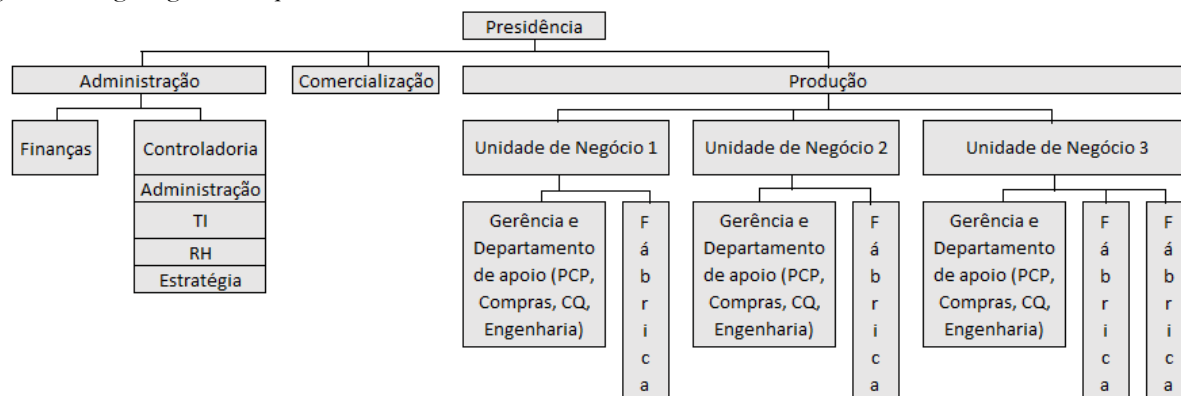
O orçamento operacional utilizado em entidades industriais pode ser dividido em 4 etapas: o orçamento de vendas, produção e capacidade, que é o ponto de partida de todo o processo de elaboração das peças orçamentárias; o orçamento de materiais e estoques que é a orçamentação dos gastos determinados pelos volumes pretendidos e os gastos necessários para operacionalizar os programas de produção e vendas; o orçamento de investimentos e financiamentos, que os gastos previstos com investimentos que serão ativados como investimentos, imobilizados e intangíveis, bem como dos financiamentos necessários para fazer face à necessidade de fundos para sua aquisição; e o orçamento de despesas departamentais, consiste em elaborar uma peça orçamentária para cada setor da empresa, sob o comando de um responsável. A presente pesquisa irá abordar mais detalhadamente o orçamento de despesas departamentais, por ser a peça orçamentária utilizada pela empresa varejista de calçados desse estudo de caso.

Pode-se afirmar que a elaboração do orçamento de despesas departamentais é a parte mais trabalhosa do orçamento, pois deve ser estruturado dentro das mesmas características do plano de contas da contabilidade tradicional, incluído as contas analíticas. Estão entre os principais aspectos que devem ser observados para a elaboração dessa etapa: orçamento seguindo a hierarquia estabelecida, departamentalização, orçamento para cada área de responsabilidade, custos controláveis, quando de premissas, levantamento das informações-base, observação do comportamento dos gastos além de orçar cada despesa segundo sua natureza e comportamento.

O critério mais utilizado para estruturar o sistema de informação contábil orçamentário para incorporar informações segundo o organograma empresarial é a departamentalização. Esse cenário consiste em identificar as menores áreas de responsabilidade, que contêm o menor nível de decisão e, portanto, algum grau de responsabilidade sobre o controle, dentro do conceito de *centro de custo* ou *centro de despesa*. (PADOVEZE, 2016, p. 146).

A Figura 1 representa um organograma empresarial que é um modelo utilizado por inúmeras empresas fabris brasileiras.

Figura 1 - Organograma empresarial



Fonte: PADOVEZE, 2016, p. 147.

O conceito de custos controláveis é que cada responsável, por menor que seja seu nível de decisão dentro da hierarquia da empresa, tenha seu próprio orçamento, ou seja, é de responsabilidade do gestor de prestar contas de seus atos ou obrigações de reportar os resultados obtidos.

2.7 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

O controle orçamentário, nada mais é do que a comparação entre os dados orçados e os dados reais obtidos pelo sistema de informações contábeis. As variações entre o orçado e o realizado permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes de plano, preço, quantidades, eficiência, entre outras. Estão entre os principais objetivos do controle orçamentário: reconhecer e analisar as variações entre o orçado e o realizado, corrigir os erros identificados e ajustar o plano orçamentário, caso seja necessário, para garantir o processo de otimização do resultado e da eficácia empresarial.

É de responsabilidade do gestor da área ou do centro de custo efetuar a gestão do controle orçamentário das despesas assim como a geração de lucro que estão sob sua responsabilidade. Já a Controladoria tem como papel monitorar e apoiar os gestores nos seus orçamentos, assim como efetuar o controle orçamentário da empresa como um todo. Cabe também à Controladoria propor as ações corretivas, decorrentes do controle orçamentário, tanto para os gestores individualmente como para a empresa como um todo. (PADOVEZE, 2016, p. 246).

Um dos mais recentes conceitos de controle orçamentário é o controle matricial. Nesse conceito, cada gestor de um centro de custos ou receita justifica a sua parte e o gestor responsável pelo total dos gastos e receitas, concordam ou não com as justificativas, ou seja, ele é controlado duas vezes, uma pelo dono da área (ou centro de custos) e outra pelo dono da conta de receita ou despesa aonde está sendo realizado o lançamento.

Ele sugere um exame detalhado dos gastos, com a definição de metas de redução específica para cada gerência – meta estas definidas de acordo com o desempenho da gerência, comparando às melhores práticas. O interessante do controle matricial é que, além de oferecer desafios compatíveis com o potencial de ganho de cada área, ele traz uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 60).

