

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

BEATRIZ CASPREK

**CONTROLADORIA: ESTUDO DA ABORDAGEM PRÁTICA APLICADA AO
PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO EM EMPRESA INDUSTRIAL**

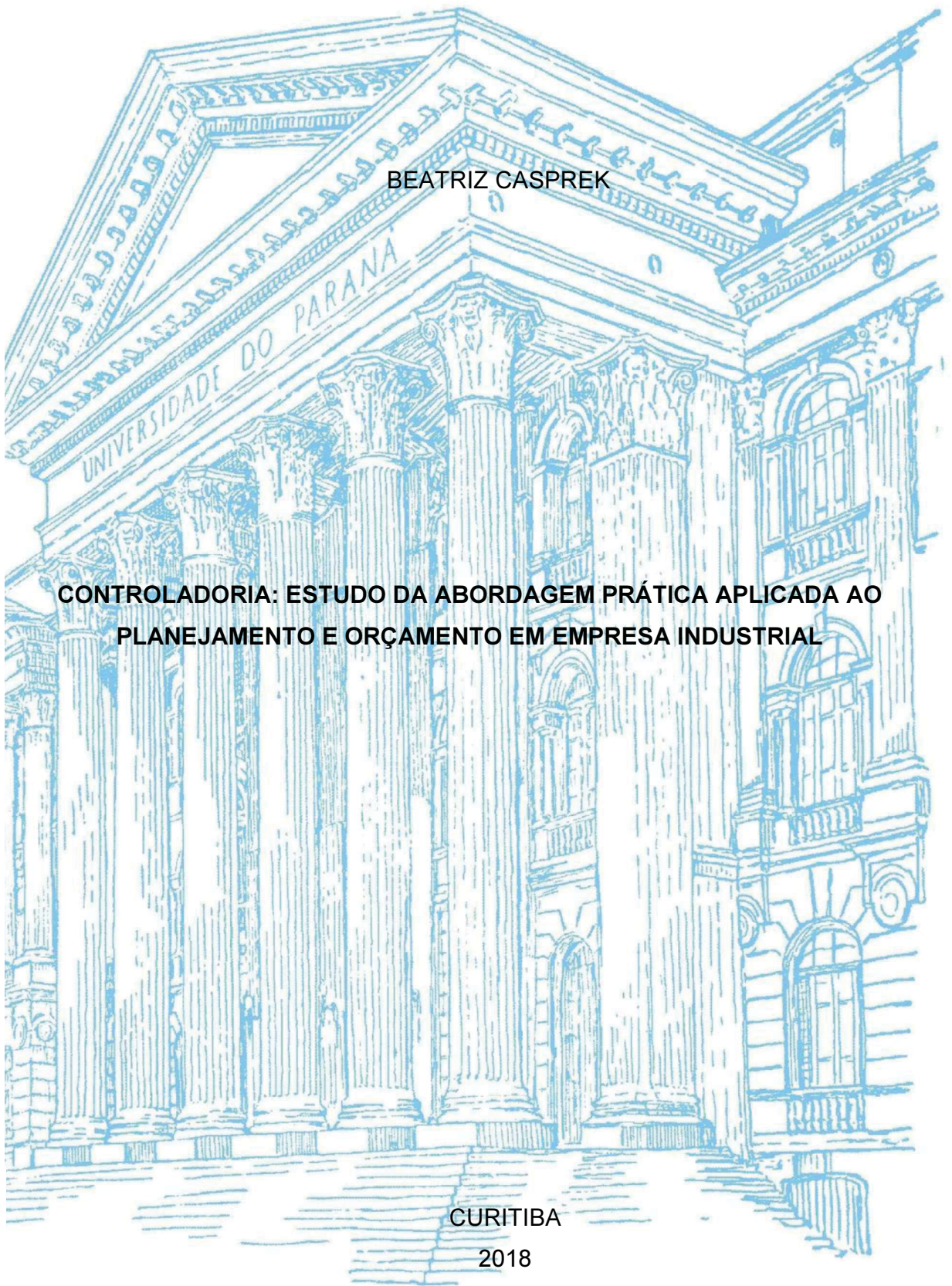
CURITIBA

2018

CASPREK, B.

CONTROLADORIA: ESTUDO DA ABORDAGEM PRÁTICA APLICADA AO
PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO EM EMPRESA INDUSTRIAL

2018



BEATRIZ CASPREK

**CONTROLADORIA: ESTUDO DA ABORDAGEM PRÁTICA APLICADA AO
PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO EM EMPRESA INDUSTRIAL**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. Luiz Rogério Farias

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

BEATRIZ CASPREK

CONTROLADORIA: ESTUDO DA ABORDAGEM PRÁTICA APLICADA AO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO EM EMPRESA INDUSTRIAL

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Luiz Rogério Farias
Orientador – Departamento de Contabilidade – UFPR

Curitiba, 28 de Junho de 2018.

*A todos que direta ou indiretamente,
contribuíram para a realização deste trabalho.*

*Quanto mais aumenta nosso conhecimento,
mais evidente fica nossa ignorância.*

John F. Kennedy

RESUMO

O presente trabalho refere-se à identificação e estudo da abordagem prática aplicada ao planejamento e o processo orçamentário no contexto de empresa industrial. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como do tipo descritiva e aplicada com uma abordagem predominantemente explicativa. O planejamento é processo de transformação do conhecimento em ação, utilizando como instrumento principal o orçamento. Financeiramente e na prática, o orçamento é o desenrolar do plano feito para as atividades futuras, muito requisitado pelas empresas e realizado de acordo com as necessidades especiais de cada uma, servindo como um demonstrativo da situação desejada. Fundamentalmente é formado pelo conjunto de peças orçamentárias, os quais são: orçamento da produção, de custos indiretos de fabricação, de matérias primas, de vendas, de investimentos e de despesas administrativas e comerciais. Após reunidos formam as projeções de resultados financeiros. Necessita do envolvimento de todas as áreas da empresa, e possibilita um efetivo controle dos resultados, efetuando mudanças nos planos sempre que necessário, para garantir a obtenção dos resultados esperados e previstos. Sendo assim, o orçamento é a principal ferramenta disponível ao gestor, que se adapta às suas necessidades e às peculiaridades da instituição, bem como aos demais métodos de controle.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial. Planejamento Estratégico. Controle. Gestão de resultados.

ABSTRACT

The present work refers to the identification and study of the practical approach applied to the planning and the budgetary process in the context of industrial enterprise. The research methodology is characterized as descriptive and applied with a predominantly explanatory approach. Planning is a process of transforming knowledge into action, using the budget as its main instrument. Financially and in practice, the budget is the development of the plan made for future activities, much requested by the companies and carried out according to the special needs of each one, serving as a demonstration of the desired situation. Fundamentally, it is formed by the set of budget pieces, which are: production budget, manufacturing overhead costs, raw materials, sales, investments and administrative and commercial expenses. After meeting, they form the projections of financial results. It requires the involvement of all areas of the company, and allows an effective control of the results, making changes in plans whenever necessary, to ensure the achievement of the expected and expected results. Therefore, the budget is the main tool available to the manager, which adapts to their needs and the peculiarities of the institution, as well as other control methods.

Key-words: Business Budget. Strategic Planning. Control. Management of Results.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - CICLO BÁSICO DOS TRÊS TIPOS DE PLANEJAMENTO	18
FIGURA 2 – PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	19
FIGURA 3 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO GLOBAL.....	21
FIGURA 4 - GRUPOS DE QUADROS ORÇAMENTÁRIOS.....	26
FIGURA 5 - O PROCESSO OU CICLO ORÇAMENTÁRIO.....	36
FIGURA 6 – PRINCÍPIOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.....	37
FIGURA 7 - A PARTICIPAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO	48
FIGURA 8 – DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA COMO SISTEMA DE GESTÃO.....	50

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - CRONOGRAMA DE ATIVIDADES PARA O PROJETO E MONOGRAFIA.....	54
---	----

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – OS SEIS OBJETIVOS PRINCIPAIS DO ORÇAMENTO.	25
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVAS	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 HISTÓRICO DA CONTROLADORIA.....	15
2.2 PLANEJAMENTO	16
2.2.1 Estudo do Planejamento ou principais pontos a serem considerados do Planejamento	17
2.2.1.1 Planejamento Estratégico.....	18
2.2.1.2 Planejamento Tático.....	19
2.2.1.3 Planejamento Operacional	20
2.3 ORÇAMENTO	20
2.3.1 Vantagens do Orçamento.....	22
2.3.2 Limitações do Orçamento.....	23
2.3.3 Tipos de Orçamento	23
2.3.3.1 Orçamento Estático	26
2.3.3.2 Orçamento Flexível	27
2.3.3.3 Orçamento de Tendências	28
2.3.3.4 Orçamento Base Zero	28
2.4 INSTRUMENTOS ORÇAMENTÁRIOS.....	29
2.4.1 Orçamento de Vendas.....	30
2.4.2 Orçamento de Produção	31
2.4.3 Orçamento de Despesas Gerais	33
2.4.4 Orçamento de Capital.....	34
2.4.5 Orçamento de Caixa.....	35
2.5 O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	36
2.5.1 Condições para implementação do orçamento	37
2.5.2 Projeções das Demonstrações Contábeis.....	38
2.5.2.1 Projeção da Demonstração do Resultado do Exercício	39
2.5.2.2 Projeção do Balanço Patrimonial	41

2.5.2.3 Análise, acompanhamento e controle das projeções orçamentárias	42
2.6 CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E A UTILIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	45
2.7 DESAFIOS ENCONTRADOS PARA IMPLANTAÇÕES DA CONTROLADORIA COMO SISTEMA DE GESTÃO.....	49
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	52
3.1 TIPOLOGIA QUANTO AO OBJETIVO	52
3.2 TIPOLOGIA QUANTO AO PROBLEMA DA PESQUISA.....	52
3.3 TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS	53
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	53
3.5 CRONOGRAMA	54
4. CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS.....	57

1. INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, a contabilidade, bem como a profissão derivada, passou a ser conhecida apenas como guarda-livros, se não, o ofício destinado exclusivamente a oferecer dados que minimizassem o impacto dos tributos nas instituições. De fato, a importância entre os registros e a tributação são indiscutíveis, e por esta razão e consequente dependência, a Contabilidade vêm com o decorrer dos tempos, passando por relevantes mudanças e atualizações, e se dedicando a tratar de disponibilizar respostas às repentinas necessidades de informações aos tomadores de decisões.

