

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PRISCILA CRISTINA NOGOZZEKY

**A FERRAMENTA DO ORÇAMENTO COMO FUNDAMENTAL NA MISSÃO DA  
CONTROLADORIA**

CURITIBA

2015

PRISCILA CRISTINA NOGOZZEKY

**A FERRAMENTA DO ORÇAMENTO COMO FUNDAMENTAL NA MISSÃO DA  
CONTROLADORIA**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Msc Luiz Rogerio Farias.

CURITIBA

2015

“ O Senhor é o meu pastor nada me faltará”

(Salmos 23:1)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a *Deus* por estar comigo em todos os momentos da minha vida.

A minha família pelo apoio e auxílio durante os momentos mais delicados em que precisei me ausentar para dedicar tempo aos estudos.

Especialmente ao meu esposo José, minha filha Giovanna, meu irmão Eduardo e meus pais João e Maria por toda compreensão e palavras de apoio e incentivo nos momentos em que eu mais precisei.

Ao meu orientador, que prontamente aceitou meu convite, pela dedicação que esteve ao meu lado me auxiliando.

## RESUMO

CRISTINA NOGOZZEKY, Priscila; **Orçamento como Ferramenta de uso para a Controladoria.** Pesquisa de conclusão de curso para a obtenção do título de especialista em Controladoria – Universidade Federal do Paraná, 2015.

A pesquisa realizada surgiu em função da necessidade da pesquisadora em abordar mais profundamente a relevância de alguns aspectos do orçamento empresarial e da Controladoria que por muitas vezes não são tratados como fundamental importância pelas empresas. Observando as tendências de mercado, onde a competitividade e as mudanças são cada vez mais constantes, inclusive onde a economia atual tem se mostrado cada vez mais instável, e a valorização da moeda local tem oscilado constantemente, é necessário ter como base de apoio uma ferramenta poderosa onde os gestores possam projetar diretrizes para o futuro da empresa que contemplam as áreas de resultados da empresa como : Econômica / financeira, produção, tecnologia, desenvolvimento, recursos humanos, administração, marketing e compras entre outras. Esta ferramenta chama-se Orçamento Empresarial e o objetivo é justamente trabalhar para minimizar os riscos que a organização possa sofrer e visualizando de forma holística e com muita eficácia a aplicabilidade dos recursos da organização, mesmo diante das incertezas econômicas que o país tem enfrentado nos últimos anos.

Como principal resultado atingido foi o aprofundamento do conhecimento sobre planejamento orçamentário e uma visão mais ampla a respeito da Controladoria dentro da organização, percebendo dessa forma as particularidades de cada um.

**Palavras-Chave** : Orçamento, Controladoria, Eficácia, Orçamento Empresarial.

## **ABSTRACT**

CRISTINA NOGOZZEKY, Priscila; Budget to use tool for the Comptroller. end of course survey to obtain the title of specialist in Accounting - Federal University of Paraná, 2015.

The research arose from the need of the researcher to address more deeply the relevance of some aspects of the business budget and the Comptroller which often are not treated as crucial by companies. Observing market trends, where competitiveness and the changes are increasingly constant, even where the current economy has proven increasingly unstable, and the appreciation of the local currency has constantly fluctuated, it is necessary to be based on supporting a tool powerful where managers can design guidelines for the future of the company include the areas of the company's results as: Economic / financial, production, technology, development, human resources, management, marketing and purchasing among others. This tool is called the Enterprise Budget and the focus is to work to minimize the risks that the organization may suffer and visualizing holistically and very effectively the applicability of organizational resources, despite the economic uncertainties that the country has faced in recent years.

As the main result achieved was the deepening of knowledge on budget planning and a broader vision of the Comptroller within the organization, thus realizing the particularities of each.

Keywords: Budget, Control, Effectiveness, Corporate Budget.

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| QUADRO 1 ELEMENTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO.....   | 17 |
| QUADRO 2 DEFINIÇÃO DE TERMOS COMUNS .....         | 42 |
| QUADRO 3 COMPARAÇÃO ENTRE O ABC COM ABB .....     | 43 |
| QUADRO 4 COMPARAÇÃO DOS ELEMENTOS DE GESTÃO ..... | 47 |

## LISTA DE FIGURAS

|  |    |
|--|----|
| FIGURA 1 PROCESSO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DE NEGÓCIOS ...    | 18 |
| FIGURA 2 VISÃO ANALÍTICA DO PROCESSO DE GESTÃO .....             | 20 |
| FIGURA 3 CONVERTER A ESTRATÉGIA EM PROCESSO CONTÍNUO .....       | 21 |
| FIGURA 4 VISÃO GERAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO .....              | 22 |
| FIGURA 5 EVOLUÇÃO DOS ORÇAMENTOS.....                            | 24 |
| FIGURA 6 OBJETIVOS DO ORÇAMENTO CONF. CICLO ADMINISTRATIVO ..... | 33 |
| FIGURA 7 RELAÇÃO ENTRE PACOTE, NÚCLEO E VARIÁVEL BASE ZERO ..... | 38 |
| FIGURA 8 MODELO DE DECOMPOSIÇÃO SIMPLES DOS CUSTOS.....          | 41 |
| FIGURA 9 ORÇAMENTO TRADICIONAL X BEYOND BUDGETING .....          | 46 |
| FIGURA 10 A PART. DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO .....   | 49 |
| FIGURA 11 CONCEITUAÇÃO GERAL DE CONTROLE .....                   | 53 |

## SUMARIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>                         | <b>11</b> |
| 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....                    | 12        |
| 1.2 OBJETIVOS .....                               | 13        |
| 1.2.1 OBJETIVO GERAL.....                         | 13        |
| 1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....                 | 13        |
| 1.3 JUSTIFICATIVA .....                           | 13        |
| 1.4 METODOLOGIA.....                              | 14        |
| 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....                    | 15        |
| <br>  |           |
| <b>2 PLANEJAMENTO ESTRATEGICO DO NEGÓCIO.....</b> | <b>16</b> |
| 2.1 ORÇAMENTO .....                               | 21        |
| 2.1.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO.....                    | 23        |
| 2.1.2 CONCEITOS DO ORÇAMENTO.....                 | 24        |
| 2.1.3 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO.....                | 25        |
| 2.1.4 VANTAGENS DO ORÇAMENTO.....                 | 29        |
| 2.1.5 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO.....                | 30        |
| 2.2 A ORGANIZAÇÃO DO ORÇAMENTO.....               | 31        |
| 2.2.1 TIPOS DE ORÇAMENTOS.....                    | 34        |
| 2.2.1.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....                | 34        |
| 2.2.1.2 ORÇAMENTO CONTINUO.....                   | 36        |
| 2.2.1.3 ORÇAMENTO BASE ZERO.....                  | 37        |
| 2.2.1.4 ORÇAMENTO FLEXIVEL.....                   | 38        |
| 2.2.1.5 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES.....             | 40        |
| 2.2.1.6 BEYOND BUGGETING.....                     | 44        |
| <br>  |           |
| <b>3 CONTROLADORIA.....</b>                       | <b>48</b> |
| 3.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA.....                  | 50        |
| 3.1.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA.....               | 51        |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.1.2 PRATICAS DA CONTROLADORIA.....     | 54        |
| 3.1.3 CONTROLLER.....                    | 54        |
| 3.1.4 FUNÇÕES DO CONTROLLER.....         | 55        |
| <b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b> | <b>58</b> |
| <b>5 CRONOGRAMA.....</b>                 | <b>60</b> |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....          | 61        |

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo apresentar o que é um Orçamento, suas diferentes modalidades de classificação e relatar de que maneira este pode ser um facilitador no trabalho das empresas para o departamento de Controladoria. Afinal de contas, tanto o orçamento como a controladoria tem influencias e importância significativa no tocante à área financeira, que pode ser tratada como o coração da organização.

Todos os assuntos que envolvem a tomada de decisão dentro de uma organização precisam ser muito bem planejados, com informações fidedignas e com uma visão holística tanto no presente quanto no futuro. As informações precisam estar muito bem estruturadas mais próximas da realidade e que estejam em sintonia com os objetivos e posicionamento nos quais a empresa deseja e almeja estar elencada.

Entretanto se o posicionamento de gestão da empresa não for sustentado por uma série de ferramentas com aplicabilidade realmente consistente, o objetivo não será alcançado, e o resultado poderá ser demonstrado pela oscilação entre uma linha tênue para o sucesso ou para o fracasso.

Executar o orçamento não é tarefa fácil, precisa ter o envolvimento das principais áreas da organização e cada detalhe mínimo, precisa ser tratado como muito importante, pois, o reflexo futuro desse pequeno detalhe, pode ser determinante nos resultados a serem alcançados.

Devido a essas questões que, será abordado a diversidade de orçamentos e alguns pontos a respeito da controladoria, suas funções e como pode ser visto como um verdadeiro aliado para que as metas orçadas atinjam seu resultado desejado.

Além de analisar as variações também trabalhar como um multiplicador das informações através da comunicação eficiente, para que o orçamento projetado se transforme no realizado.

Para Lunkes (2009, p. 14) “O orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre os resultados e despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa”.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Atualmente as empresas tem buscado aprimorar e utilizar novas ferramentas que possibilitem alcançar os objetivos previamente traçados pelos diretores e presidente. Mesmo diante das novas tecnologias, e inúmeras opções oferecidas, os gestores tem buscado desenvolver métodos e adaptar as ferramentas já disponíveis que são oferecidas no mercado, a sua própria realidade e seu ramo de atividade.

Diante desse cenário, o trabalho apresentado aqui tem como objetivo apresentar metodologia de orçamentos de formas usuais na controladoria das organizações, embasado nesse contexto, a questão de pesquisa a ser investigada é a seguinte:

Quais as principais opções de Orçamento que pode facilitar a tomada de decisão para a Controladoria ?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 OBJETIVO GERAL

Descrever o papel do orçamento e da Controladoria.

### 1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- A). Detalhar o que Orçamento e sua aplicabilidade no departamento de Controladoria;
- B). Descrever como o orçamento bem planejado pode auxiliar na tomada de decisão.
- C). Descrever o papel da Controladoria e do Controller.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Muitos meios de comunicação tem falado atualmente a respeito da Crise Econômica e conseqüentemente da instabilidade financeira que o país vive, a mídia comenta muito a respeito dos temas : desemprego, inflação e baixo ou nenhum crescimento econômico ou seja, a realidade das empresas tem sido sobreviver num cenário extremamente pessimista, ou seja, como organizações não possuem o controle do meio externo a ela, e diante deste fato, faremos esse estudo buscando explicar como solidificar de forma intensa o controle interno, para isso a abordagem do tema.

Não é unânime a quantidade de profissionais sabem ao certo na prática sua definição real da ferramenta Orçamento, sabe-se que é uma ferramenta muito utilizada nas empresas e que é muito importante para estimar os gastos futuros, é muito usado para projetar metas a serem alcançadas por muitos funcionários, mas o entendimento mais aprofundado poucos sabem. Normalmente a alta cúpula das organizações, formadas desde a presidência, diretores, gerentes estão diretamente envolvidas na elaboração do orçamento, e cada empresa acaba “criando “ suas

próprias técnicas e assim são seguidas, isso varia desde o ramo de atividade da empresa, o tamanho da organização entre outros. Por esse motivo o tema desse projeto se justifica pelo fato de ampliar o estudo e o conhecimento no assunto, uma vez que nem sempre as empresas abrem o espaço para que os colaboradores entendam profundamente por que precisam atingir tal meta, e como se chegou aquele valor especificamente.

De forma geral, tanto o tema Controladoria quanto Orçamento, abordam a importância do processo de tomada de decisão. Para isso, é feito um estudo com embasamento nas informações vividas pela empresa no passado e é feita uma projeção no futuro por meio de provisões, ou seja, estimativas onde não se tem a certeza absoluta do valor, por isso, a situação econômica atual do país deve ser analisada em conjunto com uma série de pontos.

Nesse estudo serão apresentados de forma detalhada e abrangente o orçamento de forma geral, cada modalidade de orçamento apresentando cada um deles e suas características além de demonstrar sua evolução ao longo do tempo. Fazendo com que assim, seja entendido o real significado e sua aplicabilidade e dessa ferramenta tão valiosa que está ao alcance de qualquer empresa, independentemente de seu tamanho ou ramo de atividade. Qualquer empresa pode usufruir de um orçamento bem planejado desde que suas metas sejam bem estruturadas com objetivos bem concisos e coerentes. Incluindo também uma visão ampla no tocante ao setor de Controladoria, pois, a tendência atual é que as empresas tenham essas duas ferramentas disponíveis trabalhando ao seu favor, pois, uma vez que o orçamento bem estruturado e um departamento de controladoria bem planejado e que esteja apto a cumprir as leis estabelecidas pelas organizações e que esteja disposta a cobrar o cumprimento de cada uma das suas metas já é um grande passo para que a organização chegue ao sucesso a qual tem buscado constantemente, seja um lucro muito bom, seja uma posição melhor no mercado ou até mesmo conquistar uma certa fatia de mercado.