O controle matricial é definido por três características: pela variável de análise, que é a conta contábil ou o grupo de contas contábeis homogêneas, como por exemplo as diversas contas contábeis que recebem os lançamentos dos benefícios concedidos aos funcionários podem ser agrupadas em uma variável de análise denominada benefícios concedidos, por pacote de contas que nada mais é do que o agrupamento de variáveis de análises relacionadas ao mesmo grupo de despesas, como por exemplo, despesas diretas com funcionário, que pode agrupar contas como salário, 13º salário, INSS, FGTS, entre outras e por fim pode ser definido pela entidade, ou seja, é o menor nível em que serão realizados levantamentos de dados, podendo ser uma unidade organizacional da empresa ou um centro de custos. É importante ressaltar que para cada entidade são definidos um dono e um gestor.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo foi classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

A presente pesquisa caracteriza-se por ser quantitativa quanto a abordagem do problema, devido a constatação via números e pesquisas estatísticas, preocupa-se com o comportamento geral dos fatos e por ser uma pesquisa por amostragem. Quanto aos seus objetivos é uma pesquisa descritiva, aonde foram utilizadas técnicas padronizadas para coleta de dados e um estudo de caso quanto aos procedimentos metodológicos por explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos, por preservar o caráter unitário do objeto estudado e descrever a situação do contexto em que está sendo feita a investigação.

Este estudo tem como objetivo dar suporte na criação de um orçamento empresarial mais assertivo, das despesas diretas e indiretas, com pessoal, de uma instituição varejista de calçados, apresentando formas de acompanhar e controlar esse orçamento. Em relação ao universo e amostra, a pesquisa foi realizada na área de recursos humanos, de uma empresa varejista de calçados, situada na região metropolitana de Porto Alegre no Estado do Rio Grande do Sul, com um quadro de lotação de aproximadamente 2.000 colaboradores diretos.

Neste procedimento foi elaborado um estudo de revisão deste processo, como um todo, para fins de entender quais são esses gastos diretos e indiretos, relacionados aos colaboradores, avaliando o seu comportamento quanto à economicidade, eficiência e eficácia, buscando identificar melhorias para fins de contribuir para uma melhor tomada de decisão.

Com a finalidade de atender o objetivo da pesquisa, foram identificadas, pelo autor, as necessidades de criação de controles internos, de parametrização nos processamentos de dados coletadas na empresa, políticas para controle de gastos, diretrizes corporativas de benefícios, assim como a revisão do sistema de folha de pagamento, para melhorar a extração de dados e a comunicação com as partes interessadas, além de treinamentos aos usuários da folha de pagamento e aos usuários que tem acesso as requisições de compras para esclarecimento da natureza das despesas relacionadas a gente, na companhia. Os dados coletados na instituição foram: informações geradas pela folha de pagamento, relatórios gerenciais gerados pela controladoria, contratos assinados com os fornecedores e/ou prestadores de serviços, convenções sindicais e encargos sociais entre outros documentos gerados pelo setor de recursos humanos para entendimento dos processos e procedimentos como modelos de interpretações.

4 ANÁLISE DOS DADOS

As próximas seções serão construídas, com base nas fundamentações estruturadas nas seções anteriores, começando pela estrutura orçamentária das despesas diretas e indiretas, com pessoal, de uma empresa varejista de calçados.

4.1 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DAS DESPESAS COM PESSOAL

O conceito que dá fundamento para o processo de execução do plano orçamentário desse estudo, é o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). O GMD recebeu esta nomenclatura porque neste método o orçamento é estruturado e o desempenho da empresa é acompanhado através de uma matriz de despesas. Com base nos princípios de controle cruzado, do desdobramento dos gastos e do acompanhamento sistemático que serão controladas e formuladas as futuras metas da organização.

Atualmente, no Brasil, as empresas estão utilizando o conceito de controle matricial como o principal conceito de controle orçamentário, muitas dessas empresas inclusive adaptam esse conceito a cultura já praticada nas suas organizações.

O controle matricial é um dos mais recentes conceitos de controle orçamentário. Ele sugere um exame detalhado dos gastos, com a definição de metas de redução específicas para cada gerência – metas estas definidas de acordo com o desempenho da gerência, comparado às melhores práticas. O interesse do controle matricial é que, além de oferecer desafios compatíveis com o potencial de ganho de cada área, ele traz uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 60).

O controle matricial tem como embasamento três definições: variável de análise, pacotes de despesas e entidade. Pode-se definir como variável de análise a conta contábil ou um grupo de contas contábeis homogêneas, em relação aos lançamentos que lhes dão origem; os pacotes de despesas são os agrupamentos de gastos variáveis que são relacionados ao mesmo tema, como por exemplo: pacote de despesas diretas com pessoal, pacote de despesas com ocupação, pacote de despesas com transportes, etc.; já a entidade é o menor nível em que serão realizados os levantamentos dos dados, ou seja, pode ser uma unidade organizacional da empresa ou um centro de custos, mas é importante ressaltar que para cada entidade deve ser definido um dono e um gestor.