Logo, nos dias atuais origina-se a clara visão da ferramenta contábil a servir de esteio ao controle das organizações, a orientar decisões, rever pontos fortes e fracos e dispor informações de forma a auxiliar na maximização de lucros das instituições, e assegurar que as informações produzidas sejam relevantes para um, ou qualquer processo de mudança.

Para isso, a profissão também se ramificou de forma a criar instrumentos gerenciais que enfoquem, não só a área contábil, mas também uma visão completa das instituições e o desempenho de suas funções. Podemos citar como exemplos os conceitos de planejamento e controle, onde destinam como centro de sua análise o direcionamento das metas impostas pela organização e a segurança que as atividades estão de acordo com o planejado.

Conforme Lunkes (2003, p. 11):

Apesar das inúmeras mudanças ambientais, como mudanças na estrutura demográfica, avanço tecnológico, globalização, preocupação com a ambiente e impacto das mudanças governamentais sobre a sociedade, o processo de planejamento e controle continuam sendo de fundamental importância na gestão das empresas. O processo orçamentário é indispensável para a administração de qualquer empresa, seja qual for seu tamanho ou natureza. Basta lembrar que empresa sem orçamento é como navio sem rota definida ou avião sem plano de vôo.

Sendo assim, o orçamento auxilia no processo de tomada de decisões, no processo de gestão, no planejamento e no controle, tornando-se então uma importante ferramenta da controladoria.

Este trabalho objetiva especificar a importância da Controladoria, do Orçamento e do Planejamento em no ramo industrial, bem como a forma de suas

aplicações que desempenham importante papel na definição de um sistema de informações gerenciais.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA

No desenvolver do assunto e do tema proposto, o presente trabalho tem o intuito de responder a seguinte pergunta: Qual a abordagem prática aplicada ao planejamento e orçamento considerando as funções da controladoria do contexto de uma empresa industrial?

Se considerarmos empresa como um sistema, com objetivo básico e permanente de perpetuação oferecendo produtos e/ou serviços que satisfaçam a necessidade de seus consumidores, logo sabemos que são inúmeras as dificuldades encontradas para que o propósito mencionado seja atingido. E por esta complexidade a controladoria vêm se modernizando, para que através de seus instrumentos gerenciais possa dispersar a importância do orçamento, planejamento e principalmente controle, nas organizações.

Segundo Mossimann, Alves e Fisch:

- A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
- a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
 - b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (MOSSIMANN, ALVES E FISCH, 1993, p.14)

Embora o delineamento de controladoria, possa variar entre instituições no encadeamento com a sociedade e seus diversos agentes, surgem inúmeros fenômenos, sejam eles políticos, tecnológicos, educacionais, sociais e entre outros que fazem com que a necessidade da companhia seja a busca de eficácia na compreensão dos mesmos e no fornecimento do conhecimento adquirido, para que o processo de tomada de decisões seja o mais preciso possível.

Como abordagem aplicada ao planejamento e orçamento a controladoria estabelece planos para a realização das operações desde que condizentes com os objetivos e metas da companhia sendo frequentemente revisados e expressando quantitativamente o plano de ação e sua implantação na instituição.

1.2 OBJETIVOS

O presente trabalho está dividido em objetivo geral e objetivos específicos.

Objetivo Geral

O presente trabalho objetiva analisar as práticas aplicadas ao planejamento e orçamento considerando as funções da Controladoria do contexto de uma empresa industrial.

Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral alguns pontos devem ser relevados:

- a) Identificar as práticas aplicadas ao planejamento e orçamento considerando as funções da Controladoria do contexto de uma empresa industrial;
- b) Mapear os principais pontos desenvolvidos pela controladoria para criar indicadores de modo a acompanhar o planejamento e orçamento;
- c) Demonstrar o funcionamento da controladoria considerando o planejamento e orçamento aplicado;
- d) Relatar os desafios encontrados pelas instituições para implantações da controladoria como sistema de gestão;

1.3 JUSTIFICATIVAS

Sabendo-se da necessidade incessante de melhorias em processos gerenciais e industriais, a controladoria, se aplicada aos processos de planejamento e orçamento pode demonstrar ao gestor uma nova realidade da instituição.

O planejamento orçamentário, se a longo prazo envolve a determinação dos objetivos e de planos próprios da corporação, por outro lado representa as condições coerentes para execução destes planos, logo se aplicarmos estes em conjunto com a controladoria, a qual tem como missão primordial o zelo pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997), e também acaba sendo a responsável por fornecer informações necessárias

aos processos de tomadas de decisões, podemos demonstrar em empresas industriais - estas que são mais complexas por diversas questões - que seus resultados podem ser melhorados com o decorrer dos alinhamentos dos planos de ação, e desta forma a controladoria acaba servindo cada vez mais de instrumento imprescindível para a busca de melhorias.

Um dos fatos que justifica a realização deste trabalho, trata-se do mesmo ser pré-requisito para obtenção do título de especialista em controladoria. Logo, o desenvolvimento do tema escolhido para este deu-se principalmente pelo fato de poder enriquecer o conhecimento da autora e contribuir ao seu desenvolvimento profissional, haja visto que a mesma possa aproveitá-los em sua atuação na área de controladoria da empresa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O fundamento teórico terá como base o tema e a abordagem prática aplicada ao planejamento e orçamento de empresa industrial, seguindo neste capítulo, nos quais apresentaremos os conceitos teóricos indispensáveis para a conclusão deste trabalho.

2.1 HISTÓRICO DA CONTROLADORIA

Conceituando Controladoria, Figueiredo e Caggiano (2006, p.28, MOSSIMAN, 1993, p. 93), afirmam que:

A Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para eficácia.(FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2006 p.28, apud MOSSIMAN, 1993, p. 93)

Segundo a história, a Controladoria manifestou-se nas grandes corporações norte americanas no início do século XX, com a finalidade de determinar e realizar um rígido controle e consolidação das demonstrações de empresas com relacionamentos comuns, ou seja, entre matrizes e filiais. (MARTINS, 20005)

Estas que, a partir da revolução industrial foram fortificando-se devido ao aumento da complexidade das atividades desempenhadas dentro das corporações, e conseqüentemente criando empresas centralizadas, porém organizadas sob forma de setores, divisões e departamentos.

Estas mudanças fizeram com que uma nova função surgisse no mercado, a função de Controller, bem como consequência, promoveu a fortificação desta profissão, fazendo com que a mesma ficasse cada vez mais ampla e essencial, sabendo que a Controladoria também surgiu com o intuito de ampliação e disseminação do processo de gestão. Em seu livro *Controllership*, J.B. HECKERT e J.D. WILLSON (1985, p. 34) referem-se da seguinte forma à função de Controller:

Ao Controller não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra e à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes

perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino [...](HECKERT e WILLSON, 1985 p.34).

Padoveze (2010, p. 31) conclui que Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.

2.2 PLANEJAMENTO

Ao definir o planejamento e/ou o ato de planejar, Sanvicente e Santos descrevem-no da seguinte forma:

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados a uma empresa [...] (SANVICENTE E SANTOS, 2006, p. 16).

Logo, Tavares (2005, p.68) conclui que

O planejamento é definido como conjunto previamente ordenado de ações com o fim de alcançar posições futuras desejadas. Para isso, compreende o envolvimento de pessoas, a alocação de recursos para o desempenho, controle e avaliação o das ações para estimar sua efetividade em relação ao que foi estabelecido. (TAVARES, 2005 p.68)

Para que possamos compreender melhor o início e a evolução do planejamento estratégico nas empresas, Lunkes(2009, p.1) descreve a origem da palavra estratégia, a qual vem do termo grego strategos, combinação de stratos (exército) e ag (liderar) e significa a função de general do exército.

O planejamento estratégico surgiu com a necessidade e a idéia de criar maior competitividade entre as empresas e foi adaptado ao conceito de negócios, após a Segunda Revolução Industrial, no século XIX. Após este período teve grandes fases de evolução, uma delas de acordo com Tavares (2007) na metade do século XX, quando o planejamento financeiro passou a ter maior aceitação, sendo representado pelo orçamento, fazendo também com que o sistema contábil servisse como base para sustentação de informações.

A segunda fase surgiu com o planejamento a longo prazo, nos anos de 1960.

No planejamento de longo prazo, o orçamento também formava base para implementação e controle dos planos, embora nessa fase o planejamento e o orçamento começassem a seguir caminhos próprios [...] (LUNKES, 2003, p. 17).