#### 1.4 METODOLOGIA

O método utilizado para desenvolvimento deste trabalho é uma pesquisa bibliográfica com coleta de dados descritivos. Seu principal embasamento ocorre em

busca de informações em livros dos mais renomados autores e doutores no assunto e em artigos publicados na atualidade.

### 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está segregado em cinco partes que serão comentados na sequência.

Na primeira seção é abordado o problema de pesquisa, o objetivo geral e específicos, a justificativa que evidencia a importância do tema e a estruturação do trabalho.

Á segunda seção é dada a introdução ao tema, abordando a importância do Orçamento utilizado nas organizações seus variados tipos e sua evolução ao longo do tempo.

Na sequência são abordados os aspectos relacionados ao tema de Controladoria e como a ferramenta orçamento pode funcionar como um auxiliador no processo de tomadas de decisão.

Por fim, é dado encerramento onde são estabelecidas as conclusões e referências bibliográficas, como principais autores e livros de profissionais especializados no assunto.

## 2 PLANEJAMENTO ESTRATEGICO DE NEGOCIO

A origem da palavra estratégia vem do grego “estrategos”, os comandantes faziam o planejamento das guerras na Grécia antiga. Estratégia era a palavra utilizada para representar a “arte dos generais” para vencerem a guerra. Com o passar dos anos essa palavra passou a ser utilizada no mundo empresarial, representando os meios para se conduzirem os negócios e enfrentar a concorrência.

A estratégia pode ser conceituada como a decisão sobre quais recursos devem ser adquiridos e usados visando aproveitaras oportunidades e minimizar as incertezas. Sua função é mobilização de recursos para atingir os objetivos da organização.

De acordo com Sá (2005, p. 6)

Chamamos de planejamento estratégico a um conjunto de ações coordenadas com visão à realização de um determinado objetivo. Estas ações visam a análise do ambiente externo e interno de atuação da empresa, a identificação de oportunidades e o estabelecimento de metas e estratégias para aproveitá-las orientando a elaboração dos planos funcionais e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis. Um exemplo de planejamento estratégico seria o conjunto de ações necessárias para elevar a participação de mercado de 15% para 20% em um prazo de cinco anos.

No quadro apresentado abaixo encontra-se demonstrados os elementos básicos do planejamento:

QUADRO 1 ELEMENTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO

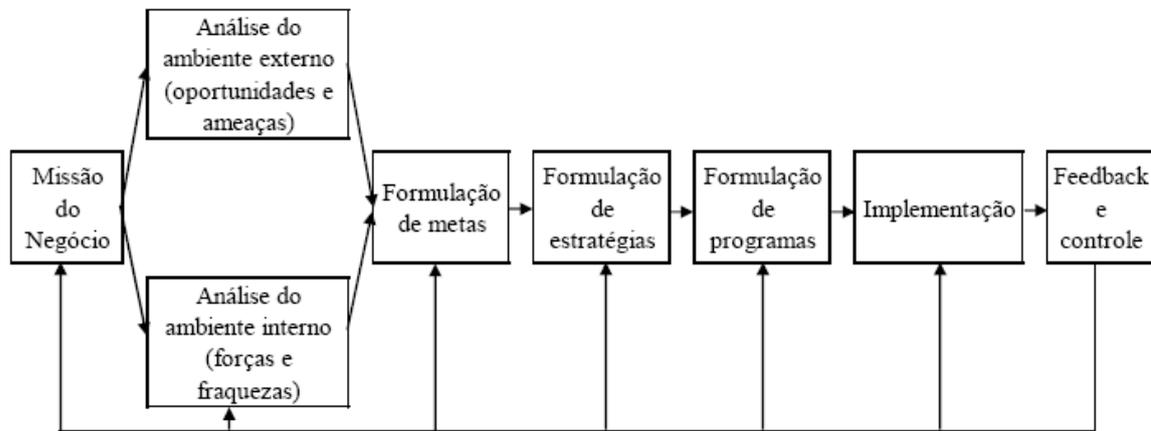
| <b>Atividade de Planejamento</b>  | <b>Nomenclatura / Conceito</b>   |
|---|--|
| Definir o propósito da empresa de acordo com os seus acionistas e ambientes de negócios.  | <b>Missão da Empresa:</b><br>Qual é o negócio da empresa?                        |
| Estabelecer orientações gerais para a ação delimitando as áreas de resultado da empresa conforme sua Missão.  | <b>Diretrizes Básicas:</b><br>Quais são seus valores e principais linha de ação? |
| Estabelecer posições pretendidas nas áreas de resultado identificadas, e coerentemente com a Missão e Diretrizes Básicas.   | <b>Metas</b><br>Onde chegar? Quando? Quanto?                                     |
| Identificar ações para o cumprimento da Missão e das Metas em conformidade com o ambiente de atuação.   | <b>Estratégias</b><br>Como chegar?   |
| Estabelecer as orientações específicas que serão a base para a elaboração dos Planos e Orçamentos, atribuindo responsabilidades por resultados e ações para a efetivação das estratégias. | <b>Premissas</b><br>Quem faz o que?<br>Como? Quando? Quanto?                     |
| Estimar as necessidades dos recursos disponíveis e compatibilizá-los com as fontes possíveis, para o atendimento do que a empresa precisa.  | <b>Planos e Orçamentos</b><br>Com o que?<br>Quanto? Quem? Quando?                |
| Avaliar o cumprimento das metas e eficácia das estratégias, efetuando as correções necessárias.   | <b>Acompanhamento / Controle</b>   |

FONTE: SÁ (2005 P. 9)

Segundo Kotler (2000, p. 98) o modelo de planejamento estratégico pode ser dividido em três etapas: Planejamento, implementação e acompanhamento.

O planejamento não pode ser elaborado com base em um exacerbado otimismo e sim com foco na realidade da organização acompanhando a economia do país, o ramo de atividade da empresa, suas metas e objetivos o mais próximo da realidade e que sejam passíveis de serem cumpridas.

FIGURA 1 PROCESSO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DE NEGÓCIOS



FONTE : KOTLER (2000, P. 98)

Conforme observamos, o processo tem início com a definição da missão do negócio da empresa, ou seja, a determinação do porquê da existência da empresa.

Definida a missão, parte-se para a análise das oportunidades e ameaças, causada pelo ambiente externo, que poderão afetar a empresa no período para qual o planejamento está sendo elaborado. Nesta fase também é analisada a avaliação das forças e fraquezas internas.

Na terceira etapa considera a formulação de metas, que são objetivos em termos de magnitude e prazo. A quarta trata-se da formulação de estratégias, que trata da maneira de alcançar as metas pontuadas.

A formulação de programas, ou orçamento, na etapa seguinte fala a respeito da definição detalhada das atividades de apoio e também estimativas de seus custos. A próxima e penúltima fase desse modelo é a implementação da estratégia por meio da execução das atividades programadas.

A última fase e não menos importante é o feedback e controle. Nesta fase será realizado o acompanhamento dos resultados, com objetivo de verificar se a estratégia adotada está sendo eficaz. O gestor tem por obrigação observar os acontecimentos no ambiente externo e interno, analisando se há necessidade de efetuar alguma revisão ou alteração no que foi planejado.

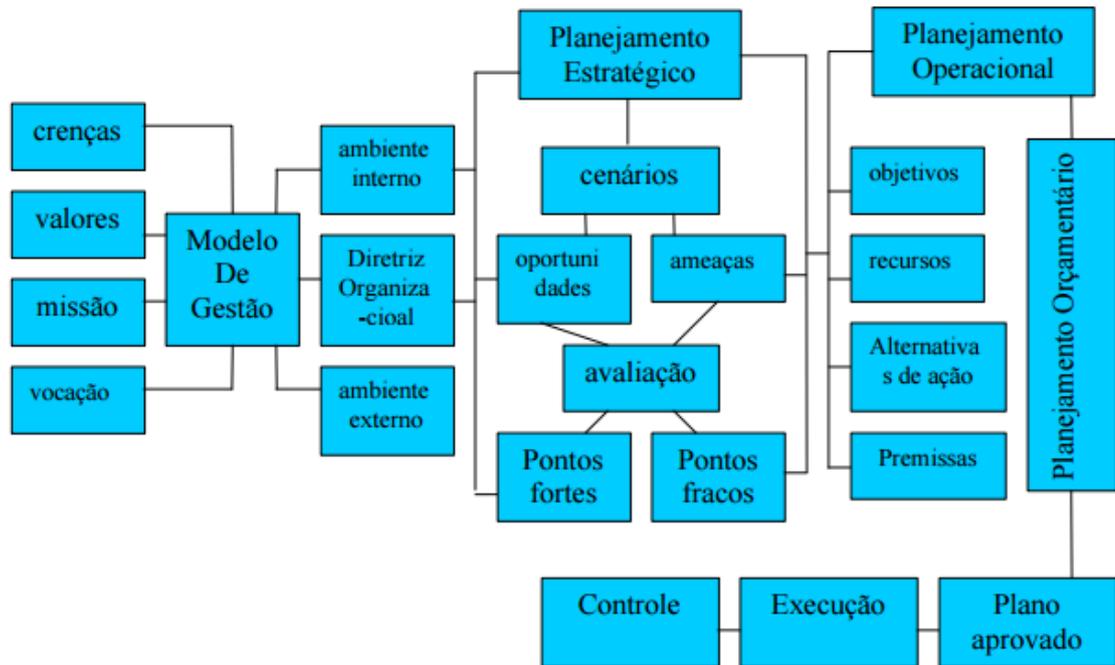
Segundo Sá (2005, pg. 5) dentre as diversas reponsabilidades da alta gerencia de empresa, destaca-se como uma das mais importantes zelar pela segurança, estabilidade e prosperidade do negócio e que para responder com sucesso a esses desafios é necessário:

- Avaliar constantemente os ambientes interno e externo, procurando identificar e antecipar mudanças de forma a responder prontamente às novas exigências do mercado;
- Formular as estratégias necessárias ao cumprimento das oportunidades identificadas;
- Avaliar e quantificar os riscos potenciais do negócio e promover ações necessárias á proteção total ou parcial da empresa quanto a estes riscos.

Ainda de acordo com Sá (2005, p. 6), o planejamento empresarial procura definir de forma clara e objetiva os problemas identificados, as metas a serem atingidas e as estratégias para realização das mesmas, segundo o autor um bom planejamento empresarial envolve:

- a) Objetividade – deve colocar ênfase na busca de resultados para a empresa com comprometimento de seu corpo gerencial;
- b) Seletividade – deve se concentrar no que é essencial e relevante para empresa;
- c) Coerência – deve ser compatível com a filosofia e acultura corporativa da empresa;
- d) Realismo – deve restringir a objetivos factíveis mesmo que o ótimo inatingível dê lugar ao bom, mas realizável;
- e) Ações globais e participativas – envolvem a comprometimento de todos os níveis gerenciais nas etapas de elaboração, implementação e acompanhamento do que foi planejado;
- f) Flexibilidade – deve permitir mudanças em resposta a novos desafios que tenham sido identificados;
- g) Consolidação – deve ser expresso em um plano estratégico que defina e quantifique os problemas, as metas e as estratégias.

FIGURA 2 VISÃO ANALÍTICA DO PROCESSO DE GESTÃO



FONTE: PADOVESE (2005 P.27)

Os planos empresariais de uma organização são definidos por meio de planejamento e ações futuras. A capacidade de percepção a um momento futuro de tempo e as possíveis consequências que uma ação presente poderá proporcionar, é extremamente relevante para qualquer gestão.