Através do controle cruzado das despesas, teremos duas pessoas, com perspectivas diferentes, aonde uma é responsável pelos gastos de toda a natureza da área ao qual ela responde, que é o gerente do centro de custo e outra que responde por determinado grupo de contas ou pacote de gastos. O conceito de termos duas pessoas responsáveis pelo mesmo custos, traz muitas vantagens para a organização. O gestor do pacote, aqui apelidado de pacoteiro, se torna um especialista nos gastos aos quais ele responde e isso lhe oportuniza conhecer a natureza de cada classe de gastos, definir os parâmetros e os índices de desempenho dos gastos na fase que antecede a elaboração orçamentária, negociar estes índices com os gerentes dos centros de custos e preparar junto com eles planos de ação objetivando alcançar estes índices, atuar como facilitador durante a elaboração dos orçamentos dos centros de custos, conhecer e compartilhar as melhores práticas com os demais pacoteiros e identificar eventuais desvios e preparar, juntamente com o gerente do centro de custos, um relatório de anomalia com propostas de ações corretivas. Com esse controle teremos um orçamento mais consolidado, um melhor acompanhamento e gestão do realizado, pois cada responsável sabe das suas necessidades e responde por elas.

Para Padoveze e Taranto (2009, p. 66), como todo conceito de planejamento orçamentário, o gerenciamento matricial possui aspectos positivos e negativos. Ainda conforme os autores, a fim de facilitar uma comparação, será apresentado no quadro a seguir alguns desses aspectos levantados por diversos executivos, contrapondo-os.

Quadro 2 - Os dois lados do gerenciamento matricial

Vantagens	Desvantagens
Como mais pessoas participam das decisões, o risco de erros pode ser menor	Como mais pessoas participam das decisões, as aprovações são mais lentas e os projetos atrasam
Os executivos da subsidiária têm a oportunidade de conhecer a cultura de outro país	É necessário lidar com chefes que têm culturas, ideias e personalidades diferentes
Existe a possibilidade de aprender com mais de um chefe	Mais poder na matriz significa menos poder para o presidente local
É possível ter acesso aos recursos e às práticas da matriz	A subsidiária tende a ficar à margem das decisões importantes

Fonte: adaptado de Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 66)

Com o desdobramento dos gastos, todos os custos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos e o acompanhamento sistemático, em que os gastos são sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio observado seja objeto de uma ação corretiva. A Tabela 1, apresentada a seguir, é um exemplo prático do controle cruzado, utilizado em uma empresa varejista de calçados, com dados hipotéticos e valores contemplando a casa dos milhões de R\$.

Tabela 1 - Exemplo de Controle Cruzado

Entidade	Gerência A			Gerência B			Total Variação
	Realizado	Orçado	Variação	Realizado	Orçado	Variação	
Gente Direto	99.890	98.882	230	33.297	98.882	77	307
Ocupação	30.124	26.898	3.226	10.041	26.898	1.075	4.302
Transporte e armazenamento	23.404	22.542	862	7.801	22.542	287	1.149
Gente Indireto	14.926	14.775	34	4.975	14.775	11	46
Marketing	14.136	15.076	-940	4.712	15.076	-313	-1.253
Total	182.481	178.174	3.413	60.827	178.174	1.138	4.550

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa (2017).

Na concepção do gerenciamento matricial das despesas, os pacotes de gastos são grupos de despesas de uma mesma natureza e que muitas vezes são comuns a vários centros de custos. No exemplo acima foram citados os pacotes de despesas mais representativos da empresa em questão, que são:

- Gente Direto: compreende folha de pagamento e encargos, comissões sobre vendas pagas a funcionários, rescisões, honorários diretoria, etc.
- Ocupação: compreende aluguel, condomínio, IPTU, conservação e manutenção de instalações, etc.
- Transporte e armazenamento: compreende fretes, sinistros e despesas com exportação.
- Gente Indireto: compreende assistência médica, programa de alimentação do trabalhador, vale transporte, treinamentos, despesas com recrutamento e seleção de pessoal, etc.
- Marketing: compreende despesas com propaganda, eventos, ambientações de lojas, criações de campanhas, materiais impressos, etc.

Os gastos com pessoal em uma empresa varejista de calçados é o maior custo da organização, atualmente a média reflete mais de 40% dos custos totais da companhia em estudo. Nessa pesquisa, optamos por apresentar o orçamento das despesas diretas e indiretas com pessoal devido a sua representatividade em relação aos demais pacotes de despesas, a complexidade tanto da natureza das despesas quanto da correta alocação e a identificação de oportunidades de redução de alguns gastos, sem redução de quadro.

Após uma análise complexa e detalhada do que vinha se realizando no ano anterior ao orçamento e através do gerenciamento matricial das despesas, método orçamentário aqui utilizado, pôde ser identificadas oportunidades de redução de gastos, no curto e médio prazo. Sendo esse o principal objetivo do gerenciamento matricial de despesas, permitindo uma melhor gestão e controle dos gastos, além da construção de metas realistas com a capacidade de cada área.

4.2 ORÇAMENTO ESTÁTICO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE

O processo de gestão consiste no ciclo sequencial das atividades administrativas de planejamento, execução e controle. E essa seqüência, embora já consagrada, diferencia-se em sua aplicação nas empresas em função do modelo de gestão adotado. De fato, modelo de gestão é o conjunto de princípios que norteiam a gestão empresarial e decorrem da visão, da missão, dos valores e da cultura da empresa. O modelo orçamentário deve ser sempre coerente com o modelo de gestão. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 4)

O orçamento estático ou orçamento original ou *budget*, como também é conhecido, é utilizado em grandes empresas, principalmente no setor administrativo, como ferramenta de gestão e controle, que além de necessária para tomada de decisão, evita também o mau uso dos recursos que a empresa emprega para a otimização dos seus resultados. Esse tipo de orçamento consiste na elaboração orçamentária a partir da fixação de um determinado volume de vendas para o exercício e, mediante essa premissa, são determinados os outros orçamentos complementares das demais atividades e setores da empresa.