Ainda conforme Lunkes (2003) a terceira fase do planejamento estratégico surgiu nos anos 1970, o qual é definido pelo autor como a idade de ouro da estratégia empresarial, tendo seu auge de aceitações e significativo aumento de conceitos e pesquisas.

2.2.1 Estudo do Planejamento ou principais pontos a serem considerados do Planejamento

O planejamento é um aspecto importante em corporações, pois é a partir dele que as empresas traçam direcionamentos de suas ações a fim de atingir seus objetivos.

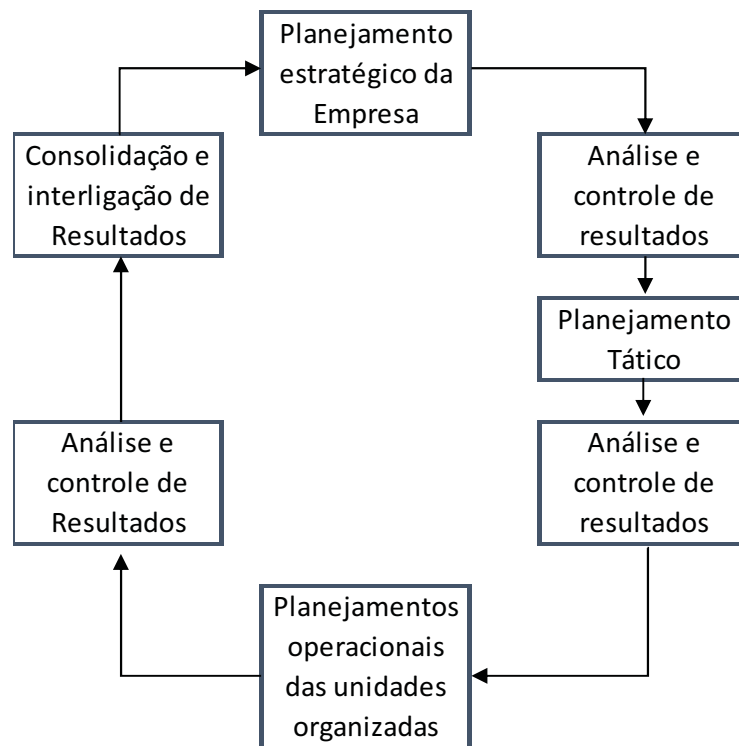
Conforme GITMAN (1997) o planejamento é o responsável por fornecer roteiros para a empresa dirigir, coordenar e controlar suas ações na consecução de seus objetivos. Logo para Figueiredo e Caggiano o planejamento é formado por cinco estágios:

1. Estabelecer os objetivos da organização
2. Avaliar o cenário no qual a organização estará operando, relacionando os fatores externos que irão possivelmente afetar suas operações[...]
3. Avaliar os recursos existentes, pois a gestão tem como escopo o uso mais eficiente desses recursos escassos[...]
4. Determinar a estratégia para alcançar os objetivos estabelecidos no plano geral que especifica as metas[...]
5. Delinear um programa de alcançar metas estratégicas selecionadas para programas de longo prazo e de curto prazo, discriminando o tipo de recurso no orçamento anual. Assim, decisões são essenciais em todos os estágios do processo de planejamento. As áreas-chave podem ser estabelecidas quando se decide: o que deve ser feito, como deve ser feito, quem deve fazê-lo.(FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p.46)

Assim sendo, observamos a clara importância dos meios no processo de planejamento, bem como das informações produzidas pela empresa e a qualidade das mesmas.

Para Lunkes (2003, p.16) o planejamento é dividido em três tipos, sendo eles: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional. Seu funcionamento se faz conforme imagem abaixo, e abordados a seguir.

FIGURA 1 - CICLO BÁSICO DOS TRÊS TIPOS DE PLANEJAMENTO



FONTE: OLIVEIRA (2009, P.17)

2.2.1.1 Planejamento Estratégico

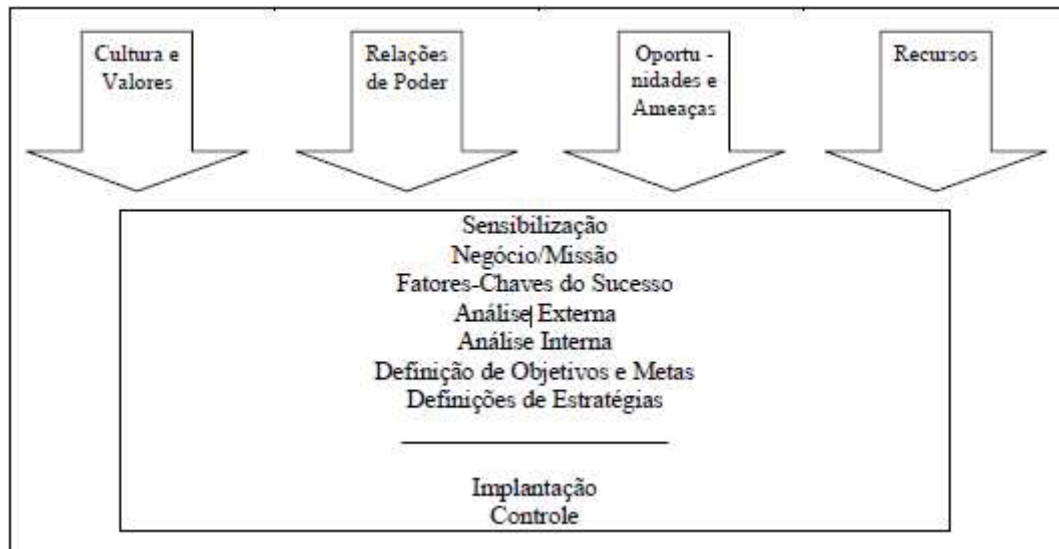
O Planejamento Estratégico, para Lunkes (2003, p. 16):

[...] normalmente traz poucas informações quantitativas; portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. O planejamento estratégico (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Resumindo, o planejamento estratégico faz os gestores indicar a direção, o curso que a empresa tomará nos próximos anos. (LUNKES, 2003, p.16)

Este planejamento é definido para um período normalmente maior que cinco anos, e por não trazer muitas informações quantitativas utiliza pouco a contabilidade, basicamente, como cita Sanvicente e Santos (2006), é no planejamento estratégico

onde são tomadas as decisões que se referem a problemas externos da organização, fazendo com que gestores indiquem a direção e o curso que a empresa irá tomar nos próximos anos e em qual ambiente ela irá operar.

FIGURA 2 – PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO



FONTE: LUNKES (2003, p.18)

2.2.1.2 Planejamento Tático

Visa orientar a formulação de planos operacionais através de objetivos mensuráveis a serem alcançados num período menor de tempo, normalmente, de três a cinco anos, ao contrário do planejamento estratégico. Por sua vez, o planejamento tático visa buscar objetivos gerais e os traduzir para objetivos específicos que possam ser executados, normalmente na forma de relações financeiras.

Segundo Oliveira (1999, p. 46):

[...] o planejamento tático é desenvolvido em níveis organizacionais inferiores, tendo como finalidade a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia pré-determinada, bem como as políticas orientativas para o processo decisório da empresa. (OLIVEIRA, 1999, p.46)

2.2.1.3 Planejamento Operacional

O Planejamento operacional tem como principal função indicar como as operações do cotidiano devem ser tomadas e necessita da participação e envolvimento de todos os departamentos da empresa. Se não houver disposição e motivação por parte das pessoas envolvidas, através de participações conscientes e voluntárias, fica muito mais difícil de alcançar os objetivos propostos.

Para Tung (1994, p. 31):

[...] de fato, a sensação de pertencer a uma organização, cujo sucesso depende parcialmente dele, faz o funcionário ter maior vontade de colaborar com a empresa. Essa colaboração é um fator subjetivo e de intensidade não quantificável. Ela não depende do lado puramente mecânico do negócio. (TUNG, 1994, p.31)

2.3 ORÇAMENTO

De acordo com o dicionário, a palavra Orçar tem origem no Latim popular do século XV, e significava aproximar o navio da linha do vento, na linguagem marítima. No século seguinte, a palavra passou a ser utilizada no dia-a-dia dos navegadores, portuários e população em geral, surgindo a idéia de calcular aproximadamente.

Segundo Lunkes(2003, p.35) a palavra orçamento tem sua origem ligada a uma bolsa de tecido chamada fiscus e seria utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. Anos depois, a palavra foi utilizada para nomear as bolsas da tesouraria e também os funcionários que as utilizavam. Na França, o termo era conhecido como bougue ou bouguete e, provavelmente, entre os anos de 1400 a 1450, o termo bougett seria incluído no vocabulário inglês. Somente em 1800 a palavra budget foi incorporada ao dicionário inglês.