FIGURA 3 CONVERTER A ESTRATÉGIA EM PROCESSO CONTÍNUO



FONTE: KAPLAN E NORTON 2001

## 2.1 ORÇAMENTO

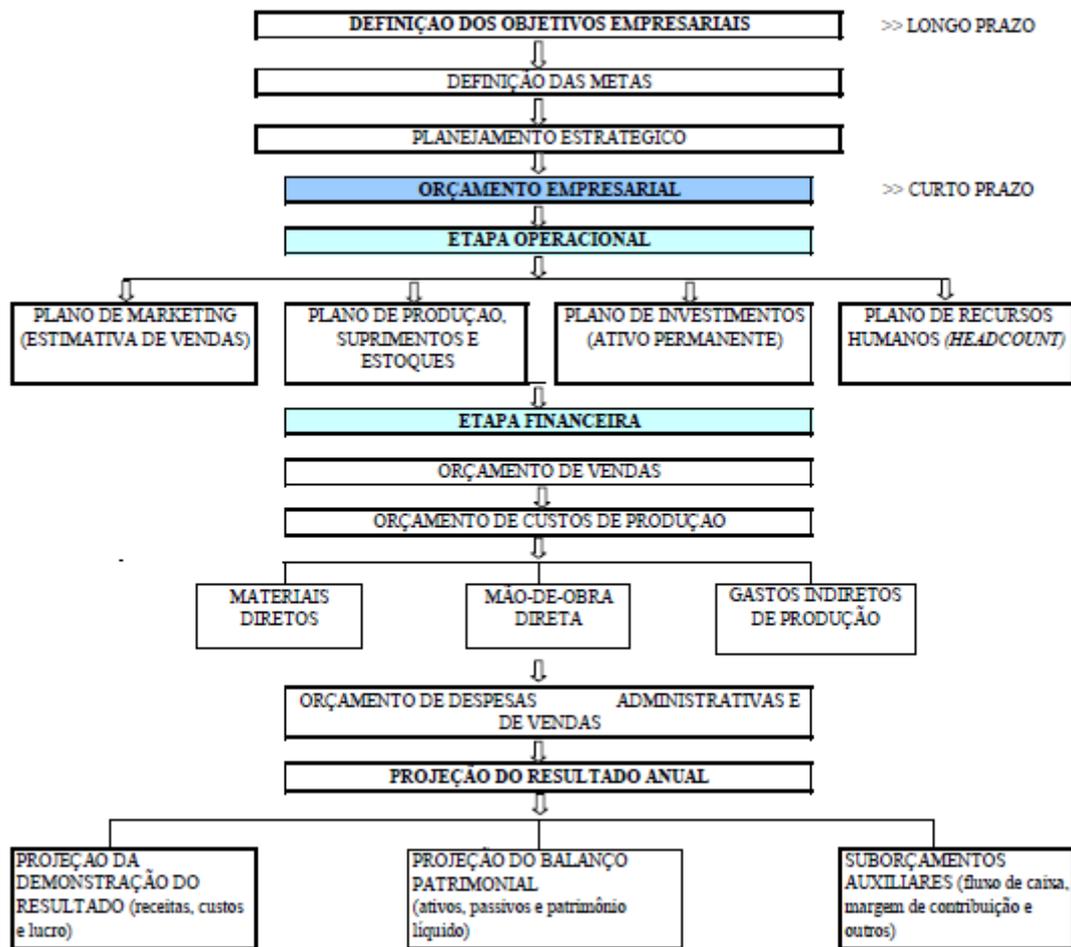
À medida em que as empresas vão crescendo e querem expandir seus negócios, torna-se necessária a atuação e implantação de ferramentas de gestão. Entre algumas, vamos abordar a ferramenta chamada de Orçamento Empresarial.

Assim, o orçamento geral de uma empresa, expressa os planos operacionais e financeiros de um negócio, para um prazo específico, o prazo mais comum utilizado pelas organizações é de um ano e é composto pelas demonstrações financeiras orçadas,

De acordo com Lunkes (2003, p. 27), “o sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidade de supervisão”.

O orçamento segundo Padovese (2008, p.46) “é o plano para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar embasado no compromisso de gestores e suas metas a serem alcançadas”.

FIGURA 4 VISÃO GERAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO



FONTE : Adaptado de WELSCH 1983 p. 93 FREZATI 2006 p. 46

Sá (2005, p. 7) define orçamento empresarial como termos monetários de planejamento de todas as atividades da empresa, sendo retratado de forma integrada sob os aspectos econômicos e financeiros.

Dessa forma o orçamento geral precisa estar pautado nas inúmeras possibilidades que a empresa pode enfrentar, uma delas pode ser definida como recursos escassos, lembrando que esse problema pode ser algo relacionado ao dinheiro, como um fluxo de caixa não muito bom, o recurso escasso é liquidez, é moeda, e as decisões financeiras é que estarão encarregadas de adquirir esse recurso.

### 2.1.1 ORIGEM DO ORÇAMENTO

Estudos apontam que as práticas orçamentárias tiveram início a partir do século XIX embora só ganhou destaque na metade do século XX, entre 1950 e 1960, quando as empresas passaram a utilizá-lo e logo nessa época os escritores começaram a publicar algumas obras, expandindo pelo mundo sua aplicabilidade.

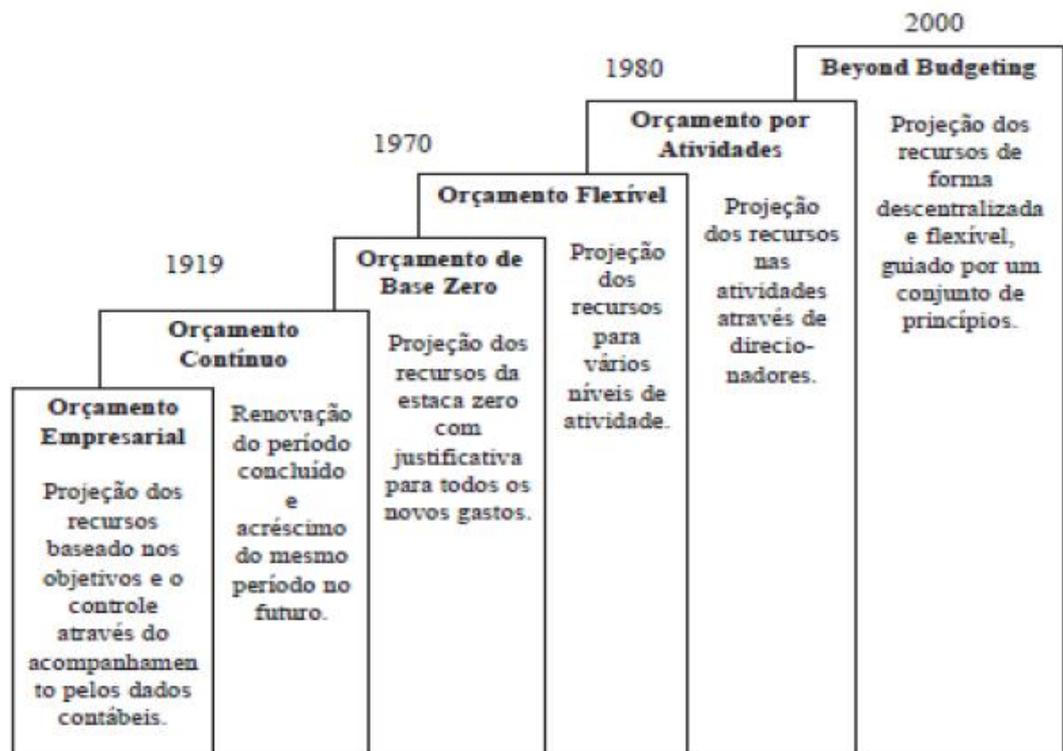
Por volta de 1860, a França tinha desenvolvido um sistema de contabilidade uniforme, que foi aplicado a todos os departamentos e todas as unidades dentro de um departamento. Foi estabelecido um ano fiscal padrão e convenções de tempo para prestação de contas. Uma das exigências dos departamentos era explicar a programação fiscal das contas para todos os recursos que foram alocados e os procedimentos padrão e relatórios de fim de ano que comparavam estimativas e gastos. Também foi introduzido um sistema de auditorias, bem como a reversão dos recursos não utilizados e o registro de todos os recursos solicitados. Além disso, os orçamentos eram elaborados e consideravam todas as receitas e despesas durante o ano fiscal. Por conseguinte, o orçamento passou a ser considerado o principal instrumento de política do governo. (LUNKES, 2009, p. 25)

De acordo com Zdanowicz (1983, p. 20), o Brasil iniciou estudos sobre o orçamento empresarial, vinte anos após os primeiros indícios de uso nos Estados Unidos em 1919.

No Brasil apenas vinte anos após esses primeiros indícios é que passou a ser objeto de estudo, e uma década após que ele passou a ser utilizado efetivamente pelas empresas.

Ainda de acordo com Zdanowicz, o orçamento empresarial ganhou relevância a partir da metade do século XX, quando as organizações passaram a utilizá-lo em suas atividades diárias, o que chamou atenção de muitos entendidos que começaram a publicar em livros surgindo as grandes obras, o que expandiu o orçamento pelo mundo.

FIGURA 5 EVOLUÇÃO DOS ORÇAMENTOS



FONTE: LUNKES (2009, P. 39).

### 2.1.2 CONCEITOS DO ORÇAMENTO

A palavra orçamento vem da junção de dois termos orçar que significa estimar, quantificar ou colocar em números e o sufixo mento que significa o ato ou efeito de algo. Logo orçamento é ato de estimar os recursos que serão gastos numa determinada ação em um certo período de tempo. O orçamento tem uma missão muito importante, pois através dele as organizações formalizam uma rota operacional, financeira e também administrativa. Que envolvem a quantidade de recursos e quais ações serão usadas para que determinado objetivo seja alcançado. Podemos considerar o orçamento como uma ferramenta que materializa os planos empresariais de maneira monetária, permitindo aos usuários acompanhar as estratégias, nível de acerto e caso seja necessário, a implantação de planos de correção.

Independentemente do tamanho de sua estrutura, seja de pequeno, médio ou grande porte, é necessário que as empresas formalizem um planejamento orçamentário a ser traçado, é notório que de forma independente cada gestor tenha

seu próprio planejamento particular para o departamento o qual são responsáveis, mas pensando na empresa como um todo, é fundamental reunir todos esses planejamentos e colocar todos como um único objetivo de forma transparente e bastante clara.

O plano orçamentário não deve ser utilizado como uma espécie de controlador de gastos, mas sim, como um instrumento que direciona a empresa para atingir seus objetivos organizacionais.

Segundo Padovese (2008, p. 3) “é possível definir orçamento como o ato de antecipar aquilo que está acontecendo hoje. Mas especificamente, é a expressão quantitativa de um plano de ação, que se caracteriza como um modelo de programação de atividades”.

De acordo com Boisvert (1999, p. 340), “ o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e dos planos, composto por valores financeiros e não financeiros”.

Para Frezatti (2007, p. 46) “ o orçamento é o plano financeiros para 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 e metas a serem alcançadas”.

### 2.1.3 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

O período que antecede a elaboração de um orçamento, deve-se observar os objetivos e metas traçadas e a serem o principal foco, porém pode ser realizado a qualquer tempo, não existe a obrigatoriedade para seja elaborado numa determinada época em específico. Porém como tem um propósito em volta de um orçamento bem estruturado, vai de acordo com as necessidades de objetivo da organização essa pré- definição.

Também não existe uma delimitação de tempo para que seja planejado, porém não é viável que esse tempo seja bastante longo, pois, vai inviabilizar as estimativas realistas atuais. O tempo mais utilizado pelas empresas brasileiras é de

um ano, e durante esse período são realizadas algumas revisões periódicas de atualizações.

As premissas principais devem ser levadas em consideração como: capacidade produtiva, posição no mercado externo, disponibilidade de recursos, taxa de cambio, taxa inflacionária, ajustes de salários, contratos, preços praticados na venda e etc. logo após essas predefinições, é possível dar início ao processo.

Segundo Padovese (2005 p. 31) alguns propósitos do planejamento orçamentário são:

- a) Orçamento como sistema de autorização: onde o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, tornando evidente a minimização do processo de controle na organização;
- b) Orçamento como meio de projeções e planejamento: caracterizado pelo conjunto de peças orçamentárias utilizadas para o processo de projeções e planejamentos, permitindo, inclusive, estudos para períodos subsequentes;
- c) Orçamento como um canal de comunicação e coordenação: que incorpora os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias. Considerando também como instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;
- d) Orçamento como instrumento de motivação: partindo da premissa de que o orçamento é um sistema de autorização, permitindo um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais;
- e) Orçamento como instrumento de avaliação e controle: que considera os aspectos de motivação e de autorização, sendo lógica, a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;
- f) Orçamento como fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta essencial para decisões

diárias sobre eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

Esse processo de definição de objetivos em uma empresa, deve estar interligado a todos os setores envolvidos no processo orçamentário, pois esses, interagem entre si de forma a atingir um único foco: a execução do orçamento na organização.