A principal característica do orçamento estático é que após ser elaborado e aprovado pela diretoria, o orçamento não pode sofrer alterações, se houver a necessidade de uma revisão, os gestores responsáveis pela execução orçamentária devem apresentar para um comitê orçamentário, uma justificativa consistente, convincente e sempre alinhada a estratégia da instituição, correndo o risco de não ter aprovação e a ação só ser aprovada em prol de outra ação planejada ou na pior das hipóteses, ter a ação postergada para o próximo ano.

Apesar de ser a forma de planejamento orçamentário mais utilizada, o orçamento estático também é muito criticado pelo fato de ser engessado e não acompanhar as variações do volume de produção ou vendas, que por sua vez determinam o volume das demais atividades em outros setores da empresa. Contudo, a empresa aqui estudada, utiliza o orçamento estático como ferramenta de gestão, principalmente por facilitar tanto o planejamento orçamentário quanto o acompanhamento do realizado (devido aos valores serem constantes e sabermos quanto foi orçado para programarmos o que ainda pode ser gasto), reduz o tempo de elaboração do plano orçamentário (pela utilização de bases reais de informações, no momento do orçamento), facilidade ao monitorar tendências e desvios e principalmente por fazer parte da cultura organizacional.

4.3 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO E DAS PREMISAS

A elaboração do orçamento empresarial se inicia após a companhia definir qual será o seu plano estratégico para o ano seguinte.

“[...] os responsáveis pela estratégia – o presidente ou a diretoria executiva – têm como principal objetivo manter a competitividade e a continuidade da empresa, razão de ser da estratégia. Portanto, a todo instante eles devem pensar estrategicamente. A responsabilidade pelo plano orçamentário, por sua vez, é da controladoria. Cabe a ela implantar os sistemas de informação para abastecer a estratégia. Assim, é recomendável que a empresa permita a participação da controladoria no processo de planejamento estratégico, como meio de potencializar sua função. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 7).

Um orçamento bem alinhado com as estratégias da empresa, podem trazer muitos benefícios à organização desde que todos os envolvidos, conheçam as premissas e os objetivos propostos, fazendo com que todos evoluam para o sucesso da organização. Para a elaboração de um orçamento sólido e consistente, podemos seguir as etapas:

Estabelecer a missão e os objetivos corporativos. Estruturar as premissas ambientais e, a partir delas, determinar o fator limitante – que normalmente são as vendas. Elaborar o orçamento pelo fato limitante. Elaborar os outros orçamentos, coordenando-os com o fator limitante e os objetivos corporativos. Sintetizar os orçamentos para produzir o orçamento mestre. Rever o orçamento mestre levando em conta os objetivos corporativos – se esse orçamento não estiver de acordo com os objetivos da empresa, será necessário voltar algumas etapas e repetir o processo até ele tornar-se aceitável. Monitorar os resultados reais considerando os resultados orçados e reportar as variações. Tomar ações corretivas para eliminar as variações ou revisar o orçamento mestre ou os orçamentos subsidiários para acomodá-las. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 10).

Na empresa varejista de calçados apresentada neste estudo, criou-se uma cultura orçamentária aonde a área de controladoria divide a responsabilidade, do plano orçamentário, com os donos dos pacotes de despesas (aqui chamados de pacoteiros). Ou seja, após o comitê administrativo definir qual será a estratégia da companhia para o ano, fica como incumbência da controladoria disseminar e garantir que todas as áreas da empresa estejam alinhadas a essa estratégia. Ao iniciar a elaboração do orçamento, podemos citar seis aspectos fundamentais do sistema orçamentário aqui aplicado: *o envolvimento dos gestores*, por se tratar de um orçamento matricial, teremos dois gestores que respondem pela mesma despesa, o gestor do centro de custo e o gestor do pacote de despesas, que compartilham a responsabilidade tanto do planejamento quanto do controle; *a orientação para os objetivos*, o orçamento deve ser direcionado para que os objetivos da empresa sejam atingidos eficiente e eficazmente; *a comunicação deve ser de forma integrada*, sendo necessário uma compatibilidade entre o sistema de informação, o processo de tomada de decisão e a estrutura organizacional; *gerar expectativas realistas*, ou seja, os objetivos podem ser desafiadores, porém devem ser possíveis de serem alcançados, com o intuito de se criar um sistema motivador; *aplicações flexível*, são geradas várias versões do plano orçamentário, aonde pode-se permitir correções e ajustes, bem como revisões de valores e premissas, até que se chegue no orçamento definitivo; e *o reconhecimento dos esforços individuais e em grupos*, ou seja, a utilização do orçamento para premiação ou remuneração variável entende-se que é uma possibilidade de retorno do investimento.

A controladoria gera informações e dados históricos do realizado nos últimos 2 anos, define o cronograma com todas as etapas de elaboração do orçamento empresarial e prazos de entregas a serem cumpridos pelas áreas envolvidas, além de ser o agente consolidador do plano orçamentário, garantindo que o mesmo esteja alinhado a estratégia da companhia. Segue um modelo de cronograma com as etapas macro do plano orçamentário de 2017 utilizado pela empresa aqui estudada.