Segundo Brookson (2000, p. 6):

[...] orçamento é um plano de atividades futuras. Pode assumir diversas formas, mas normalmente reflete os departamentos e o conjunto da empresa em termos financeiros, fornecendo as bases para se aferir o desempenho da organização. (BROOKSON, 2000, p.6)

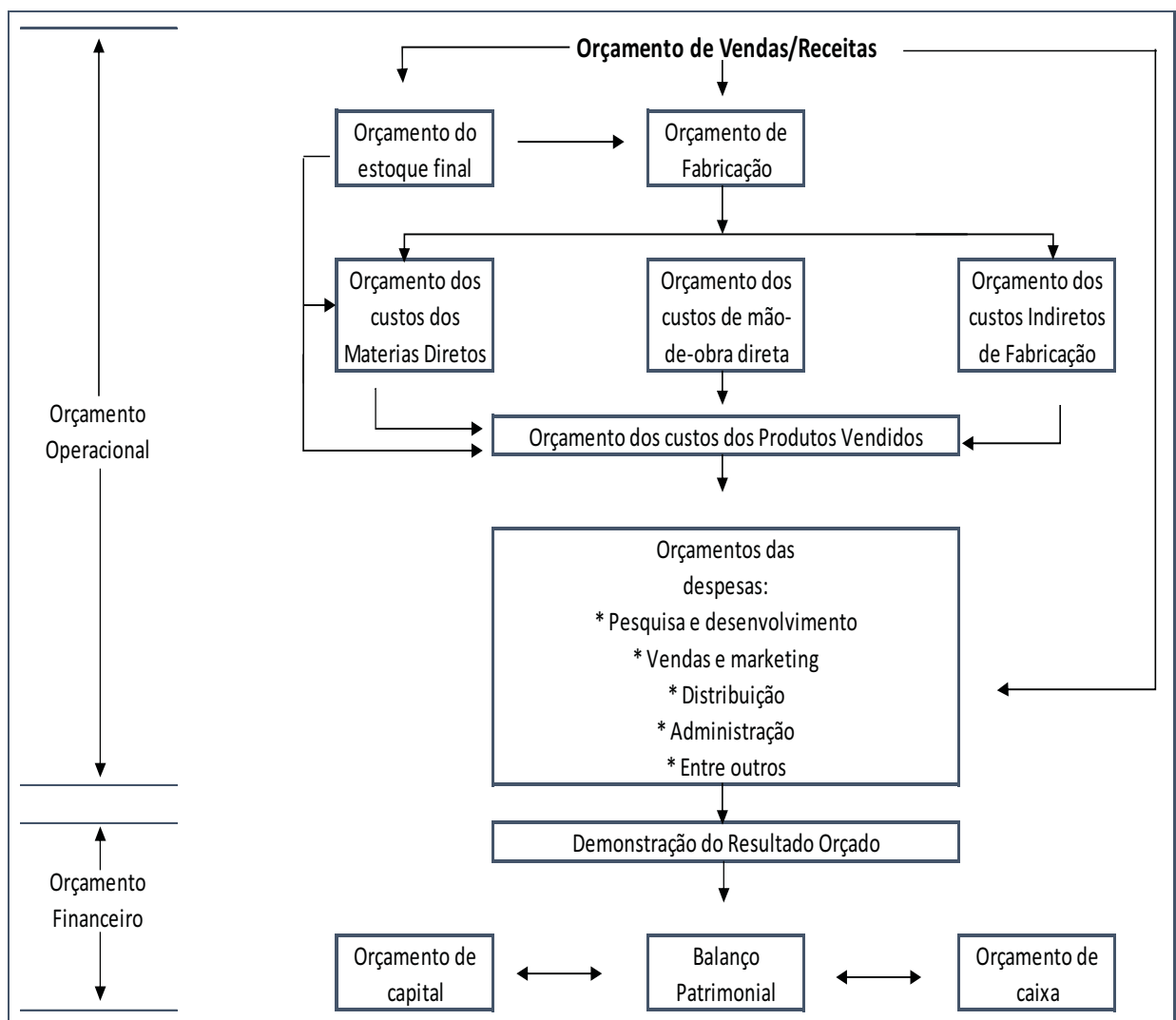
A estrutura orçamentária se faz da junção de projeções financeiras individuais de cada setor da empresa, utilizando também a participação e o envolvimento das

peças responsáveis, para que as decisões a serem tomadas a partir do orçamento sejam as mais coerentes possíveis.

Zdanowicz (2003, p.30) nos explica que:

[...] o sistema orçamentário global visa organizar e disciplinar os pontos-chaves que servem para elaboração do planejamento e controle de médio e longo prazos, dentro da área de finanças, buscando a consolidação das situações econômico-financeiras que, por sua vez, deve ser traduzido pelo correto gerenciamento das atividades operacionais e de recursos disponíveis. (ZDANOWICZ, 2003, p.30)

FIGURA 3 - EXEMPLO DE ORÇAMENTO GLOBAL



FONTE: ADAPTADO DE HORNGREN, FOSTER E DATAR(apud LUNKES, 2003, p.43)

Em primeiro plano aparece o Orçamento Operacional, sendo este formado pelo orçamento do estoque final, de fabricação, dos custos dos materiais diretos, dos

custos de mão-de-obra direta, dos custos indiretos de fabricação, dos custos dos produtos vendidos, e orçamentos das despesas departamentais. Em segundo plano é demonstrado o Orçamento Financeiro, o qual é formado pelo orçamento de capital, balanço patrimonial, demonstração do resultado orçado e orçamento de caixa. Desta forma, resumidamente podemos dizer que o orçamento operacional está baseado em trabalhar e adquirir recursos escassos, logo o orçamento financeiro visa obter meios de adquirir estes recursos.

2.3.1 Vantagens do Orçamento

As vantagens do orçamento empresarial se fazem diretamente com o desempenho dos gestores responsáveis na realização das ações, adequando metas e objetivos impostos pela alta administração.

Sanvicente e Santos (1995, p. 23-24) descrevem como vantagens da utilização do orçamento os seguintes:

- a) A existência e a utilização do sistema exige que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso de orçamentos, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de todos os fatores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas.
- b) Por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global (ou seja, para as operações de toda a empresa em dado período), este sistema de planejamento força todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando o seu grau de participação na fixação de objetivos, mesmo que não sejam os mais altos objetivos da empresa, mas sim na medida do alcance de sua autoridade.
- c) Obriga os administradores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos.
- d) Reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, através da delegação de poderes e de autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais.
- e) Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso no sentido da consecução dos objetivos gerais e parciais da empresa.
- f) Finalmente, a preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados os seus objetivos. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p. 23-24)

2.3.2 Limitações do Orçamento

Sanvicente e Santos (1995, p. 24-25) descrevem sobre as limitações do orçamento os seguintes:

- a) Os dados contidos nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores, segundo a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo de operações da empresa. Entretanto, se a finalidade é planejar, nada pode ser feito para eliminar inteiramente qualquer margem de erro. Afinal de contas, é melhor planejar com consciência do erro que possa estar sendo cometido do que simplesmente admitir o futuro como incerto e não fazer preparativos para enfrentá-lo.
- b) O custo do sistema. É claro que esta técnica não pode ser usada com a mesma intensidade e complexidade por empresas de todos os tamanhos, ou seja, nem todas as empresas contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamentos e desviar tempo do pessoal de linha para planejar e elaborar orçamentos. [...]
- c) O uso de um sistema desta natureza ajusta-se melhor a uma dada filosofia e a um certo estilo de administração (com participação) que talvez não sejam aceitáveis em algumas empresas. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p. 24-25)

Hoji e Silva (2010, p.23) por sua vez afirmam que as limitações do processo orçamentário, assim como as vantagens, dependem diretamente do desempenho dos gestores responsáveis pela tomada de ações. Os autores afirmam ainda que administrar limitações do plano e ajustá-las a realidade do ambiente em que a empresa está inserida são responsabilidades dos gestores.

2.3.3 Tipos de Orçamento

Ao falarmos de orçamento, logo sabemos que o mesmo é peça de importância em instituições, sejam elas industriais ou não. Há indícios de que as práticas mais antigas de orçamentos, iniciaram-se com os homens das cavernas, onde estes precisavam prever a necessidade de comida para os invernos longos.

Padoveze e Taranto (2012, p. 3) definem o orçamento:

Como o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje. Mais especificamente, é a expressão quantitativa de um plano de ação, que se caracteriza como um modelo de programação de atividades. A expressão

quantitativa se dá pela quantificação máxima possível de todos os elementos que farão parte dos programas constantes do plano de ação e pela mensuração econômica desses elementos quantificados.(PADOVEZE e TARANTO, 2012, p.3)

É partindo do orçamento que podem ser criadas normas de ações, baseados em exercícios passados, para aprimorar a administração de exercícios futuros.

Brookson (2000, p. 7) completa que:

Orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa. Ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da organização, conferem autoridade ao gerente de cada área para fazer despesas e fornecem metas claras de receitas. Ao oferecer Benchmarks (padrões ideais para comparar e monitorar atividades concretas), constituem uma forma confiável de analisar o real desempenho da organização. Representam, assim, um modo de gerar informações para que a empresa possa aferir o andamento de suas atividades e definir como adaptar-se aos planos traçados.(BROOKSON, 2000, p.7)

De acordo com Franco (1991, pg 83) o orçamento, diferentemente do balanço patrimonial, não representa situações ou fenômenos já ocorridos, mas uma previsão daquilo que deverá ocorrer em exercícios futuros, como resultado de um plano de ação administrativa, conseqüentemente, os dados orçamentários bem como suas projeções devem integrar o sistema de informações contábeis gerenciais, elencados aos dados anteriores.

Quanto aos objetivos, Brookson (2000, p.7) os ordena de uma forma diferente, quando afirma que este, por sua vez é essencial para o planejamento e controle da empresa (ver Tabela 1).

TABELA 1 – OS SEIS OBJETIVOS PRINCIPAIS DO ORÇAMENTO.

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

FONTE: BROOKSON (2000).