Dessa forma, o processo orçamentário deve estar fundamentado nos seguintes princípios (WELSCH, 1983 p. 50) :

- a) Envolvimento administrativo: apoio, confiança, participação, orientação, e comprometimento da administração em todos os níveis, especialmente a alta administração, no processo de planejamento;
- b) Adaptação organizacional: o processo orçamentário deve apoiar-se numa sólida estrutura organizacional e num conjunto bem definido de linhas de autoridade e responsabilidade;
- c) Orientação para objetivos: o orçamento deve direcionar para que o objetivo da empresa e dos setores específicos sejam atingidos eficientemente e eficazmente;
- d) Comunicação integral: compatibilização de sistemas de informações, processo na tomada de decisão e a estrutura organizacional;
- e) Expectativas realistas: no planejamento deve ser evitado tanto um conservadorismo exagerado quanto um otimismo irracional, devendo apresentar objetivos gerais e específicos que sejam desafiadores, mas passíveis de serem cumpridos. É comum encontrar nas organizações previsões orçamentárias de receitas subestimadas para se proteger das críticas quando da realização das vendas, assim como é comum ver custos e despesas superestimadas para garantir folga na realização;
- f) Oportunidade: o planejamento deve ser considerado como um processo contínuo em todos os níveis da administração, devendo reexaminar continuamente as perspectivas futuras, refazendo o

planejamento e modificando planos prévios no processo de tomada de decisões;

- g) Aplicação Flexível: o sistema orçamentário não pode dominar a empresa, deve ser flexível na execução dos planos na medida em que todos os níveis da administração participam do processo orçamentário tem liberdade de ação para planejar e executar correções, revisões e ajustes de valores e planos, sempre sujeitos a validação da alta administração;
- h) Reconhecimento de esforços individuais e de grupos: visa dar reconhecimento das realizações individuais, consistindo em um sistema de avaliação de desempenho individual.

Segundo Welsch (1983 p. 56) a utilização do orçamento como uma ferramenta de controle de resultados é muito interessante, pois, define como maior grau de detalhe os números correspondentes as ações realizadas conforme planejamento anterior, sendo uma base para projeções futuras. Propõe ainda que as metas orçamentárias devem seguir a uma estratégia desafiadora e realista, evitando dessa forma um comportamento humano antiético, por parte de alguns gestores, onde os mesmos podem propor metas a ser cumprida de forma muito simples e de fácil realização, a fim de se protegerem a avaliação e controle de resultados.

Para Welsch (1983 p. 56), há uma tendência natural de autoproteção por parte do ser humano, porem esse comportamento pode comprometer o planejamento uma vez que certas estimativas orçamentárias afetam outras previsões orçamentarias. O autor cita um exemplo de vendas subestimadas de um orçamento elaborado por um gestor com esse comportamento de autoproteção, poderá comprometer seriamente o planejamento de outros departamentos. O mesmo ocorre com apropriação de despesas solicitadas em níveis elevados para o período, afim de evitar reduções em números para os períodos futuros.

De acordo com Lunkes (2009, p. 29) o orçamento possui seis objetivos principais sendo eles:

- a) Planejamento – Auxiliar a programar as atividades de um modo logico e sistemático que corresponda á estratégia de longo prazo da empresa;

- b) Coordenação – Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir consistência dessas ações;
- c) Comunicação – Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes;
- d) Motivação – Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa;
- e) Controle – Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário;
- f) Avaliação – Fornecer bases para avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Durante a preparação do orçamento são definidos alguns pontos conforme Sá (2005, p. 19):

- a) A meta de remuneração dos acionistas;
- b) Os índices de desempenho;
- c) O cenário econômico;
- d) As políticas empresariais e setoriais;
- e) As metas.

O autor comenta ainda que o orçamento empresarial deverá ser desenvolvido de forma integrada, sob os aspectos econômico e financeiro, e que os demonstrativos econômico financeiros que integram o orçamento empresarial serão: Demonstrativo de resultado, orçamento de caixa e balanço patrimonial.

#### 2.1.4 VANTAGENS DO ORÇAMENTO

As vantagens quando da aplicação do orçamento junto a empresa são inúmeras, a seguir serão citados os principais estabelecidos por Welsch (1983, p. 64) :

- a) Facilita a coordenação de atividades de maneira apropriada;

- b) Permite tomar decisões antecipadamente sobre os cursos das ações;
- c) Proporciona comprometimento dos gestores antes da decisão e implementação do plano;
- d) Promove mais transparência entre as áreas da empresa;
- e) Exige a definição das funções e responsabilidades de cada área de resultado da empresa;
- f) Obriga o gestor a utilizar os recursos disponíveis de forma mais eficiente;
- g) Proporciona maior e melhor entendimento entre as áreas envolvidas, pois todas buscam atingir os objetivos de toda a empresa;
- h) Força cada área e seus gestores a analisarem se os objetivos e desafios estão de acordo com suas aspirações;
- i) Permite avaliar o progresso da realização dos objetivos e do desempenho das áreas e seus gestores.

#### 2.1.5 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

O orçamento como uma ferramenta que traz em resultados a partir de um plano de ação proposto pela administração por um período específico, se não for acompanhado corretamente e não for bem gerenciado, poderá apresentar alguma desvantagem ou limitação conforme Padovese (2003):

- A não flexibilidade do processo orçamentário, ou seja, uma vez predefinido não poderá sofrer ou permitir alterações no decorrer do período;
- Quando o tempo de elaboração e planejamento é muito extenso, considerando que a média em dias as organizações levam por volta de 110 dias;
- Convencer o funcionário a funcionalidade e eficácia do orçamento evitando dessa forma atitudes como ações indesejadas;
- Visão apenas financeira, confundindo com planejamento financeiro;
- Desmotivação dos funcionários;
- A utilização excessiva das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos;

- Aplicação de cortes de custos, sem análise previa do contexto de cada área ou setor;
- Analisar os resultados muito tempo após o levantamento das informações, desperdiçando assim a oportunidade da correta para aplicabilidade da correção;
- A excessiva associação dos custos na elaboração do orçamento;
- A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constante mudanças e a modificação das metas orçamentarias.

Para conseguir os benefícios, é importante que sejam observados os princípios gerais do orçamento e que as limitações sejam analisadas caso a caso. Dessa forma é possível analisar se o desempenho está atendendo ao que foi planejado e programado, reduzindo ao máximo que as limitações possam contribuir negativamente aos resultados a serem alcançados.

## 2.2 A ORGANIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

Nas empresas de grande porte, o processo orçamentário é realizado por uma comissão orçamentária, liderada por membros da gerencia de planejamento e controle financeiro, que normalmente está subordinada ao diretor de controladoria, incluindo também membros das areis de venda, marketing e produção.

De acordo com Sá (2005, p. 7 e p. 8) pode ser acompanhada a definição das responsabilidades conforme a seguir:

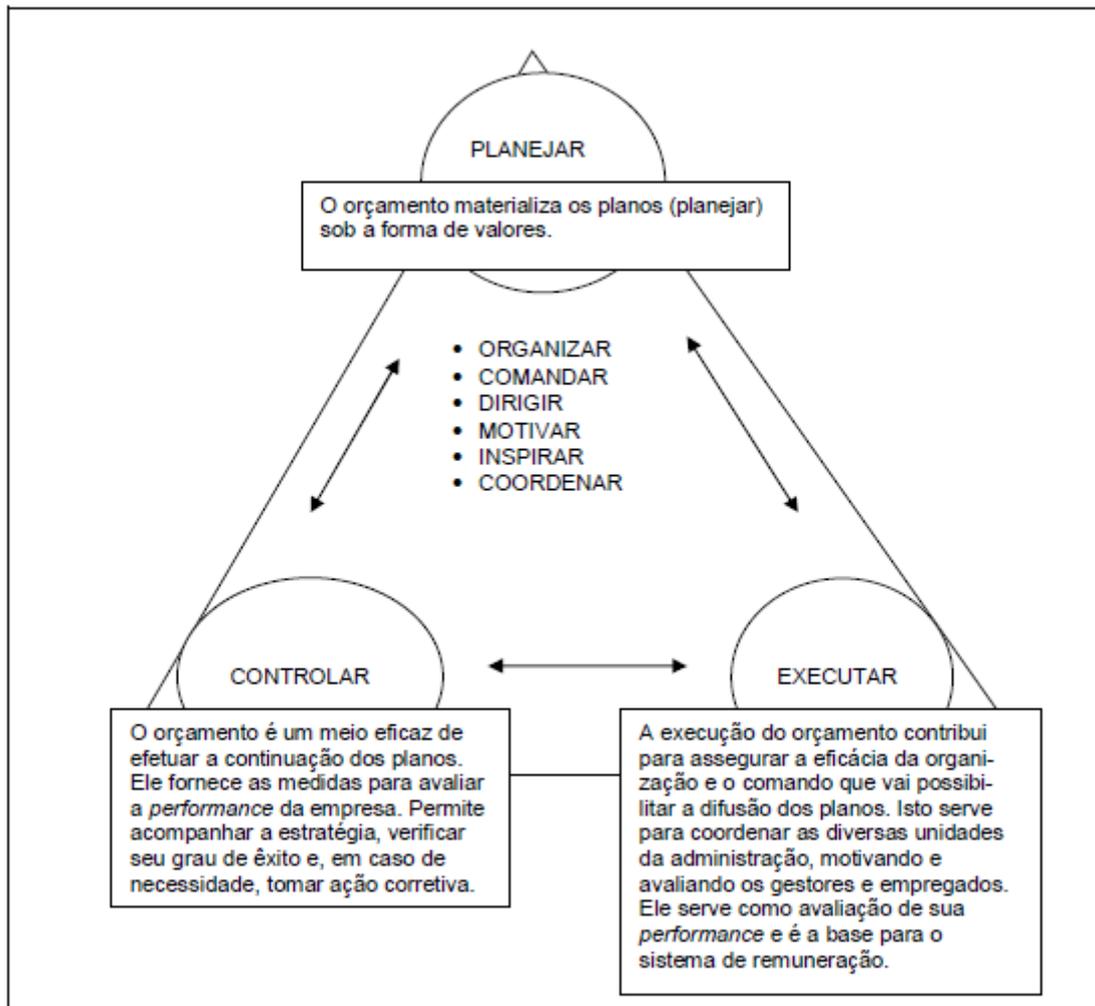
- a) Compete ao conselho de Administração/Presidência: definir as políticas, as estratégias corporativas e as metas; avaliar os cenários econômicos e os demonstrativos orçamentários e aprovar o orçamento em seus três níveis: estratégico, empresarial e setorial.
- b) Compete as Diretores de unidades: transmitir as áreas subordinadas as diretrizes e as metas definidas pelo conselho de Administração/Presidência, orientar as áreas subordinadas quanto a

preparação dos planos funcionais e dos orçamentos setoriais, aprovar e consolidar os planos funcionais e os orçamentos setoriais propostos pelas gerencias a eles subordinados.

- c) Compete as Gerencias: Propor estratégias setoriais, realizar prospecção de cenários, elaborar orçamento dos centros de custos, consolidar propostas dos centros de custos subordinados e elaborar o plano funcional.

Normalmente as organizações utilizam as demonstrações financeiras, como Demonstração do Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial entre outras, com base nas informações que já existem a empresa projeta por exemplo um lucro estimado projetando assim as demonstrações financeiras orçadas, utiliza informações que já existem e projeta algo a ser atingido, porem sem a certeza que irá acontecer, trata-se de uma decisão, uma proposta de que há possibilidades de acontecer.

FIGURA 6 OBJETIVOS DO ORÇAMENTO CONFORME CICLO ADMINISTRATIVO



FONTE LUNKES (2007 P. 29)

Todas as propostas deverão ser aprovadas e consolidadas pelos níveis hierárquicos superiores, antes de serem incorporadas ao orçamento empresarial, onde a gerencia consolida as propostas dos centros de custos, a Diretoria consolida as propostas das gerencias e a área de orçamento consolida as propostas das diretorias considerando as diretrizes estabelecidas e submete ao diretor de controle para análise e este por sua vez submete essas propostas ao Conselho de Administração/ Presidência.

## 2.2.1 TIPOS DE ORÇAMENTO

Conforme mencionado anteriormente, o orçamento empresarial tem se tornado cada vez mais uma ferramenta de uso para atingir os objetivos previamente estipulados pela empresa, não significa dizer que os métodos de orçamentos utilizados no século passados sejam considerados como ultrapassados, muito pelo contrário, apenas são trazidas para os dias atuais de forma a customizar de acordo com o ramo de atividade de cada organização.