Quadro 3 - Modelo de Cronograma de Orçamento – Etapas Macro

Nº	Atividade	Críticidade	Área Responsável	Previsto		Realizado		Status
				Início	Término	Início	Término	
1	Alinhamentos e Premissas			08/07/16	28/07/16	08/07/16	08/08/16	Concluída
2	Abertura - Preparação e Reunião			16/08/16	05/09/16	09/09/16	16/09/16	Concluída
3	Definição de diretrizes e análise de lacunas			13/09/16	08/11/16	13/09/16	27/10/16	Concluída
4	Revisão das Questões Estratégicas			29/09/16	16/11/16	29/09/16	24/11/16	Concluída
5	Negociação - Gestores de pacote e Unidade Operacional			04/11/16	17/11/16	01/11/16	23/11/16	Concluída
6	Consolidação EBITDA			21/11/16	16/12/16	22/11/16	16/12/16	Concluída

Fonte: adaptado de Cronograma Orçamento 2017 de uma empresa varejista de calçados

No modelo apresentado anteriormente tivemos uma visão macro das principais atividades desempenhadas ao longo do plano orçamentário, porém sabe-se que para chegarmos na versão final do orçamento consolidado é necessário definir detalhadamente micro atividades para garantir o sucesso das atividades macro. Essas atividades podem ser divididas em criticidade alta, média ou baixa. Em seguida, será exibido um modelo de cronograma de orçamento detalhado, com as atividades de criticidade alta.

Quadro 4 - Modelo de Cronograma de Orçamento – Detalhado

Nº	Atividade	Criticidade	Área Responsável	Previsto		Realizado		Status
				Início	Término	Início	Término	
1	Alinhamentos e Premissas			8-jul	28-jul	8-jul	8-ago	Concluída
1.1	Definir proposta do cronograma geral	Alta	Gestão	8-jul	28-jul	8-jul	8-ago	Concluída
2	Abertura - Preparação e Reunião			16-ago	5-set	9-set	16-set	Concluída
2.1	Elaborar planilhas padrão dos entregáveis	Alta	Controladoria	16-ago	5-set	9-set	16-set	Concluída
3	Definição de diretrizes e análise de lacunas			13-set	8-nov	13-set	27-out	Concluída
3.1	Realizar reuniões de premissas com CFO e Diretor de RH	Alta	Controladoria	13-set	30-set	13-set	22-set	Concluída
3.2	Realizar reuniões com gestores de pacote e Unidade Operacional (UO) apresentando as premissas	Alta	Gestão	23-set	28-set	23-set	28-set	Concluída
3.3	Realizar análises pelos gestores de Pacote - Definição das metas	Alta	Gestores	26-set	7-out	13-set	26-out	Concluída
3.4	Enviar 1ª versão do Orçamento para controladoria	Alta	Gestores	7-out	7-out	7-out	25-out	Concluída
3.5	Validar previamente as despesas com CEO	Alta	CFO	8-nov	8-nov	20-out	27-out	Concluída
4	Revisão das Questões Estratégicas			29-set	16-nov	29-set	24-nov	Concluída
4.1	Revisão das ações estratégicas pelos Patrocinadores e time	Alta	Questão Estratégica	29-set	31-out	29-set	7-nov	Concluída
4.2	Consolidação orçamento das ações estratégicas	Alta	Controladoria	11-nov	16-nov	11-nov	24-nov	Concluída
5	Negociação - Gestores de pacote e UO			4-nov	17-nov	1-nov	23-nov	Concluída
5.1	Enviar dados do planejamento para os gestores de pacote	Alta	Controladoria	4-nov	4-nov	7-nov	8-nov	Concluída
5.2	Divulgar a matriz de despesas finaliza pelos gestores de pacote para os gestores de UO	Alta	Controladoria	17-nov	17-nov	31-out	17-nov	Concluída
5.3	Rodadas de Negociação Pacotes x UO's	Alta	Gestão	4-nov	16-nov	1-nov	21-nov	Concluída
5.4	Validar com o CFO - Diretores de Unidade de Negócios (UN's)	Alta	Controladoria	18-nov	18-nov	17-nov	18-nov	Concluída
5.5	Enviar as informações de receita atualizada	Alta	Controladoria	21-nov	21-nov	21-nov	22-nov	Concluída
5.6	Atualizar as informações da matriz (versão semifinal)	Alta	Controladoria	23-nov	23-nov	23-nov	23-nov	Concluída

Fonte: adaptado de Cronograma Orçamento 2017 de uma empresa varejista de calçados

Fica sob responsabilidade dos pacoteiros, reunir-se com os gestores dos centros de custos e entender as necessidades das áreas para o próximo ano, sempre respeitando os prazos de negociações e revisões determinados no cronograma. Os pacoteiros, na maioria das vezes são também gestores de centros de custos, sendo assim eles devem se organizar tanto para apoiar os demais pacoteiros a montar o orçamento do seu centro de custos quanto gerar o orçamento do seu pacote de despesas. Atualmente, na empresa aqui estudada são: 322 centros de custos ativos, administrado por 79 gestores de centros de custos e 19 pacotes de despesas administrado por 17 pacoteiros.

O maior pacote de despesas da companhia, é o pacote de gente, que engloba as despesas diretas e indiretas com pessoal. Esse pacote representa mais de 40% das despesas totais da empresa e devido a sua representatividade e complexidade, foi o pacote escolhido para ser explorado nessa pesquisa. As despesas com pessoal, podem ser separadas em despesas diretas, que são os gastos que podem facilmente ser identificados e quantificados, e as despesas indiretas são aquelas que necessitam de algum critério de rateio (distribuição proporcional) para serem alocados nos centros de custos, ou seja, esses custos não são facilmente

identificáveis. Abaixo será apresentado o plano de contas das despesas do pacote de gente, de uma companhia varejista de calçados.