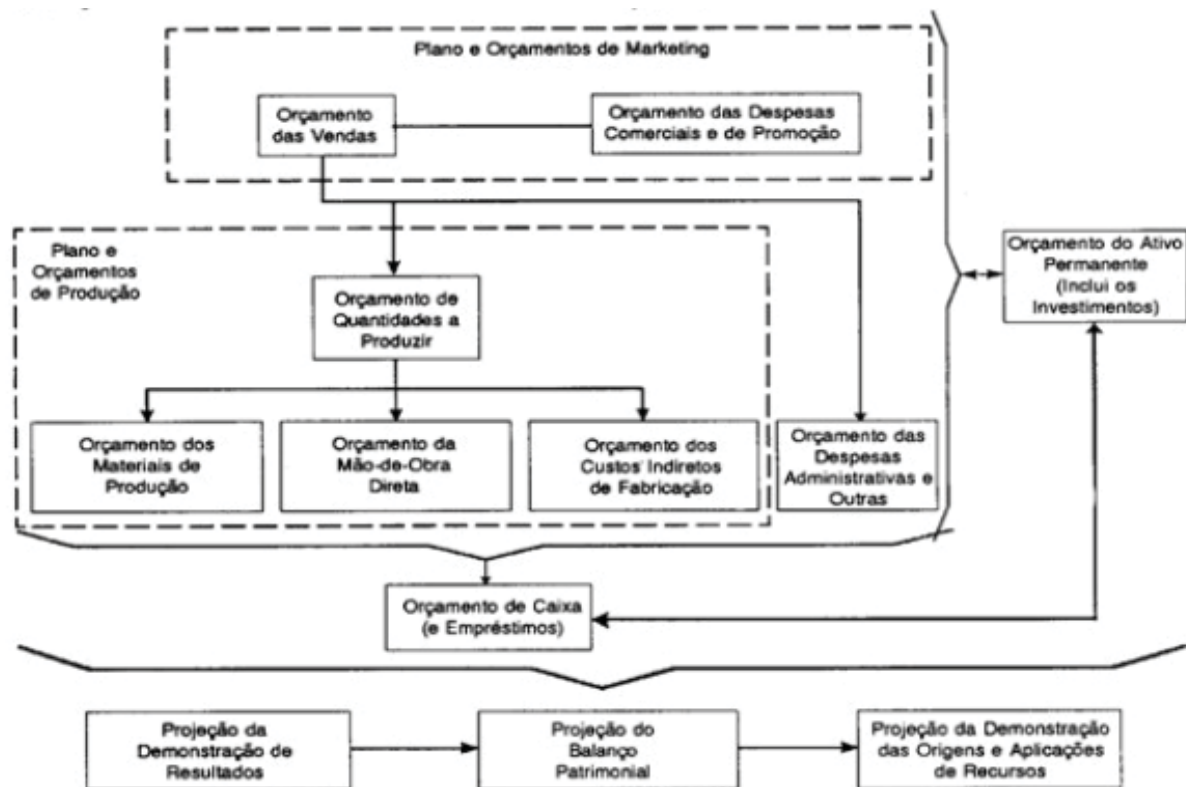
Logo, para elaboração do orçamento, conforme Padoveze(2000, p. 370) toda e qualquer informação precisa ser composta de três tipos de dados, para que as projeções orçamentárias futuras, sejam mais próximas dos acontecimentos. São eles:

- Dados atuais;
- Dados passados;
- Dados futuros;

Especialmente na indústria os orçamentos são empregues para previsões de custos e fixação de preços de venda e podem ser classificados como parciais, ou seja, indicados para prever certas operações como, ampliações dos setores fabris. Ou também podemos classifica-los como gerais, sendo estes normalmente mais abrangentes, a fim de prever limites e resultados da gestão.

Conforme Jaert J. Sorbani(2000, p. 19) a figura 1 abaixo ilustra a forma que o orçamento se faz embora não exiba a rede completa de inter-relacionamento entre os orçamentos:

FIGURA 4 - GRUPOS DE QUADROS ORÇAMENTÁRIOS



FONTE: SOBANSKI (2000).

Mas para que estes tipos de orçamento possam ser acompanhados e/ou conduzidos, alguns conceitos existentes sobre os tipos de orçamentos, são inevitavelmente utilizados, dos quais, conforme Padoveze(2000, p.399) são os principais:

- Orçamento estático;
- Orçamento flexível;
- Orçamentos de tendências;
- Orçamento Base Zero;

Abordaremos a seguir mais detalhadamente.

2.3.3.1 Orçamento Estático

Dos tipos de orçamento citados por Padoveze (2000), este primeiro é o mais comum entre as organizações. É elaborado a partir da fixação de determinado volume de produção, ou vendas, deixando de acompanhar as tendências externas.

O Orçamento Estático tem como função mostrar resultados para somente um nível de atividade da empresa, mesmo que essa atividade mude, o orçamento deve permanecer o mesmo. Contudo, se durante o período orçado a empresa considere que tais volumes não serão atingidos, uma significativa parcela das peças orçamentárias acaba perdendo valor para o processo de acompanhamento e análise das variações.

Sobre o Orçamento Estático, Padoveze(2010) destaca ainda que:

Apesar de conter um elemento crítico, que é a sua elasticidade e, portanto, sua inflexibilidade, esse tipo de orçamento é muito utilizado, principalmente por grandes corporações, notadamente as que operam em vários países, em razão da grande necessidade de consolidação dos orçamentos de todas as suas unidades, dispersas geograficamente, em um orçamento mestre e único (PADOVEZE, 2010, p. 43).

2.3.3.2 Orçamento Flexível

Este Orçamento usa como base uma faixa de nível de atividades onde tendencialmente se localizarão determinados volumes de produção ou vendas, ou seja, mostram resultados para vários níveis de atividades, ao invés de um número determinado de volume e/ou vendas, conforme o orçamento estático. Basicamente, como cita Horngren(1895, p.137) o orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades, no entanto, para este é necessário um vasto conhecimento dos padrões de comportamentos dos custos. Desta forma, orçamento flexíveis podem ser ajustados baseando-se em tendências internas e externas, e esta possibilidade de permitir ajustes pode ser considerada uma grande vantagem deste tipo de orçamento, se comparado com os demais.

Padoveze(2012, p.35) aponta que:

A maior crítica à adoção do orçamento flexível é 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 E TARANTO, 2012, p. 35).

2.3.3.3 Orçamento de Tendências

Quanto ao Orçamento de Tendências, este consiste em utilizar dados do passado para realizar previsões futuras, desta forma sempre irão existir eventos do passado que não se repetirão nos orçamentos seguintes, conseqüentemente existirão eventos futuros, os quais não terão um evento já acontecido para que se possa basear novas estimativas.

2.3.3.4 Orçamento Base Zero

Contudo, e por fim, o Orçamento Base Zero surgiu se contrapondo com o orçamento de tendências, e consiste basicamente em eliminar eventos passados, e partir da observação de que estes, podem manter ineficiências que podem ser perpetuadas com o Orçamento de Tendências, forçando a empresa a sair da zona de conforto proposta.

Para Santos et al. (2008, p. 159),

o orçamento base zero é uma ferramenta de redução de custos através do controle dos valores realizados em relação aos valores orçados da empresa. O método consiste em iniciar cada processo de elaboração de orçamento a partir de uma base zero, isto é, como se orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez, questionando sempre onde e como se podem gastar os recursos mais eficazmente. Desta forma, o orçamento base zero não carrega valores passados. (SANTOS et al, 2008, p.159)

Este orçamento, consiste em discutir toda a empresa, toda vez que elaborado, repensando e questionando novamente a razão da existência de cada atividade da companhia.

Atkinson et al. (2008) ressaltam que muitos críticos desta ferramenta a consideram cara pelo fato que esta demanda mais tempo para sua elaboração, sabendo também, que são necessárias análises mais aprofundadas.

Conforme Padoveze(200, p. 400) a questão fundamental e permanente para o OBZ (Orçamento Base Zero) é a seguinte: não é porque já aconteceu que deverá acontecer.

Partindo destes novos questionamentos, serão feitos novos estudos, iniciando do zero, para descobrir quais os gastos para manutenções de determinadas atividades e quais suas metas e objetivos.

Premchand, 1998 apud Batista (2008) aponta que:

O objetivo do orçamento base zero é o de viver de acordo com os recursos disponíveis; e corresponde ao meio de analisar, reestruturar e eliminar despesas, programas e projetos não econômicos. (PREMCHAND, 1998 apud BATISTA, 2008)

Quando da sua aplicação nas empresas, Santos et al. (2008), concluem que o OBZ é aplicado em empresas públicas e também em empresas privadas, visando sempre maximizar lucros ou benefícios.

2.4 INSTRUMENTOS ORÇAMENTÁRIOS

De acordo com Masakasu Hoji (2004 p. 5) podemos compor o orçamento geral pelos seguintes orçamentos parciais e/ou específicos:

1. Orçamento de vendas;
2. Orçamento de produção;
3. Orçamento de matérias-primas;
4. Orçamento de mão de obra direta;
5. Orçamento de custos indiretos de fabricação;
6. Orçamento de custos da produção;
7. Orçamento de despesas gerais administrativas e de vendas;
8. Orçamento de capital (investimentos);
9. Orçamento de aplicações financeiras e financiamentos;
10. Orçamento de caixa;
11. Orçamento de resultados;

Dos quais, explicaremos abaixo, em detalhes alguns de maior importância e mais utilizados pelas instituições.

2.4.1 Orçamento de Vendas

Basicamente, o objetivo do orçamento de vendas, é estipular ou planejar o que se pretende vender futuramente, sendo considerado peça básica do orçamento.