De forma geral o orçamento nos detalha de forma aproximada a situação futura da empresa, seu principal benefício dentro das empresas é a ajuda e a maior segurança na tomada de decisões já que antecede as ações a serem executadas dentro de cenários e condições já pré-estabelecidas, estima também os recursos que serão utilizados além atribuir responsabilidade para atingir os objetivos já pré-fixados.

### 2.1.1.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial deve detalhar quais as receitas e despesas da empresa em um período futuro, em sua elaboração devemos usar como base previsões e não apenas nos limitarmos ao histórico passado da empresa para que o orçamento não fique limitado e preso a pequenas visões.

Este possui como base o planejamento e o controle e sua finalidade não é apenas prever o que vai acontecer e como corrigir é também estabelecer e coordenar objetivos para que todos dentro da empresa, trabalhem de maneira sinérgica na busca pelos objetivos.

Cada empresa pode adotar uma forma de elaborar o orçamento empresarial, ou seja, ele pode ser diferente para cada empresa, dependendo do ramo de atividade, porém as etapas e processo segundo Lunkes (2009, p. 42) serão descritas conforme abaixo:

- O orçamento de vendas tem seu foco em estruturar a previsão de um determinado período, na qual esse orçamento geralmente é a base para os outros tipos de orçamento, portanto, se este orçamento não for projetado adequadamente pode inviabilizar o controle do orçamento como um todo. Diante desse pressuposto ele evidencia as quantidades de cada produto e serviço que a empresa pretende vender ou prestar e apresenta o preço a ser praticado, impostos incidentes, receita a ser gerada e embutir a quantidade de clientes a serem atendidos, delimita as condições de vendas a prazo e à vista, entre as outras informações relevante e sua previsão.
- O orçamento de produção é estruturado a partir do orçamento vendas de um período. O seu plano é adequar à programação de uso da capacidade instalada e política de estoques (produtos acabados, produtos em processo, matérias-primas, material secundário, entre outros), e verificando as necessidades de investimento para suprir as vendas e também otimizar a utilização dos equipamentos e por fim projetar os custos variáveis e fixos.
- No orçamento de custos de matéria-prima está incluído em elaborar as necessidades de materiais para que o setor de compras providencie os materiais sempre procurando adequar as suas aquisições com o estoque necessário para a produção.
- O orçamento dos custos de mão de obra direta vem elaborar as horas suficientes para atender a fabricação estimada, sendo que existem diferentes níveis de complexidade de mão de obra, que por sua vez exige a sua elaboração separadamente de cada item. A sua responsabilidade e dos gerentes dos respectivos departamentos, que tem o objetivo de estimar a necessidade de recursos humanos, recrutamento, treinamento, avaliação e especificação de tarefas, avaliação de desempenhos, negociação com sindicatos e administração salarial;
- Orçamento dos custos indiretos de fabricação são de responsabilidade dos gerentes dos departamentos de fabricação, que por sua vez tem que elaborar o total dos custos indiretos pelo comportamento individual dos

demais custos e do nível de fabricação. O orçamento dos CIF estima os custos indiretos esperados para o próximo período;

- Orçamentos das despesas de vendas e administrativas vem a elaborar as despesas do departamento administrativo, financeiro e de pessoal, que são necessários para a gestão das operações da empresa, e a sua responsabilidade é de diferentes gerentes.
- Orçamento de Caixa tem o objetivo de assegurar os recursos monetários suficientes para atender todas as operações da empresa e estabelecidas pelas doutrinas orçamentarias. O orçamento tem que ter uma margem de segurança para atender a eventuais erros de previsão. Assim ajuda a identificar deficiências de recursos monetários com antecedência, para buscar empréstimos a juros menores, e nos casos de excesso de recursos permitida a projetar investimentos.
- Orçamento de investimento é fundamental para o desenvolvimento e a concretização das metas orçamentarias. O orçamento por sua vez busca metas a sustentabilidade da empresa, e têm que elaborar implementar investimentos a longo prazo, sempre mantendo margem de erro, devido as mudanças que ocorrem a todo momento.
- Orçamento do balanço patrimonial é primordial, pois, com a sua execução pode-se comparar o orçado com o realizado de cada exercício ou período orçado.

#### 2.2.1.2 ORÇAMENTO CONTINUO

O orçamento continuo é caracterizado por tornar este instrumento de controle mais flexível, retirando dele a característica estática. O fundamento primordial desse conceito concentra-se no período em que o orçamento ou projeção será realizado, a partir daí é orçado e projetado mais um período futuro, mantendo sempre uma quantidade futura igual de períodos.

Para Welsch (1983, p. 82) o orçamento continuo é frequentemente utilizado quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos períodos e é

desejável ou necessário planejar e refazer projeções continuamente por forças circunstanciais.

Para Padovese (2005, p. 46), esse orçamento permite a organização visualizar um horizonte de doze meses em suas operações futuras, porém o autor enxerga certa desvantagem nesse tipo de orçamento, pois, devido ao fato de que a realização constante de orçamento consumirá tempo e pessoal da organização.

### 2.2.1.3 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)

É uma metodologia que as empresas têm usado com objetivo de obter uma redução sistemática de alguns custos e com isso aumentar a eficiência.

O orçamento base zero é o orçamento na qual não leva em consideração o ano anterior como ponto de partida para a elaboração do orçamento do ano subsequente. Este tipo de orçamento necessita que todas as atividades estejam previamente justificadas antes de serem tomadas as decisões ao que se referem a recursos alocados a cada parte.

De acordo com Padoveze (2000, p. 384), “ a filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento partir da observação dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser perpetuadas”.

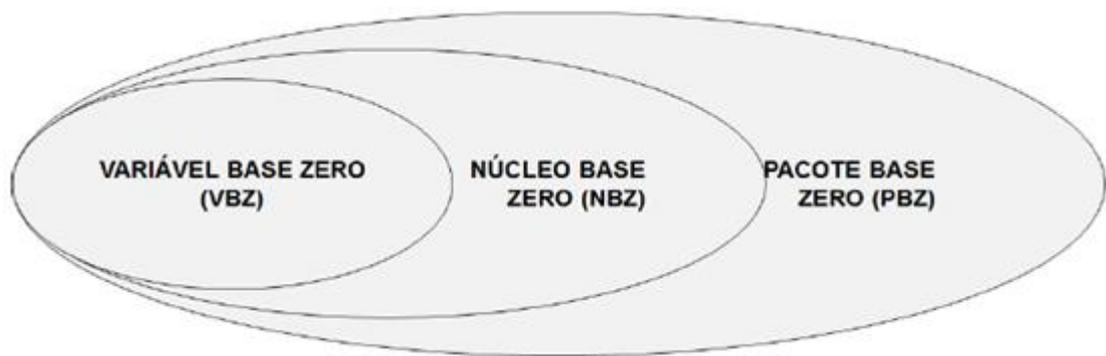
Esse orçamento vai ao contrário da visão tradicional do processo orçamentário e contra a ideia do orçamento incremental, que está firmado sobre dados que ocorrem em períodos anteriores e dados atuais. Pois a sistemática do orçamento base zero é projetar as peças orçamentarias como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

Segundo Lunkes (2007, p. 86), o orçamento base zero,

[...] rejeita a visão tradicional do orçamento e principalmente, a ideia do orçamento incremental que leva uma consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

O processo de elaboração dessa ferramenta exige que cada gestor assuma responsabilidades sobre seus gastos, assim sendo, cada um fica obrigado a apresentar justificativas e argumentos capazes de comprovar a necessidade da aplicação daquele gasto em seu departamento.

FIGURA 7 RELAÇÃO ENTRE PACOTE, NÚCLEO E VARIÁVEL BASE ZERO



FONTE : LUNKES (2009, P. 89).

O OBZ depende muito das pessoas que estão envolvidas em seus processos de elaboração e controle, sendo altamente influenciado pelo desempenho das mesmas. Os gestores devem elaborar pacotes de decisões para cada atividade ou operação, incluindo análises de custos, finalidades, alternativas e benefícios.

#### 2.2.1.4 ORÇAMENTO FLEXÍVEL

As variações apontadas entre o orçamento previsto e o realizado acabam por estabelecer uma incógnita que dificultam alcançar a eficiência nos departamentos,

interferindo diretamente na correta avaliação de desempenho de colaboradores e da empresa de forma geral.

Fazendo uma comparação entre o orçamento empresarial e o orçamento flexível, observa-se que esse último, propõe sugestões de melhorias e a análise nas diferenças e nas variações ocorridas durante o período, trazendo dessa forma a contribuição de informações mais assertivas para tomadas de decisões dos gestores e do alto escalão.

O orçamento flexível sugere que todos os colaboradores façam parte de sua elaboração, fazendo com que no momento de sua aplicação, todos se sintam fazendo parte de um objetivo comum, pois, se todos possuem sua participação mesmo que pequena, funciona como um incentivo logo que a informação seja disseminada e o objetivo seja alcançado.

Outra característica desse tipo de orçamento é que ele é extremamente dinâmico, o que facilita fazer o levantamento das diferenças podendo identificar rapidamente o ponto onde originou a ineficiência do projeto.

A elaboração do orçamento flexível está diretamente relacionada ao profundo conhecimento dos padrões de comportamento de custos. Existe uma enorme possibilidade que o gestor possa apurar de forma mais efetiva os insumos e custos variáveis e fixos.

Segundo Sá (2005, p. 227)

O orçamento flexível é uma técnica de análise das variações havidas entre o desempenho operacional projetado e o realizado, na qual procuramos separar e avaliar o impacto de cada uma das variáveis que atuam sobre os resultados observados.

A elaboração do orçamento flexível centra-se na perfeita distinção entre os custos fixos e variáveis, sendo que esse último seguirá o volume de vendas, enquanto o anterior sofrera tratamento tradicional.

De acordo com Lunkes (2007, p. 110):

[...] descreve que no caso do orçamento flexível, em vez de um único determinado de volume de fabricação ou vendas, a empresa admite uma faixa de novel de atividades, onde tendencialmente irão situar-se tais volumes de produção ou venda. Para a aplicação do orçamento flexível é necessário um profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos.

O que chama atenção para esse tipo de orçamento é seu desalinhamento com o fundamento do orçamento, que é de prever o que irá acontecer, sendo assim, esse orçamento dificulta consideravelmente a continuidade do processo orçamentário, que são as projeções dos demonstrativos contábeis.

#### 2.2.1.5 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES (ABB)

A utilização de ferramentas sofisticadas e altamente modernas tem sido utilizadas para obter um diferencial competitivo de mercado. Essas ferramentas possibilitam a geração de informações precisas e produtivas para o processo, facilitando a tomada de decisão com relação a redução de custos sem comprometer a qualidade de bens e serviços além de agregar vantagem competitiva.

O Orçamento por atividades quando implantando na empresa de forma assertiva, possibilita a alta admiração diferenciar-se tonando seus produtos mais competitivos com relação a concorrência.