Figura 2 - Plano de Contas Pacote Gente

PACOTE	CONTA	PACOTE	CONTA
Gente Direto	13º salário	Gente Indireto	Assistência médica
Gente Direto	Ajuda de custo	Gente Indireto	Assistência odontológica
Gente Direto	Aviso prévio	Gente Indireto	Auxílio creche
Gente Direto	Bolsa auxílio estágio	Gente Indireto	Contribuição sindical
Gente Direto	Comissões	Gente Indireto	Contribuições a entidades de classe
Gente Direto	Férias	Gente Indireto	Despesas com motivacional
Gente Direto	Fundo de garantia - FGTS	Gente Indireto	Despesas com treinamento de pessoal
Gente Direto	Gratificações	Gente Indireto	Farmácia
Gente Direto	Honorário da diretoria	Gente Indireto	Programa Alimentação do Trabalhador - PAT
Gente Direto	Hora extra	Gente Indireto	Recrutamento e seleção de pessoal
Gente Direto	Prêmios	Gente Indireto	Refeições e lanches
Gente Direto	Previdência Social - INSS	Gente Indireto	Saúde ocupacional
Gente Direto	Programa de incentivos a vendas	Gente Indireto	Segurança do Trabalho
Gente Direto	Quebra de caixa	Gente Indireto	Seguro de vida
Gente Direto	Salários	Gente Indireto	Vale transporte
Gente Direto	Serviços de terceiros PJ		

Fonte: adaptado de Plano de Contas Comentado 2017 de uma empresa varejista de calçados

O orçamento do pacote de gente, foi desenvolvido por uma equipe que está alocada dentro do setor de recursos humanos e foi elaborado por uma especialista de orçamento, que é a responsável pelo seu acompanhamento, por uma coordenadora de cargos, salários e benefícios, uma coordenadora de folha de pagamento, uma coordenadora de recrutamento e seleção, pelo gerente do RH varejo, a gerente do RH da controladora (sede administrativa) e fábrica, além da gerente de gestão.

Criou-se um grupo de trabalho, com o time citado anteriormente, aonde cada integrante se responsabilizou por analisar determinadas contas de despesas ocorridas no ano anterior, buscar entender com as áreas que tiveram registro dos gastos se essa despesa está alinhada a estratégia da empresa, estudar oportunidades de redução com o objetivo de trazer economia para a companhia, definir as premissas e elaborar o plano orçamentário do pacote de gente.

Das contas do pacote de gente direto, apresentadas no plano de contas acima, identificamos oportunidades de redução nas contas de Aviso Prévio, Gratificações, Horas Extras, Programa de incentivo a vendas e Serviços de Terceiros PJ. Na conta de aviso prévio, que se refere a despesas com aviso prévio indenizado, o grupo identificou que 80% dessa despesa ocorria pela falta de conhecimento das áreas, do custo que a companhia tinha com um desligamento. Muitas áreas contratavam colaboradores, nem tão qualificado para o preenchimento da vaga e poucos meses depois desligavam o colaborador para contratar outro, com isso foi criado um plano de ação entre o RH com as áreas para orientar os gestores dos custos gerados por um desligamento e principalmente incentivar o remanejamento do colaborador em outra área, antes de tomar a decisão do desligamento.

Na conta de gratificações, são orçadas despesas referente a um reconhecimento pago aos gestores, por um trabalho realizado ou uma meta atingida que tenha superado as expectativas do empregador, esse reconhecimento era pago como bonificação através da folha de pagamento, para os gestores que se destacaram ao longo do ano, porém foi sugerido pelo grupo de trabalho do orçamento de gente e acatado pelo conselho administrativo que essa gratificação seria paga aos gestores, como incentivo a curso de pós-graduação ou MBA, nas faculdades conveniadas com a companhia, conforme área de atuação do gestor, pois viu-se que o investimento traria um retorno intelectual para a empresa. A alteração da natureza dessa despesa, trouxe uma redução de aproximadamente 15% no orçamento dessa conta, parte dessa contenção refere-se ao desconto que a empresa tem devido a parceria com as instituições de ensino conveniadas, além do não pagamento de encargos (FGTS, INSS e outras entidades terceirizadas) e de 13º Salário e Férias, que refletem sobre o pagamento desse tipo de bonificação.

A diretoria de RH lançou o desafio de redução de 20% das horas extras da companhia, para 2017, porém para atingir essa meta a área de recursos humanos montou um plano de ação, que contempla: reuniões com os gestores para conscientizar a importância de evitarmos o acúmulo de horas extras, e-mails quinzenais informando as ocorrências de excesso de jornada de interjornada (intervalo que ocorre entre uma jornada e

outra de trabalho) e intrajornada (intervalo caracterizado por transcorrer na própria jornada de trabalho, exemplo: alimentação/descanso), devem ser respeitado conforme a Legislação Trabalhista, assim como o saldo de horas extras das áreas para que as equipes se organizem para a compensação antes do final do mês, com o objetivo de atingirmos a meta determinada. A conta de Programa de Incentivo a Vendas contempla gastos para incentivar a equipe de vendas, mais especificamente gastos com as convenções realizadas ao longo do ano, pelas 5 marcas da empresa, com o objetivo de preparar as equipes de vendas a atingir as metas de cada marca e loja, conforme o lançamento da coleção. Essa conta teve uma redução de 70% dos gastos, comprando o orçado 2017 com o realizado 2016, que não pode ser considerado economia, pois essas despesas deveriam estar sendo alocadas na conta de despesa com motivacional e era alocado erroneamente nessa conta.

Já a conta de Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica foi reduzida em 13% devido a efetivação da equipe de expedição do estado do Espírito Santo, que era mão-de-obra terceirada. Contudo, também não podemos afirmar que essa conta apresentará uma economia devido aos prestadores de serviço tornarem-se colaboradores. Para as demais contas do pacote de gente direto, não foram identificadas oportunidades de reduções, por se tratarem de contas que refletem diretamente o quadro de lotação e devido a companhia estar prevendo um crescimento de 10% para o ano de 2017, com a abertura de novas lojas e a criação de uma nova marca.