Para Sanvicente e Santos (2008), a principal função deste orçamento é determinar o nível de atividades futuras da empresa, sendo que todos os outros orçamentos, são construídos com base neste. Normalmente o executivo responsável pela execução deste orçamento é o responsável pela área de vendas, porém cabendo aos gestores e à diretoria posteriores revisões. Para elaboração deste orçamento, o executivo deve considerar alguns fatores externos, como por exemplo: o mercado de atuação, os principais consumidores, o mercado fornecedor, neste caso tanto de matéria-prima quanto mão-de-obra, recursos financeiros disponíveis, variáveis da produção e entre outros.

De acordo com Sanvicente e Santos(1995)

O orçamento de vendas constitui um plano de vendas futuras da empresa, para determinado período de tempo. Sua função principal é a determinação do nível de atividades futuras da empresa. Todos os demais orçamentos parciais são desenvolvidos em função do orçamento de vendas, ou seja, tendo-se determinado o que será vendido, em que quantidades e quando (SANVICENTE; SANTOS, 1995, p. 43).

Logo, para Lunkes (2003):

O orçamento de vendas estima as quantidades de cada produto que a empresa planeja vender e o preço praticado. Determina os valores da receita total que será obtida, como condições básicas dessa venda, a vista ou prazo, como também desencadeia os dados seguintes para elaborar o orçamento dos custos de fabricação, despesas de venda, distribuição e administrativas (LUNKES, 2003, p. 54).

Também conforme menciona Sanvicente e Santos(2008) é preciso utilizar de determinadas técnicas e avaliar os cenários do macroambiente, identificando possíveis restrições internas e externas às vendas da empresa.

Como exemplo de restrições internas podemos utilizar os problemas ou limitações para o correto atendimento da demanda, ou seja, ineficiência da capacidade produtiva. Logo as restrições externas, por serem instáveis e imprecisas são mais difíceis de serem identificadas, tendo a instituição pouco, ou nenhum

controle sobre estas, cabe aos gestores adequar políticas e planos de forma que a instituição consiga contornar diversas destas situações, sem maiores danos.

Segundo Lunkes (2003, p.54)

A primeira coisa a fazer quando estabelecer o orçamento de vendas é definir os fatores limitadores ou restrições. Portanto, é necessário proceder a um acurado 'diagnóstico' de seu 'ambiente interno e externo', visando a identificação dos eventos internos e externos que podem interferir nas previsões de vendas da empresa. (LUNKES, 2003, P.54)

Zdanowicz (2001) destaca algumas características, como sendo as principais do orçamento de vendas. São elas:

- a) Sua elaboração deverá ser realizada em unidade física e monetária, contudo, caso impraticável desta forma, as estimativas de quantidades se farão de forma monetária;
- b) O mercado deve corresponder ao qual o produto está inserido;
- c) O preço unitário deve ser aplicado à cada mercado;
- d) A receita deve ser estimada por linha de produto ou por filial de vendas;

Ainda para o autor, o orçamento de vendas, trata-se de uma das etapas mais importantes dentro da organização, pois relaciona-se diretamente com a capacidade do mercado de adquirir os produtos, e com o principal, que são os clientes.

Desta forma, Lunkes(2003, p.55) cita:

É preciso realizar um exame detalhado das 'tendências do mercado', iniciando com uma pesquisa de mercado sobre necessidades e expectativas dos consumidores. Paralelamente, fazem-se estudos das informações e experiências acumuladas pela própria empresa, com o intuito de descobrir oportunidades para novas vendas. (LUNKES, 2003, P.55)

2.4.2 Orçamento de Produção

Este orçamento objetiva especificamente atender à demanda prevista anteriormente pelas vendas, envolvendo neste a elaboração dos orçamentos de matérias-primas, mão de obra direta e de custos indiretos de fabricação.

Ainda complementando, Lunkes (2003, p. 58) nos diz que:

O plano de produção envolve a programação de uso da capacidade instalada, política de estoques (produtos acabados, em elaboração, matérias-primas, material secundário, outros), identificação com projeção das necessidades de investimentos para atender ao programa de vendas, a eventuais equipamentos ociosos e seu destino, projeção dos custos variáveis e custos fixos, objetivos de produtividade considerada no orçamento e outros itens eventualmente necessários. (LUNKES, 2003, p.58)

Sua elaboração é de cargo do executivo responsável pela produção, o qual deve dispor de informações necessárias e relevantes quanto às minimizações dos custos e dos investimentos nos estoques, bem como e imprescindivelmente controle do atendimento à demanda prevista no orçamento de vendas.

Visando o orçamento de matérias-primas, são determinadas as quantidades de materiais necessários, e a programação de obtenção estimada. Para Sobanski (1995, p.34) para a elaboração deste orçamento, se deve:

- Determinar as quantidades exigidas para suprir ao atendimento da fabricação, e o fornecimento de informações para a área de compras;
- Estabelecer políticas de estoque para as matérias-primas;
- Elaborar programas de suprimentos e controlar informações sobre qualidade, desperdício e demais;
- Determinar custos estimados para as matérias-primas necessárias para fabricação;

O que diz respeito ao orçamento de Mão de Obra, Zdanowicz (apud Lunkes, 2003, p.61) demonstram que os principais objetivos são:

[...] mensurar a quantidade de MOD, em termos de horas de trabalho e, com base na quantidade e na qualidade de empregados necessários para atingir a fabricação planejada, estimar o custo da MOD de fabricação, para que os custos de produtos possam ser calculados; apresentar subsídios ao departamento de pessoal, para que este possa planejar as atividades de recrutamento, seleção e treinamento; 31 proporcionar ao orçamento de caixa informações a respeito do desembolso necessário para o pagamento de MOD; e fornecer ao controle administrativo dados por centro de custos e o custo padrão da MOD. (ZDANOWICZ apud LUNKES, 2003, p.61)

Logo, quanto ao orçamento de custos indiretos de fabricação Sanvicente e Santos (1995, p. 91) têm por definição:

Os custos indiretos de produção abrangem todos os custos fabris que não podem ser classificados como mão-de-obra direta ou matéria-prima, e são incorridos anívelde departamento ou aonívelda fabrica como um todo. [...] incluem custos incorridos indiretamente, tais como materiais indiretos (combustíveis, lixas etc.), mão-de-obra indireta empregada, depreciação,

material de escritório e assim por diante. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p.91)

Já para Lunkes (2003, p.63) estes custos dividem-se em dois grupos definidos como 'controláveis' e 'não controláveis', da seguinte forma:

[...] os 'controláveis' são os custos cujo montante pode ser influenciado pelo gestor e empregado; ele tem o poder de autorizá-los e deve ser responsabilizado pela incoerência dos mesmos. E os custos 'não controláveis' são aqueles sobre os quais o gestor e empregado não tem ingerência, não os autoriza; portanto, não pode ser responsabilizado por seu monitoramento e controle.(LUNKES, 2003, p. 63)

Por fim Sanvicente e Santos (2008, p. 58) asseveram que para elaboração do orçamento de produção, estão implícitas decisões de impacto sobre a lucratividade da empresa, devido ao fato de que os estoques, de matérias primas e de produtos em processo ou acabados exigem grandes investimentos, os quais incidem sobre os custos de oportunidade e de obtenção de capitais, bem como armazenagem, conservação e manutenção dos armazéns. Portanto, assim que definidas as quantidades a serem produzidas os departamentos envolvidos ficam responsáveis pelas informações sobre programação de produção, compra de matérias primas, tempo de utilização de maquinários, investimentos para potencializar a capacidade produtiva, contratação e/ou redução de mão-de obra e entre outros itens necessários para que o orçamento da produção consiga cumprir com os objetivos planejados.

2.4.3 Orçamento de Despesas Gerais

Zdanowicz(1989, p.103) afirma que as Despesas Gerais estão suscintamente relacionadas à alta administração da empresa, ou seja, ao pessoal e aos gastos com materiais de expediente, marketing, custos financeiros e custos tributários. Ainda para o autor os orçamentos dos setores administrativos devem conter: custos por centro de lucro, atividades desempenhadas no setor, exibição de atividades que possam ser restringidas e atividades que possam ser ampliadas.

Hoji (2014, p.54) cita que o orçamento de despesas com vendas visa dimensionar os recursos necessários e dar suporte às vendas orçadas, logo o orçamento administrativo tem como finalidade determinar os recursos que serão despendidos com a gestão da empresa. Ainda para o autor, este orçamento

compreende também despesas dos departamentos administrativos e de vendas, como energia elétrica, saneamento e água, telefone, e entre outros.

Sanvicente e Santos (1995) afirmam que este orçamento toma como base dados históricos de despesas setoriais, e normalmente ocorre em duas fases: elaboração do orçamento de efetivos, e de outras despesas administrativas, este compreendendo também demais despesas imprescindíveis para operacionalização da instituição.

2.4.4 Orçamento de Capital

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 89):

O nível de lucro da empresa depende do sucesso que ela consegue alcançar com o uso de seus ativos, que podem ser humanos ou materiais. A lucratividade futura da empresa depende de dois fatores: primeiro manter e ampliar sua estrutura de ativos e, segundo, desenvolver uma estratégia de sucesso para essa estrutura. [...] A atividade de investir em novos ativos, geralmente, é o que determina o Orçamento de Capital e envolve o planejamento dos investimentos de capital e a determinação dos financiamentos dessas saídas. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004, p.89)

Portanto, este por sua vez, envolve despesas com o maquinário indispensável na produção, sejam eles: equipamentos ou edificações, veículos, construções ou modificações que serão os responsáveis pelos aumentos nas capacidades produtivas e no atingimento de metas orçamentárias. Para sua confecção devem ser previstos itens de imobilizado, participações societárias, e segundo Sanvicente e Santos (2008, p.58) este orçamento é imprescindível para qualquer organização, bem como a vinculação de orçamentos de capitais de longo prazo, visto que investimentos em imobilizados, não permitem à organização flexibilidades necessárias para possíveis mudanças fora de hora sem riscos de altos prejuízos. Ainda segundo os autores, a elaboração deste orçamento envolve também a avaliação dos fluxos de caixa, e estimação deste fluxo para geração de diversas propostas de investimentos, escolhas de projetos baseada em critérios de aceitações e reavaliações permanentes dos projetos de investimentos e execuções.