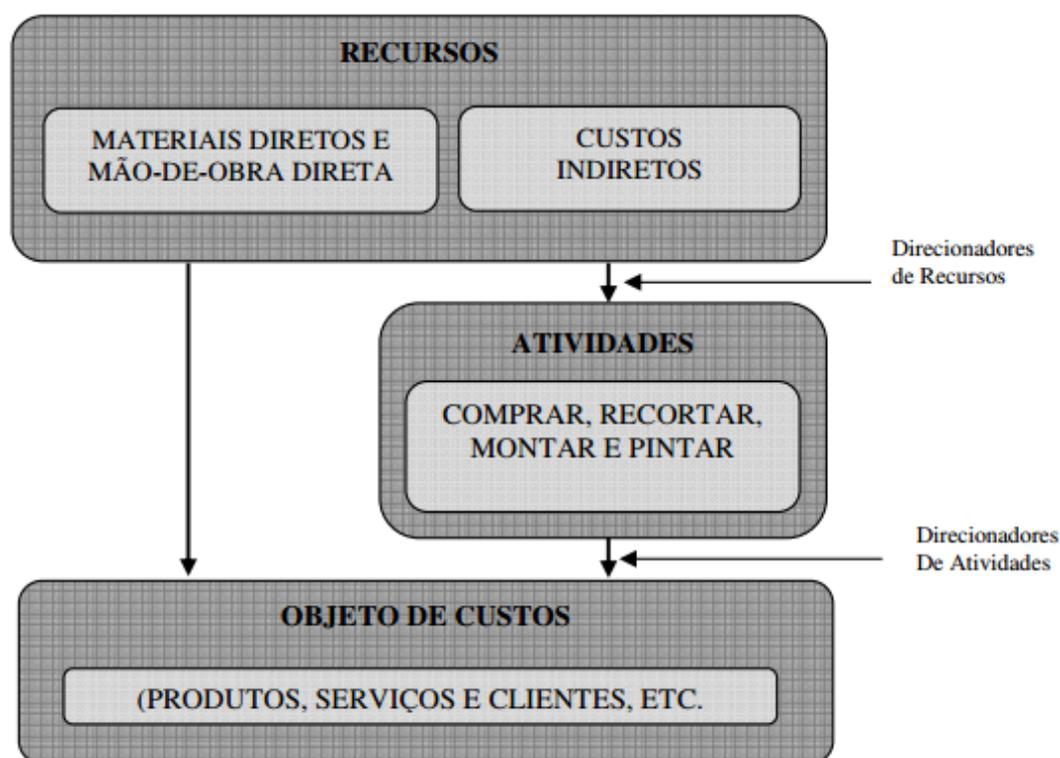
Segundo Lunkes (2009, p. 123)

O orçamento por atividades ou baseado em atividades é um plano quantitativo que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. Sendo assim, é a expressão do plano esperado pela empresa, refletindo a previsão dos direcionadores de custo e atividades necessárias para executar o volume dos objetos de custo. É uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação. O ABB analisa os produtos ou serviços produzidos, que atividades são exigidas para produzir esses produtos ou serviços e que recursos precisam ser orçados para executar essas atividades. É o contrário do processo do custeio baseado em atividades – ABC para produzir planos financeiros e orçamentos.

O processo de elaboração do orçamento baseado em atividades utiliza-se da estrutura do custeio ABC, antecipando sua realização no processo produtivo. A redução de custos indiretos sempre foi um desafio para os gestores, principalmente com o crescimento da concorrência após imposta pela globalização. A elaboração do orçamento com a utilização de métodos tradicionais dificulta a identificação e principalmente a redução dos custos.

A utilização do modelo ABC transforma os custos fixos em variáveis ao longo do tempo e possibilita sua gestão e redução juntamente com a eliminação das atividades que não agregam valor ao cliente.

FIGURA 8 MODELO DE DECOMPOSIÇÃO SIMPLES DOS CUSTOS



**FONTE:** LUNKES (2009, P. 89).

Esse sistema orçamentário funciona como um guia para o orientador de decisão a fim de conduzir a empresa aos objetivos ao mesmo tempo que permite medir através de dados financeiros, físicos e índices de produtividade se o desempenho de processos e atividades está proporcionando a concretização das metas estabelecidas no planejamento estratégico.

O orçamento por atividades permite a empresa um maior controle de recursos, maior número de informações e uma maior base para projetar os direcionadores de recursos permitindo que os gestores possam adquirir, fornecer ou manter apenas recursos necessários para realização das atividades que serão orçadas no futuro.

QUADRO 2 DEFINIÇÃO DE TERMOS COMUNS

| <b>Termo</b>                        | <b>Definição</b>  | <b>Exemplos</b>   |
|-------------------------------------|---|---|
| <b>Recursos</b>                     | Os gastos realizados que somam as entradas (input) do sistema               | Salários e encargos, materiais, depreciação e despesas de telefone etc. |
| <b>Direcionadores de Recursos</b>   | São as ligações entre os recursos e as atividades                           | Percentual de tempo gasto pelo pessoal da manutenção nas atividades.    |
| <b>Tarefa</b>                       | Um elemento de trabalho, uma serie compõe uma atividade.                    | Emitir a ordem de compra.   |
| <b>Atividade</b>                    | Atividades são unidades de trabalho.  | Comprar, recortar, montar e pintar etc.                                 |
| <b>Processo</b>                     | Uma cadeia de atividades conectadas necessárias para alcançar um resultado. | Fabricação, distribuição, administração etc.                            |
| <b>Direcionadores de Atividades</b> | Um evento ou fator causal pelo qual a atividade é executada.                | Horas necessárias para atender ao cliente.                              |
| <b>Objetos de Custo</b>             | São razões para executar as atividades, o objeto final a ser custeado.      | Produtos, serviços, clientes etc.                                       |

FONTE: LUNKES (2009, P. 122)

O ABB faz a análise de serviços produzidos ou produtos, em que as atividades são necessárias para produzi-los e também quais recursos devem ser orçados para desenvolver as atividades.

Esse orçamento é amplo e está diretamente conectado como elos de ligações com funções da administração, porem quando é afirmado que orçamento é embasado no sistema de custeio ABC existem algumas diferenças importantes conforme quadro a seguir :

QUADRO 3 COMPARAÇÃO ENTRE O ABC COM ABB

| <b>ABC</b>   | <b>ABB</b>   |
|--|--|
| Objetivo: determinar o custo de produtos e processo  | Objetivo: determinar a quantidade de recursos necessários para alcançar o nível de produção desejado.  |
| Histórico por natureza   | Preditivo por natureza   |
| Aplicação de cima para baixo da cruz do ABC  | Aplicação de baixo para cima da cruz ABC   |
| Entrada de dados: históricos   | Entrada de dados: previsões  |
| Uma vez estabelecidos, os resultados de custos são determinados os usando um tempo (direcionador).                           | Utiliza um processo iterativo que compara resultados versus estimativas.   |
| O resultado modelo é usado geralmente para custos para tomada de decisões organizacionais.                                   | O resultado do modelo prevê antecipadamente como uma mudança no orçamento afetará o desempenho da empresa no futuro.                                       |
| É orientado primordialmente para resultados financeiros.   | É orientado primordialmente para resultados quantitativos (unidades produzidas etc.). A conversão para valores financeiros é feita em um segundo passo.    |
| São estabelecidos o número de atividades necessárias e o custo das unidades produzidas a partir do volume atual da produção. | Uma definição mais precisa de demanda de produção é o ponto de partida. A quantidade de atividades é estimada para atender a demanda de produção prevista. |
| Preveem conexões entre recursos, atividades, produtos e processos da empresa.  | Preveem conexões entre produtos, atividades e recursos, capacidade de produção, desempenho financeiro e orçamento tradicional.                             |

FONTE: LUNKES, (2009 P. 124)

Conforme Lunkes (2009, p. 140)

A implementação do orçamento por atividades traz outras grandes vantagens, conforme segue:

- Eliminação de atividades supérfluas;

- Redução do tempo ou recursos empenhados no cumprimento das atividades;
- Seleção das atividades de custo mais baixo;
- Múltipla utilização de atividades;
- Desenvolver uma descrição de caso;
- Definir prioridades;
- Monitorar os benefícios;
- Avaliar e desempenho para a melhoria continua.

O orçamento por atividades não substitui completamente o sistema orçamentário tradicional, apenas oferece novas formas para projetar os recursos conforme necessidades. É extremamente eficiente pois esse orçamento é capaz de disciplinar e controlar o uso de recursos financeiros.

#### 2.2.1.6 BEYOND BUDGETING

O orçamento chamado Beyond Budgeting segue um modelo de gestão que é formado por um conjunto de princípios para atuação empresarial. Segundo Lunkes (2007, p. 149), “esses princípios são tratados na forma do modelo de valores e imbutem uma série de ferramentas como o Benchmarking, Balanced Scorecard, administração baseada em atividades, gestão de relacionamento com os clientes e os sistemas de informação gerencial”. O desenvolvimento do Beyond Budgeting segundo Lunkes (2007) :

- Gestão – Usar valores e limites claros como base de ação. O objetivo é estabelecer uma infraestrutura capaz de comunicar uma proposta de acordo com os princípios e valores.
- Delegação – Deixar as pessoas livres e capacitadas para a ação. O modelo concede liberdade as equipes e capacita-as para agir, não mantém controle e restrições sobre elas.
- Responsabilidade pelo desempenho – O modelo visa fazer os gerentes responsáveis pela competitividade e resultados da empresa. Faz com que as equipes se responsabilizem pelos números na busca de resultados competitivos.
- Estrutura – o modelo organiza a empresa em redes e processos. Organiza uma rede interdependente de unidade orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções de departamentos.

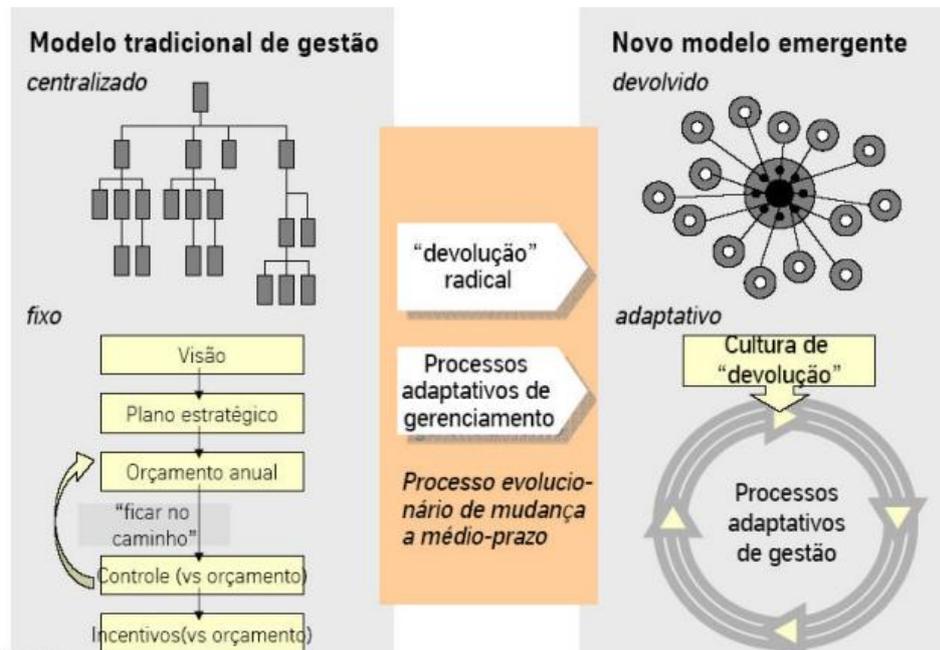
- Coordenação – As ações e as intenções são dirigidas por forças de mercado. Ele coordena interações cruzadas na empresa por meio de tendências e não um planejamento central baseado no comando e controle.
- Aprendizagem – O aperfeiçoamento é um fator a ser considerado quando o estabelecimento das medidas relativas de desempenho é fundamental criar competições entre as unidades.
- Conjunto de metas – As metas podem ser baseadas nas melhores práticas do setor, onde a intenção é bater a concorrência e não o orçamento. As metas devem ser desenvolvidas pela própria equipe.
- Processo estratégico – O modelo faz com que as estratégias sejam continuadas, e não de cima para baixo em um evento anual. Envolve o monitoramento do desempenho, simulação das alternativas de negócios e cenários, realocação de recursos e metas quando necessário.
- Sistemas de previsão – O modelo visa usar sistemas de previsão para informar a estratégia, e não correções de curto prazo para “manter-se no caminho”.
- Utilização de recursos – Os recursos são requisitados no tempo, conforme requisição, e não alocados na base do orçamento, uma vez ao ano.
- Mensuração e Controle – Os critérios de mensuração são o desempenho de grupos equivalentes internos e resultados de períodos anteriores, os gerentes devem ter acesso rápido e irrestritos às informações.
- Motivação e Recompensa – As pessoas responsáveis pelo resultado devem participar ativamente da elaboração das metas, somente assim estarão comprometidas com o desempenho.

Os princípios do Beyond Budget funcionam como um orientador, ou seja, a organização que utiliza-lo pode descentralizar seu processo de tomada de decisão, concedendo responsabilidade e poder pelas ações, permitindo ser devolvidas aos gestores e o comprometimento de desempenho seja no cumprimento das metas passem por processos adaptativos de acordo com a situação do momento, sendo o

planejamento estratégico da empresa, continuamente revisado em função das necessidades de mercado.

O princípio de gestão contínua e dinâmica, proposta por esse tipo de orçamento tem por objetivo permitir a adaptabilidade do processo de decisão, seguindo o comportamento do ambiente do momento, que pode ser visto através da figura abaixo.

FIGURA 9 ORÇAMENTO TRADICIONAL X BEYOND BUDGETING



FONTE : BBRT APUT LUNKES (2009, P. 149).