Das contas do pacote de gente indireto, apresentadas no plano de contas, o grupo de trabalho identificou oportunidades de redução nas contas de: Contribuição sindical, Contribuição a entidades de classe, Despesas com treinamento de pessoal, Farmácia, Recrutamento e seleção de pessoal e Refeições e lanches. A contribuição sindical refere-se as despesas mensais pagas aos sindicatos e a contribuição a entidades de classe, referem-se pagamento de entidades conveniadas do mercado como: CREA e CRC. Porém foram identificadas, nessas duas contas, diversas despesas que estavam sendo lançadas indevidamente como: ajuda de custos pagas a funcionários, despesas com impostos, taxas e contribuições pagas a órgãos municipais. Após a identificação desses lançamentos, o pacoteiro responsável contactou as pessoas responsáveis pelos lançamentos, que estavam sendo alocados indevidamente, e explicou aonde os mesmos deveriam ser alocados, fez material para guiar os colaboradores, além de criar uma rotina mensal de acompanhamento dos lançamentos, com o objetivo de garantir que o valor orçado para 2017 esteja em linha. Essas duas contas tiveram uma redução de 23% dos seus gastos, mas não por se tratar de economia para a empresa, mas sim de acertar o destino dos lançamentos.

As despesas com treinamento de pessoal também apresentaram lançamentos com problema de designação, ou seja, foram identificados mais de 200 lançamentos (ao longo do ano de 2016), que se referiam a viagens de colaboradores. Na diretriz de viagens da companhia, a orientação é que seja orçado todas as despesas de viagens, seja ela com locomoção, alimentação ou hospedagem, dentro do pacote de viagens, sendo assim foi orientado aos colaboradores que estavam alocando essas despesas no pacote de gente, que: ao orçar uma viagem para fazer um treinamento em outra localidade, primeiro os gestores dos centros de custos devem sinalizar a necessidade desse treinamento para o pacoteiro de despesas de pessoal, que irá analisar, orçar (junto com a área de compras) e levar para aprovação do gestor e diretor de recursos humanos, pois esses treinamentos devem estar alinhados a estratégia da companhia; depois de aprovado, o pacoteiro de despesas de gente irá informar o gestor que solicitou o treinamento, para que ele comunique ao pacoteiro de despesas de viagens, quanto está prevendo gastar com locomoção, alimentação e hospedagem. Com isso, reduzimos 5% do total de despesas de treinamento com pessoal, pois foram incluídos treinamentos de desenvolvimento de novos líderes e treinamentos de desenvolvimento de executivos, que não foram realizados em 2016.

A companhia disponibiliza um cartão de crédito que tem convenio com postos de gasolina, supermercados e farmácias, para que os colaboradores possam efetuar compras nesses estabelecimentos, com possibilidade de parcelamento. Esse cartão tem um limite de compras que varia conforme a renda do colaborador, com limite máximo de R\$ 300,00 mês e o valor da parcela é descontado direto na folha de pagamento. A vantagem é que o colaborador não paga anuidade, nem taxa de adesão, pela utilização desse cartão, paga apenas o que gastou no mês. A fatura dessa despesa é emitida contra a companhia e lançada na conta de farmácia (que foi solicitado para a contabilidade a troca do nome da conta para cartão benefícios e convênios, mas ainda está sendo analisada) e no final do mês é descontada na folha de pagamento do colaborador, conforme utilização, devendo ficar com saldo zerado. Identificou-se que em muitos meses de 2016, o saldo dessa conta era devedor e ao analisar o motivo, pode-se perceber que esses valores eram despesas dos colaboradores que haviam sido desligados ao longo do mês corrente e a companhia não havia descontado o valor na sua rescisão. No entanto, criou-se uma rotina na folha de pagamento, junto com a equipe responsável pelos benefícios, que ao receberem a informação de um desligamento, os responsáveis devem contatar a empresa conveniada para verificar se aquele colaborador utiliza o benefício do cartão e caso positivo, a prestadora de serviço deverá informar qual é o saldo devedor do funcionário, até o momento, para que esse valor seja cobrado na rescisão do mesmo. Além disso, fico sob responsabilidade da folha de pagamento, solicitar para a empresa conveniada, o cancelamento do cartão, assim como já é feito junto com

as empresas de vale refeição, alimentação e vale transporte, que prestam esse tipo de serviço. Essa rotina foi bem-sucedida, reduzindo o saldo da conta em quase zero.

Na conta recrutamento e seleção de pessoal, são orçadas despesas com: processos de seleção de cargos executivos, como gestores e diretores, que são feitos por empresas terceirizadas e anuidades pagas as redes sociais de negócios, aonde são divulgadas as vagas da companhia e utilizadas para a captação de novos talentos. Nessa conta, foi possível reduzir 8% em relação ao ano anterior, devido ao envolvimento da área de compras na negociação com novas empresas que oferecem o serviço de recrutamento de diretores e o processo de seleção de gestores passou a ser feito pela mesma empresa que indica colaboradores para os cargos de especialistas, supervisores e coordenadores, aonde o candidato que arca com todos os custos.