Lunkes (2003, p. 68) descreve e afirma que:

[...] investimentos devem trazer benefícios tangíveis e intangíveis. Os resultados tangíveis podem ser: aumento da produtividade, mercado e lucro,

redução de custos, rapidez no processo e melhora na qualidade. Os resultados intangíveis podem estar relacionados a: adaptabilidade, compatibilidade, impacto organizacional, apoio da administração, satisfação dos clientes, vantagem competitiva, imagem da empresa, desempenho do sistema, confiança, tempo de implementação, obsolescência, suporte e manutenção, congruência com as metas, disponibilidade e habilidade do pessoal, alocação dos recursos e impacto nas operações. (LUNKES, 2003, p. 68)

Ainda conforme o autor, o orçamento de capital deve atingir três iniciativas simultâneas:

- Alinho do orçamento de investimentos aos demais elementos orçamentários, sobretudo o orçamento de caixa;
- Emprego de um sistema ativo de avaliação do risco; e
- Integração dos planos à cultura empresarial.

Ainda conforme cita o autor acima mencionado (2003, p. 70), necessita-se coletar também:

[...] informações necessárias à execução, como especificações e características, tecnologia, pessoal envolvido, desenvolver e testar os protótipos, conduzir a pesquisa de mercado e complementar os pressupostos sobre custos e necessidade de recursos. Nessa fase, é importante também definir os prazos de execução do projeto e as medidas de desempenho esperadas. (LUNKES, 2003, p.70)

2.4.5 Orçamento de Caixa

Este orçamento é o responsável por unir todas as movimentações de caixa, aplicações em fundos de investimentos, aportes de capital, aplicação em fundos que tenham como objetivos expansões dos projetos de investimentos fabris, permitindo aos gestores ou responsáveis, prever as possíveis necessidades de novas disponibilidades para aplicações de recursos e ou quitação de obrigações esporádicas.

Resumidamente o objetivo do orçamento de caixa é possibilitar a visualização da provável situação do saldo de caixa do período abrangido pelo plano orçamentário, e de acordo com Lunkes (2009) este orçamento tem como finalidade assegurar à empresa recursos que atendam as demandas de outros setores e/ou peças orçamentárias.

O desenvolvimento do orçamento de caixa envolve a projeção de entradas e saídas prováveis, permitindo à empresa avaliar sua provável situação

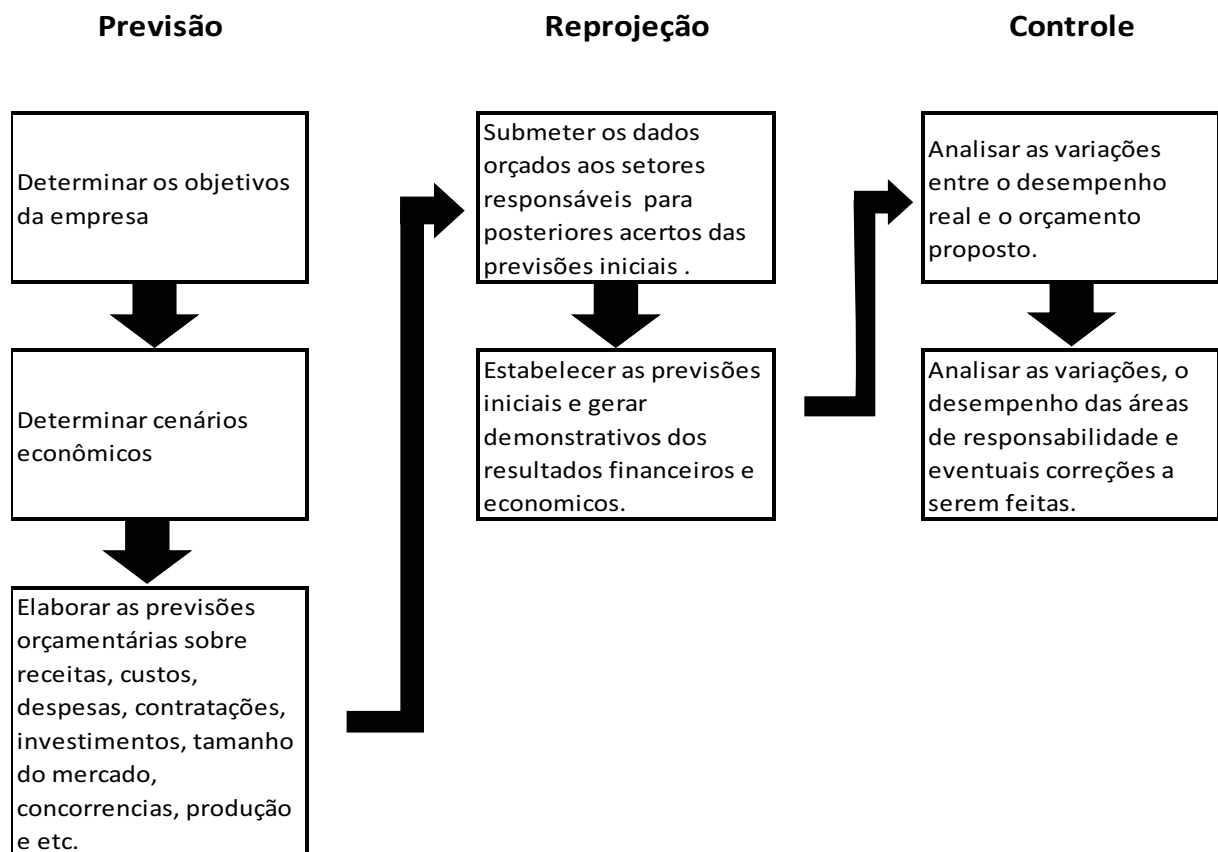
financeira futura, projetando as variações possíveis em receita, custos e investimentos. Esta avaliação é útil para indicar excessos ou necessidades de fundos, como melhor coordenar e controlar a posição financeira (LUNKES, 2009, p. 55).

Para Hoji(2010) dissociar o orçamento de caixa dos orçamentos de investimentos e financiamentos é irreatável, sabendo que a as sobras de caixa geram aplicações financeiras, e as faltas geram a necessidade de busca e captação de empréstimos e /ou financiamentos.

2.5 O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O ciclo, ou Processo orçamentário é a forma como a empresa faz e implanta o orçamento. Segundo Padoveze (2000, p. 370) este ciclo normalmente é feito em três etapas: Previsão, reprojeção e controle.

FIGURA 5 - O PROCESSO OU CICLO ORÇAMENTÁRIO.



FONTE: Adaptado de PADOVEZE (2000).

2.5.1 Condições para implementação do orçamento

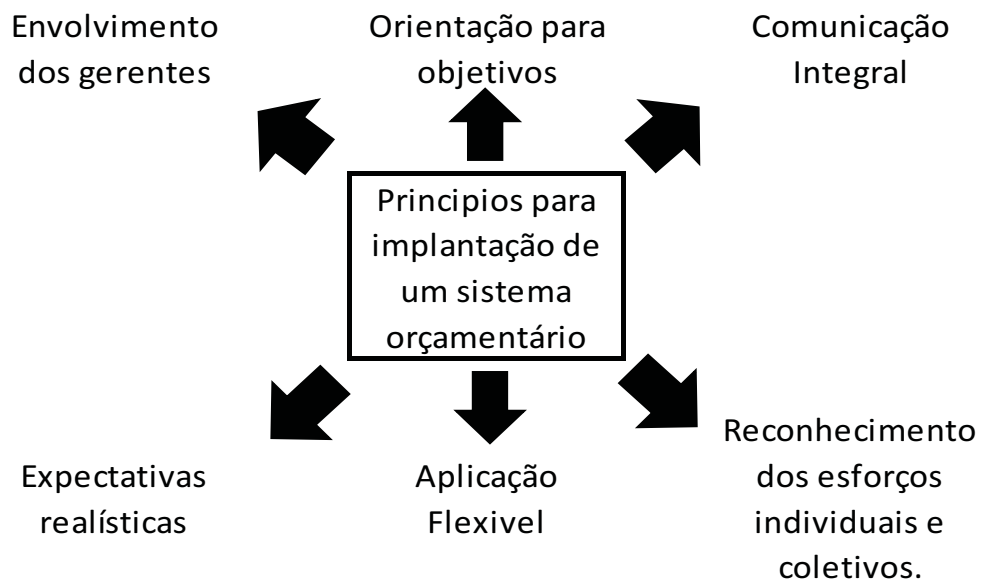
Para que a empresa obtenha sucesso na implementação do orçamento, este por sua vez, exige um sistema de informações apropriado, uma estrutura organizacional definida, uma contabilidade aberta, e a fixação de objetivos.

Brookson (2000, P. 17) afirma que [...] é necessário reunir informações sobre os objetivos da empresa, limitações e as influências internas e externas capazes de afetar os negócios.