De acordo com Lunkes (2009, p. 149), ao invés de planos anuais fixos, a ações pré-determinadas, eles são revisados continuamente e baseados em objetivos elásticos, vinculados com o desempenho superior de empresas de classe mundial.

A comparação dos elementos de gestão visa oferecer mais subsídios e fundamentar os objetivos deste estudo.

QUADRO 4 COMPARAÇÃO DOS ELEMENTOS DE GESTÃO

| <b>Descrição</b>  | <b>Orçamento tradicional</b>   | <b><i>Beyond Budgeting</i></b>  |
|-------------------|--|---|
| Metas e objetivos | Os objetivos são fixados anualmente  | Os objetivos não são fixados, mas são continuamente monitorados com relação a um ponto dado como referência preferencialmente externo, que é negociado com um grupo de gerentes   |
| Planejamento      | Objetivos Fixados (contratos fixados) são relacionados com os planos.  | Existe a confiança de que qualquer ação pode ser exigida para atingir metas e objetivos aceitos pelo grupo de gerentes, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da organização.   |
| Recursos          | Os recursos são fixos e disponibilizados de acordo com os orçamentos operacionais e de capital fixados para o período. | Os recursos são disponibilizados conforme a necessidade do momento, sendo flexíveis na medida em que ocorrem revisões no Planejamento.  |
| Coordenação       | As atividades são coordenadas com outros gestores de acordo com o Planejamento aprovado e fixo para o período.         | Devolvidos para os gestores, sendo a coordenação efetuada por meio de acompanhamento das metas e objetivos estratégicos definidos no planejamento, visando comunicar e dar feedback para todos os envolvidos no processo  |
| Controles         | Comparação do desempenho mediante confronto do realizado versus orçado fixado para o ano.                              | As medidas de desempenho são comparadas com <i>benchmarks</i> externos, tabelas externas de indicadores, indicadores de setores, e <i>rolling forecasts</i> . Além de controlar as metas com base em <i>benchmarks</i> externos realizados, as metas são comparadas com metas da própria empresa realizadas em anos anteriores. O controle é flexível na medida em que as metas e objetivos são reavaliados e alterados |
| Bônus/recompensas | Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos e metas.  | Os prêmios e bonificações são pagos com base em metas e objetivos estabelecidos e alcançados pelo grupo, time, divisão ou unidade de negócio, não sendo privilegiado apenas o desempenho individual dos gestores. A premiação na concedida na medida em que as metas e objetivos são alcançados por meio <i>benchmarks</i> .  |

FONTE: HOPE E FRASER (2003, P. 27)

### 3 CONTROLADORIA

As empresas têm mudado a forma de trabalhar algum tempo, dando importância a processos e a padronizações de controles internos, a busca cada vez maior pela eficiência e eficácia é nitidamente percebido com objetivo de obter maiores resultados com menores custos.

A palavra Controladoria estabelece um vínculo com controle, e o controle por sua vez segundo o dicionário Aurélio trata-se da fiscalização exercida sobre órgãos, sobre pessoas com a finalidade de evitar desvios nos padrões estabelecidos.

Segundo Catelli (1999, p. 372), a Controladoria alicerça-se nas seguintes premissas:

- A empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- A empresa é um sistema de interação com seu ambiente;
- O resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- O resultado econômico é a base para a tomada de decisões;
- O modelo de gestão – derivado das crenças e valores será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;
- As atividades empresariais são conduzidas de forma estruturada, por um processo de gestão que analiticamente corresponde ao planejamento, execução e controle;
- As informações requeridas pelos gestores são devidamente suportadas por informações.

Justamente por esse motivo que a Controladoria é a responsável direta pelo chamado novo modelo de gestão econômica, trabalha como um órgão centralizador das diversas áreas da empresa conduzindo a otimização do resultado geral pretendido.

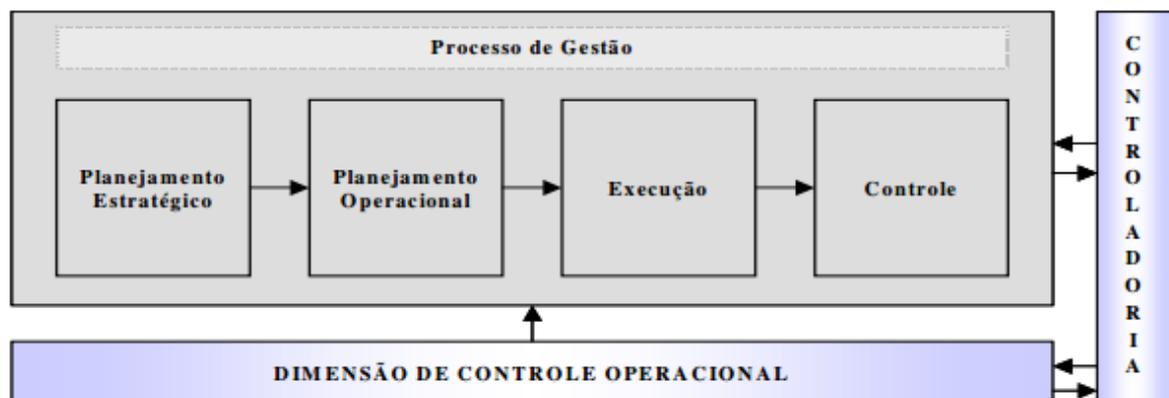
O objetivo da controladoria pretende estabelecer, implantar e monitorar sistemas de controle, padrões de controles internos com objetivo de proporcionar ao gestor informações precisas para a tomada de decisões.

A Controladoria precisa ter autonomia no ambiente organizacional nos diversos níveis como: operacional, gerencial ou tático e definindo as normas e os sistemas e vai atuar também no topo da pirâmide que se chama nível estratégico onde ele vai estar ao lado dos gestores fornecendo as informações necessárias.

O processo exige um certo investimento de tempo e para compreender quais serão os ganhos com essa reordenação de determinados setores de apoio da empresa e exige algum investimento para preparar pessoas para conduzir esse processo. Se for o caso de buscar esse profissional fora da organização ficará a critério dos gestores.

A controladoria vem a cada tempo apresentando uma crescente participação no processo de gestão que envolve os gestores na tomada de decisão exigidas durante as fases do planejamento estratégico, bem como controle e execução conforme pode-se observar na figura abaixo:

FIGURA 10 A PARTICIPAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO



FONTE: Adaptado de BIANCHI (2005, pg. 74)

Nakagawa (1987) ressalta que é fundamental que o desenvolvimento de uma estrutura organizacional seja feito de maneira coordenada com o processo de planejamento e controle. Portanto a controladoria deve preparar as informações de forma específica e completa para os gestores, com flexibilidades que permitam simular e compreender as mais diversas situações que subsidiam o processo de tomada de decisão.

Para Oliveira (1998) é atribuído a controladoria devido ao processo de globalização pelo qual passam as economias mundiais, aliado ao desenvolvimento acelerado dos diversos meios de comunicação, influência sobremaneira as sociedades e o meio empresarial em toda parte do mundo.

Entretanto, Padovese (2005) destaca que a controladoria é o ramo da ciência que cuida do patrimônio empresarial, por meio da identificação, mensuração, comunicação e decisão sobre os eventos econômicos, portanto é similar a contabilidade. A controladoria é o exercício da função contábil em toda a sua plenitude.

A controladoria segundo Catelli (1999 p. 370) “não pode ser vista como um método voltado ao fazer”.

### 3.1 MISSÃO DA CONTROLADORIA

A preocupação que envolve o departamento de Controladoria é a otimização de seus recursos com a finalidade de redução de custos que tem permeado toda essa trajetória e como consequência aumentar o lucro, gerindo a empresa de forma eficiente e eficaz.

De acordo Catelli (2001 p. 346) a missão da controladoria será “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. O autor comenta ainda que a por ser o único departamento com visão holística é possuidora de instrumentos apropriados a satisfação da otimização.

Para atingir os objetivos propostos a controladoria terá autoridade e responsabilidade, ainda segundo Catelli (2001, p. 347) devendo contribuir para o cumprimento da missão e continuidade da empresa, tendo como filosofia de atuação:

- Coordenação de esforços visando á sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio ás áreas operacionais;
- Indução ás melhores decisões para a empresa como um todo;

- Credibilidade, persuasão e motivação.

### 3.1.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

As informações fornecidas pela Controladoria são operacionais sobre o negócio da empresa, administrativas, contábeis, financeiras, econômicas e do mercado onde a organização está inserida.

Muitos autores consideram a Controladoria numa posição de Staff, ou seja, de assessoria, porém dentro da pirâmide onde existem três níveis, desde o básico que é o nível operacional, o nível intermediário que é o gerencial e o nível no topo que é o estratégico, ela estará posicionada ao lado do nível estratégico, numa posição de Staff de assessoria realmente, e todos os departamentos abaixo estarão sob sua responsabilidade. Observando nesse sentido, ela tem como função, monitorar, orientar e levar os resultados para o nível estratégico.

Algumas funções básicas que devem ser seguidas de acordo com Figueiredo (2004, p. 27) da seguinte forma:

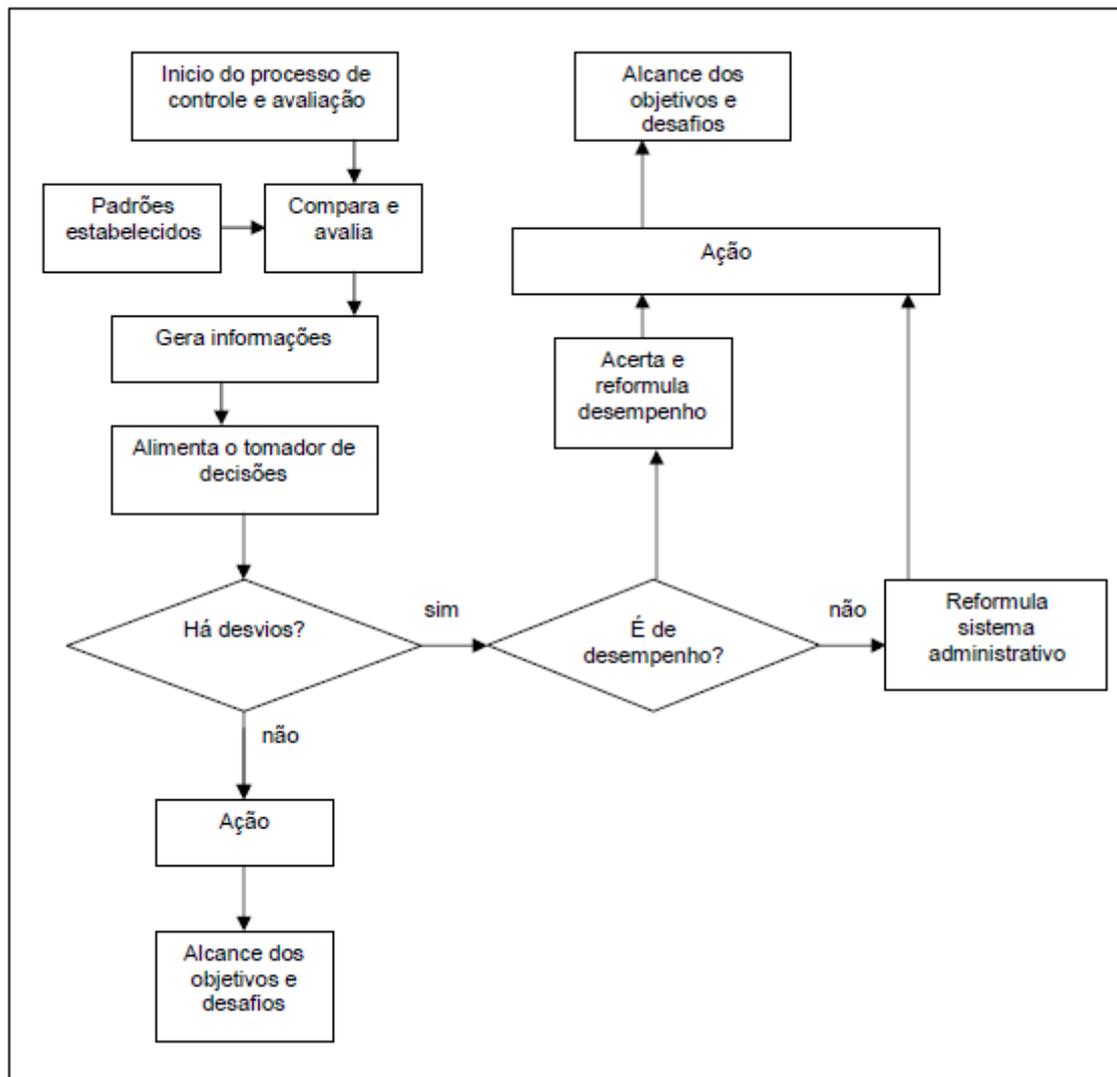
- Planejamento – estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e a longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.
- Controle – desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação aos outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.
- Informação – preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar os dados, tendo como referência os objetivos das unidades e da companhia; preparar as informações para uso externo para que atendam

às exigências do governo, aos interesses dos acionistas, das instituições financeiras, dos clientes e do público em geral.