Os gastos com refeições e lanches foi a conta com maior percentual de redução do orçado versus o realizado do ano anterior. Nessa conta devem ser lançadas despesas referente a gastos com refeições ou lanches de colaboradores caso tenham que fazer horas extras ou trabalhar nos finais de semana ou feriado, despesas com lanches oferecidos nos intervalos dos treinamentos e/ou refeições quando os treinamentos são realizados fora das dependências da empresa (em casos de convenções, por exemplo, que normalmente são feitas em hotéis), além de consumos alimentícios da presidência. Nessa conta foi possível reduzir 30% do orçamento das despesas, principalmente pela redução de horas extras que é uma meta para 2017, além da criação de uma política de refeições e lanches, que além de delimitar um valor máximo que pode ser consumido por colaborador por dia, caso seja solicitado alimentação por motivo de horas extras. Além disso foi feito convênio com 3 restaurantes/lancherias, próximas da Sede da empresa, que irão oferecer apenas variedades que estejam enquadradas dentro dos valores estipulados na políticas de consumo da companhia, foi criado também um sistema de controle de solicitação de lanches e refeições, aonde o colaborador deverá comunicar previamente o seu gestor e o RH que ele irá precisar de um *voucher* (termo em inglês que refere-se a um vale ou cheque que assegura um crédito para futuras despesas com mercadorias ou serviços), para consumo no dia.

A política foi criada pelo RH e validada pela diretoria da companhia e após a aprovação foi comunicado aos colaboradores, enfatizando que o benefício de solicitar uma refeição ou um lanche (quando custeado pela empresa), somente será disponibilizado quando o colaborador trabalhar 3 horas ou mais após a sua jornada diária, conforme convecção sindical. A grande maioria dos colaboradores não tinha esse conhecimento. Com essas alterações, tanto de cultura quanto de alinhamento, espera-se economizar 30% com refeições e lanches, pois essa conta não tinha nenhum acompanhamento, até então, e estavam sendo consumidos itens que descaracterizavam a natureza da conta (como espumantes e outras bebidas alcoólicas, compra de doces e salgados para comemorações de aniversariantes do mês) e que em muitos casos, nem eram para consumo de colaboradores e sim de clientes das lojas, sem nenhuma restrição tampouco critério de liberação.

Para as demais contas do pacote de gente indireto, não foram identificadas oportunidades de reduções, por se tratarem de contas que variam conforme o quadro de lotação. Contas essas, que terão aumentos para o ano de 2017, devido a companhia estar prevendo um crescimento de 10%, com a abertura de novas lojas e a criação de uma nova marca.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo aqui apresentado atingiu o seu principal objetivo que era dar alicerce para estruturar um orçamento mais assertivo, das despesas diretas e indiretas com pessoal, com foco em instituições varejistas de calçados, sinalizando oportunidades para redução desses gastos em áreas que apresentem margem, além de apontar as melhores formas de controlar esse orçamento, sem impactar na qualidade e na eficiência dos seus produtos ou serviços, como apoio na tomada de decisões estratégicas.

Criou-se um grupo de trabalho, montado por uma equipe que está alocada dentro do setor de recursos humanos aonde cada integrante se responsabilizou por analisar determinadas contas de despesas ocorridas no ano anterior, buscando entender com as áreas que tiveram registro dos gastos se essa despesa está alinhada a estratégia da empresa, estudando oportunidades de redução com o objetivo de trazer economia para a companhia, definindo as premissas para a elaboração do plano orçamentário do pacote de gente.

Das 16 contas do pacote de gente direto, o grupo identificou oportunidades de redução nas contas de Aviso Prévio, Gratificações, Horas Extras, Programa de incentivo a vendas e Serviços de Terceiros PJ. Das 15 contas do pacote de gente indireto, apresentadas no plano de contas, o grupo de trabalho identificou oportunidades de redução em Contribuição sindical, Contribuição a entidades de classe, Despesas com treinamento de pessoal, Farmácia, Recrutamento e seleção de pessoal e Refeições e lanches. Para as demais contas do pacote de gente, não foram identificadas oportunidades de reduções, por se tratarem de contas que variam conforme o quadro de lotação. Contas essas, que terão aumentos para o ano de 2017, devido a companhia estar prevendo um crescimento de 10%, com a abertura de novas lojas e a criação de uma nova marca.

Com suporte nos dados levantados, conclui-se que com um bom planejamento, e um pleno entendimento da estratégia empresarial, é possível tomar decisões certas para a construção de um plano orçamentário bem embasado, discutindo com os gestores das áreas e os donos dos pacotes, quais são as oportunidades de redução para o ano seguinte, evitando a redução de quadro e principalmente sem impactar na qualidade e na eficiência dos seus produtos ou serviços.

Essa pesquisa sugere que empresas de outros ramos possam utilizar o controle matricial como método orçamentário, a cultura da elaboração do orçamento empresarial, novos métodos utilizados para envolver os gestores dos centros de custos na construção do seu orçamento das despesas com pessoal, além da definição de premissas, conforme a natureza das despesas aqui estudada.

REFERÊNCIAS

CARNEIRO, Murilo. MATIAS, Alberto Borges. *Orçamento Empresarial: Teoria, Prática e Novas Técnicas*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HOJI, Masakazu. SILVA, Hélio Alves Da. *Planejamento e controle financeiro: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUNKES, Rogério João. *Manual de Orçamento*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Cengage Learning Edições Limitadas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. ,TARANTO, Fernando Cesar. *Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Planejamento Orçamentário*. 3 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

FEDESKI, Josiane Salete. *Planejamento Financeiro e Orçamentário Na Empresa Alfa*. 2014. UFRGS. Porto Alegre, 2014.

MUCCI, Daniel Magalhães; FREZATTI, Fabio; DIENG, Mamadou. The Multiple Functions of Budgeting. *Rev. adm. contemp.*, Curitiba, v. 20, n. 3, p. 283-304, jun. 2016 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552016000300283&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 06 nov. 2016.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Banco Central do Brasil: Relatórios (publicação completa)*. Brasil, 2016. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?RI>> Acesso em: 06 nov. 2016. Rio de Janeiro: Campus, 2001.