- Contabilidade – delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registros de todas as transações financeiras nos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo.
- Outras funções – administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, como impostos federais, estaduais e municipais, envolvendo-se até mesmo com negociações com as autoridades fiscais, quando necessário. Manter relacionamento adequado com os auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registro; supervisionar a tesouraria; instituir programas de financiamento; e muitas outras atividades.

Importante ressaltar que o controle faz parte das atividades desempenhadas pela controladoria, ou seja, o comparativo entre o planejado e o realizado é muito importante para que os resultados possam ser comparados, analisando assim, a variação do que foi planejado.

FIGURA 11 CONCEITUAÇÃO GERAL DE CONTROLE



FONTE : OLIVEIRA 2007 P. 256

Dessa forma, é possível obter um feedback para um próximo planejamento, ou seja, um retorno do que deve ser melhorado e alterado. Essa questão do retorno é muito importante para um melhor resultado a ser atingido pela empresa de acordo com suas peculiaridades.

### 3.1.2 PRÁTICAS DA CONTROLADORIA

Usualmente a implantação da controladoria está pautada nas médias e grandes organizações, não significa afirmar que a pequena empresa não tenha controle. Geralmente numa pequena empresa o controle é efetuado pelo próprio empresário, ou seja, o dono da empresa, de qualquer forma ele exerce a função do controller que será detalhada mais a frente. O grande desafio para esse empresário é desvendar a qualificação do profissional especializado e quais benefícios ele pode proporcionar, desta forma, usualmente e formalmente o estabelecimento em médias e grandes empresas. O objeto de estudo da controladoria são os sistemas gerenciais e sistemas de informação e os controles internos pré-estabelecidos e padronizados pela organização, como forma de conferência se estão sendo seguidos.

Segundo Oliveira e Perez Jr. (2004, p. 13), os modernos conceitos de administração e gerencia enfatizam, por sua vez que uma eficiente e eficaz Controladoria de estar capacitada a:

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanentemente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- Exercer uma força ou influencia capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

### 3.1.3 CONTROLLER

Implementar medidas, instrumentos e processos visando a assegurar a geração de valor nas empresas.

Nesse processo de globalização, a informação está cada vez mais acessível, e o controller não está mais preso somente as informações dos demonstrativos contábeis, ele não é mais aquele profissional que apenas analisa e traduz as

informações contábeis, ele por sua vez está participando do planejamento estratégico, está cada vez mais próximo dos gestores, analisando e ofertando informações para tomada de decisão.

Segundo Mosimann et al (1993, p. 108) “o controller é o gestor que, após o presidente, deve ter a visão generalista da empresa onde atua.”

De acordo com Mosimann et al (1993, p. 108).

“Nem sempre a busca da maximização dos resultados de uma área tomada de forma isolada, significa que esta área estará contribuindo para a maximização dos resultados da empresa como um todo. Muitas vezes, a maximização do resultado de uma área, tomada isoladamente pode reduzir o resultado de outra, com repercussões negativas no resultado global da empresa. Para que não haja desintegração das diversas áreas do seu todo, para que cada uma não busque seus objetivos de forma isolada, mas que busque os objetivos como um todo, faz-se necessária uma sincronização entre as diversas atividades, e cabe ao controller esta tarefa. Surge assim, a necessidade de uma visão generalista do controller.”

As qualificações necessárias para exercer a função, é fundamental conhecer bem o negócio da empresa e ter conhecimento de contabilidade, de economia, de administração, de gestão, de estatística e do mercado onde está inserida a organização onde ele trabalha. Não é obrigatório que ele seja necessariamente um contador, porem precisa ter habilidades de todas as áreas citadas anteriormente para chegar a exercer o papel de controller.

Para Nakagawa (1993), os atuais conceitos de controladoria mostram que o controller desempenha sua função de organizar e reportar dados relevantes, bem como a preparação e explicação de análises e exerce força ou influencia que induz os gerentes a tomarem decisões logicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

#### 3.1.4 FUNÇÕES DO CONTROLLER

Como perfil do profissional a atuar como controller deve ser um profissional atualizado, que tenha conhecimento de mercado, conhecimento do negócio e do ramo de atividade. Inclusive conhecimento nas áreas que fazem da controladoria uma área abrangente e multidisciplinar.

O papel do controller é estar o mais próximo do gestor orientando, e a partir dessas informações repassadas é que a tomada de decisão será efetivamente concluída. Tem também o papel de antecipação, funciona como uma bússola, ou seja, não quer tratar o passado e sim dado o passado que a empresa teve, pode-se planejar qual a melhor expectativa para o negócio, ele consegue antecipar cenários e medir esses cenários através do desafio da mensuração, trabalhando dessa forma como grande ajudador e guia junto ao gestor na condução do negócio e para onde desejam ir.

Segundo Morante e Jorge (2008, p. 1-4) apresentam as principais funções do controller:

- 1- A implantação e a atualização do plano de contas da organização;
- 2- A preparação e a interpretação dos relatórios financeiros da organização;
- 3- A verificação sistemática e permanente dos objetivos e metas;
- 4- A compilação dos custos de produção e venda;
- 5- O dimensionamento do ativo circulante da organização;
- 6- A preparação e o acompanhamento das responsabilidades fiscais da organização;
- 7- A elaboração e análise de informações gerenciais;
- 8- A elaboração do planejamento orçamentário da organização;
- 9- A análise e o dimensionamento de riscos físicos presentes na organização;
- 10- O estabelecimento de métodos e sistemas de trabalho;
- 11- O acompanhamento e implementação dos ativos fixos da organização;
- 12- Atuação na gestão financeira da organização;
- 13- Análise e acompanhamento dos contratos da organização;
- 14- Aprovação de pagamentos;
- 15- Aplicação dos regulamentos e normas internas da organização.

A função do controller tem importância ímpar a ser destacada na estrutura de hierarquia organizacional, pois, a controladoria detém algumas influências pois nela estão concentradas informações privilegiadas para conduzir o negócio e as melhores tomadas de decisões.

De acordo com Figueiredo (2004, p. 28), o controler é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcance resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. O autor comenta ainda que o Controller tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais caminhos que devem ser seguidos.

Os profissionais que ocupam a posição de controladoria, a princípio foram aqueles que vieram das áreas da contabilidade ou finanças. Esses cargos possibilitam uma visão mais ampla e diferenciada da empresa, por isso, são considerados mais habilitados para a função, visualizam as dificuldades com mais objetividade e com soluções mais abrangentes. Mosimann e Fisch (1999).

#### 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O planejamento orçamentário possui ramificações diretamente interligadas a Controladoria, a partir desse ponto estabelece e oferece condições para que a realização da gestão seja plenamente satisfatória através da geração de informações fidedignas e mais próxima de uma futura realidade.

Importante reforçar que o orçamento é uma ferramenta bastante útil para as organizações, ainda mais no cenário atual em que a concorrência cada vez mais forte, fazendo-se necessário o planejamento bem estruturado para que seja um motivador de objetivos a serem atingidos, para isso é importante que não se transforme numa ferramenta extremamente rígida, em que a dificuldade estabelecida seja tão grande que acabe por impossibilitar que as metas ali planejadas deixem de ser cumpridas.

Através do orçamento bem definido e planejado que as organizações poderão obter sucesso em seu desenvolvimento, alcançando desta forma o objetivo principal da empresa que é a maximização dos resultados.

Cabe lembrar que o processo orçamentário só poderá chegar a excelência com as correções e adaptações necessárias que sejam plenas de serem alcançadas. A cada tempo em que for elaborado, porem muitos fatores poderão influenciar para que as metas sejam atingidas como a economia, ramos que a empresa está inserida, concorrência etc.

Portanto é muito importante que as empresas consultem seus gestores, façam com que eles participem ativamente no processo de elaboração do planejamento orçamentário, para que tenham conhecimento e maior envolvimento nesse processo.

Com base nessa pesquisa de estudo, foi percebido que o orçamento promove e incentiva a comunicação entre as sub unidades dentro da empresa, desde as menores até as maiores empresas, a comunicação é item fundamental para sucesso no processo orçamentário, de nada adianta projetar um planejamento e não divulgar a probabilidade de insucesso é muito grande. Portanto o primeiro passo que facilita esse processo é o processamento do orçamento estratégico, pois nessa fase que serão definidos como o processo de comunicação será divulgada na empresa.

Para finalizar, como sugestão para que se consiga identificar as dificuldades de atingir a maximização dos resultados, seria a implantação de um departamento

de controladoria independentemente do tamanho da organização, muito se fala em empresas de portes médios e grandes, porém as pequenas empresas também usufruirão dessas informações geradas, pois, planejar, dirigir e controlar deve fazer parte de toda organização, podendo assim torna-se empresas maiores facilitando um melhor acompanhamento nos resultados planejados e realizados com objetivo a serem alcançados, garantindo assim a sobrevivência no mundo dos negócios de forma contínua e efetiva.

## 5 CRONOGRAMA

| Atividades |                                  | 2015 |     |      |     |     |     |      |     |     |     | 2016 |     |     |     |     |     |     |
|------------|----------------------------------|------|-----|------|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
|            |                                  | fev  | mar | abri | mai | jun | jul | Agos | set | out | nov | dez  | jan | fev | mar | abr | mai | jun |
| 1          | Elaboração do escopo do trabalho |      |     |      |     | X   |     |      |     |     |     |      |     |     |     |     |     |     |
| 2          | Elaboração do projeto            |      |     |      |     | X   |     |      | X   | X   |     |      |     |     |     |     |     |     |
| 3          | Reuniões com orientador          |      |     |      |     |     |     |      |     | X   | X   |      | X   | X   | X   | X   | X   | X   |
| 4          | Pesquisa bibliográfica           |      |     |      |     | X   | X   | X    | X   | X   | X   | X    | X   | X   | X   |     |     |     |
| 5          | Redação Pré Projeto              |      |     |      |     |     |     |      |     | X   | X   |      |     |     |     |     |     |     |
| 6          | Apresentação                     |      |     |      |     |     |     |      |     |     | X   |      |     |     |     |     |     |     |
| 7          | Avaliação dos Resultados         |      |     |      |     |     |     |      |     |     | X   |      |     |     |     |     |     |     |
| 8          | Redação relatório preliminar     |      |     |      |     |     |     |      |     |     |     |      | X   | X   |     |     |     |     |
| 9          | Revisão pelo orientador          |      |     |      |     |     |     |      |     |     |     |      | X   | X   | X   | X   | X   | X   |
| 10         | Revisão do português             |      |     |      |     |     |     |      |     |     |     |      |     |     | X   | X   | X   | X   |
| 13         | Digitação final                  |      |     |      |     |     |     |      |     |     |     |      |     |     |     | X   | X   | X   |
|            | Revisão final                    |      |     |      |     |     |     |      |     |     |     |      |     |     |     | X   | X   | X   |

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIANCHI, Márcia. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). São Leopoldo: USININOS 2005.

CATELLI, Armando. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da gestão Econômica-GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio; **Orçamento Empresarial**. 4ed. São Paulo, 2007.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting**. Harvard Business School : 2003. HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting - Um modelo de gestão para o século 21 – [www.beyondbudgeting.org](http://www.beyondbudgeting.org) > Acesso em 19 abril de 2016

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Estratégia em ação**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: a edição do novo milênio**. São Paulo, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

MORANTE, Antônio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. ALVES, Osmar de Carvalho. FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: ed. Da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FICH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: ed. Da UFSC, Fundação ESAG, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki, **Introdução á controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo> Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luís Martine de; PEREZ JR. José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos; **Controladoria Estratégica.** 2ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Controladoria Avançada.** Editora São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar; **Orçamento Empresarial – Novos Conceitos e Técnicas.** 1ed.São Paulo, Pearson Education do Brasil, 2008

SÁ, Carlos Alexandre. **O Orçamento Estratégico.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

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

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento Operacional.** Porto Alegre: Sagra, 1983.