Para Padoveze(2000, p. 370) [...] O processo de estabelecer objetivos não é um processo de cima para baixo. Ao contrário, deve partir de baixo para cima, dentro da estrutura hierárquica da empresa.

Ainda conforme o autor, podemos elencar diversos princípios para implantação de um sistema orçamentário, sendo eles:

FIGURA 6 – PRINCÍPIOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.



FONTE: Adaptado de PADOVEZE (2000).

Sem deixar de lado também as informações já propostas no planejamento, as quais reúnem dados sobre possíveis influências internas e externas, e constituem dados balizadores para previsões orçamentárias.

2.5.2 Projeções das Demonstrações Contábeis

Para Padoveze (200, p. 391), a projeção dos demonstrativos contábeis é a responsável por encerrar todo o processo de do orçamento, juntando todas as peças orçamentárias, estas que serão responsáveis pelas informações necessárias e indispensáveis para as projeções, sendo posteriormente reunidas nos demonstrativos contábeis básicos, ou seja, na Demonstração do Resultado do Exercício e no Balanço Patrimonial.

Para Sanvicente e Santos (1995, p. 166):

As projeções da demonstração de resultado e do balanço são talvez as peças mais importantes do processo orçamentário, pois permitem a avaliação de todo o planejamento realizado. [...] Se a projeção revelar, de acordo com o planejamento efetuado, que leva em conta as operações viáveis, dadas as condições presumidas, que a situação da empresa se deteriorará (por exemplo, em sua capacidade de pagamento de dívidas, em sua rentabilidade, ou em seus investimentos), a administração poderá solicitar aos responsáveis correspondentes que refaçam seus planos, de forma a permitir que os resultados esperados sejam atingidos, dentro das condições de operações esperadas. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p.166)

Ainda conforme os autores, se a projeção revelar, de acordo com o planejamento efetuado, que dadas as condições presumidas a situação da empresa se deteriorará, poderá ser solicitada a administração e aos responsáveis, que seus planos e orçamentos sejam refeitos, permitindo assim que seus objetivos sejam alcançados dentro das condições esperadas, sendo essa uma das maiores vantagens do planejamento.

As projeções e/ ou simulações, servem também para que os gestores possam saber com clareza quais informações serão utilizadas nas análises e posteriores processos decisórios, portanto, é preciso elaborar projeções das demonstrações contábeis, partindo de políticas e premissas estabelecidas pelo controller e/ou pela controladoria, mas em conjunto com os demais setores, de forma a criar ferramentas que possam vir a ser essenciais para o processo de tomada de decisões. Estas projeções podem vir a ser alteradas em qualquer momento ao longo do tempo, através de revisões semestrais, semanais ou conforme a necessidade da instituição. Porém, algumas políticas e premissas exigem que sejam tomadas ações, por parte dos gestores. Para que essas possam acontecer, de forma a manter os demais orçamentos intactos e/ou reduzir os impactos nos orçamentos secundários, são

realizadas as simulações, que procuram levar em consideração as modificações das variáveis envolvidas no processo e conhecer os impactos das possíveis modificações de forma a garantir aos acionistas os resultados esperados. As modificações podem ser efetuadas em momentos estabelecidos pelos gestores, ou de acordo com as necessidades da empresa.

As projeções e simulações realizadas através das demonstrações contábeis possibilita aos gestores a tomada de decisões e ações em tempo hábil, verificando o quanto suas decisões irão impactar no negócio da empresa, permitindo a possibilidade de avaliar os resultados com maior facilidade, de modo que os focos possam ser reajustados para que determinada área alcance o mesmo objetivo já anteriormente traçado, gerando condições para as alterações de estratégias, bem como maior facilidade no ambiente de negócios, contudo sempre buscando atingir os objetivos impostos no início do orçamento e do planejamento.

Sobre os demonstrativos Contábeis a serem projetados, Padoveze (2000) destaca como principais:

- a) Demonstração dos Resultados;
- b) Balanço Patrimonial;
- c) Demonstração das origens e Aplicações de Recursos;
- d) Fluxo de Caixa;

Dentro da projeção da demonstração de resultados, incorporaremos os dados adicionais faltantes, quais sejam:

- a) Previsão do Saldo de Correção Monetária;
 - b) Previsão da Equivalência Patrimonial;
 - c) Previsão dos Resultados não Operacionais;
- (PADOVEZE, 2000, p. 391)

O autor também destaca a importância dessas projeções, tendo em vista que são pontos chaves para o encerramento fiscal e societário da empresa, apurar os impostos, e definir as distribuições de resultados.

2.5.2.1 Projeção da Demonstração do Resultado do Exercício

Sabendo que a Lei das Sociedades por Ações cita:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Parágrafo 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Temos em vista que trata-se de uma demonstração extremamente abrangente no que compete aos lucros ou prejuízos da entidade. Desta forma, as projeções, se realizadas de formas incorretas, podem refletir de negativamente em diversos cenários e áreas da empresa.

Sabendo que há a possibilidade de apresentar aos sócios demonstrações diferentes das exigidas por lei, conforme Hoss et al (2008, p. 99) a DRE pode ser elaborada de forma que atenda à necessidade de informação, tal como apurar o resultado dividindo a empresa em unidades estratégicas de negócios.

Logo, segundo Lunkes (2003, p. 65), a Demonstração do Resultado do Exercício será elaborada baseando-se nos orçamentos operacionais auxiliares, como: orçamento de vendas, orçamento de produção/fabricação e orçamento de despesas operacionais.

Para Zdanowicz(2001, p.105):

Demonstrativo de Resultado do Exercício projetado é a Demonstração Financeira, que será estruturada com base nos orçamentos auxiliares (vendas, produção e despesas operacionais), constituindo-se em instrumento de suma importância à tomada de decisão do comitê orçamentário, em termos econômicos, considerando os reflexos financeiros e patrimoniais na empresa (ZDANOWICZ, 2001, p. 105) .

Logo, para Massakasu Hoji:

A Demonstração de Resultado do Exercício é uma demonstração contábil que apresenta o fluxo de receitas e despesas, que resulta em aumento ou redução do patrimônio líquido entre duas datas. Ela deve ser apresentada

de forma dedutiva, isto é, inicia-se com a Receita operacional bruta e dela deduzem-se custos e despesas, para apurar o lucro líquido. (HOJI, 2009, p. 266)

De acordo com Sá (2014, p. 19):

A DRE projetada consolida os orçamentos de receitas e de despesas. Seus principais objetivos são (1) verificar se a empresa tem condições de atingir a meta de lucro desejada pelos acionistas, (2) analisar como os recursos gerados pelas receitas estão sendo alocados nos custos e nas despesas, (3) na fase de controle orçamentário, avaliar o quanto os resultados observados estão se afastando dos resultados projetados e orientar as medidas de correções de rumo necessárias para a realização do plano estratégico. (SÁ, 2014, p. 19)

Desta forma, sabemos que a Demonstração do Resultado do Exercício visa medir o desempenho da instituição entre duas datas, mencionando os possíveis aumentos e/ou reduções no Patrimônio Líquido da empresa em determinado período.

Os objetivos principais da projeção da Demonstração do Resultado do Exercício podem ser definidos como a avaliação da eficiência do plano de operações, análise das receitas custos e despesas, comparação entre a situação atual e futura da empresa, realização e confronto entre valores estimados e realizados e assim analisando a eficiência do plano geral de operações impostas pela organização.

Será através desta projeção que a empresa buscará saber com antecedência, se as operações da empresa irão gerar lucro ou prejuízo, e/ou estimar o resultado econômico da empresa para os próximos períodos. Também será através desta que acionistas saberão os valores de rendimentos pagos por seus investimentos, a capacidade econômica da empresa em gerar lucros, e as condições da empresa em cumprir com suas obrigações.

2.5.2.2 Projeção do Balanço Patrimonial

Masakasu Hoji cita:

O balanço patrimonial demonstra a situação estática da empresa em determinado momento. Cada empresa pode determinar a data de encerramento do balanço conforme as suas conveniências, mas a maioria das empresas brasileiras encerra o balanço em 31 de dezembro de cada ano, coincidindo com o encerramento do ano civil. (HOJI, 2009, p. 260).

Desta forma, projeção do balanço patrimonial irá tratar da situação financeira e patrimonial da instituição, possibilitando a comparação entre os valores de períodos anteriores já encerrados com os orçamentos futuros projetados.

Lunkes (2003, p.65) confirma quando diz que o balanço patrimonial: [...] poderá ser apresentado na forma de comparabilidade entre o exercício encerrado no ano anterior e o orçado.

Para Sá (2014, p. 22):

O Balanço Patrimonial projetado tem dois grandes objetivos. Em primeiro lugar, este relatório vai permitir analisar se, dentro das premissas orçamentárias adotadas, a empresa está criando ou destruindo valor para seus acionistas, se a empresa estará aumentando ou diminuindo sua capacidade de liquidar os compromissos de curto e de longo prazo e se a empresa estará se consolidando ou, ao contrário, estará se fragilizando. [...] Em segundo lugar, o Balanço Patrimonial projetado vai permitir que se analise criticamente a estrutura de capital da empresa (ou seja, a composição e a origem dos capitais que estão financiando os recursos movimentados pela empresa) e como estes recursos estão sendo alocados nas contas do Ativo. (SÁ, 2014, p.22)

O Balanço Patrimonial é dividido em Bens e Direitos, e Obrigações e Patrimônio Líquido, logo, o Balanço projetado irá informar a situação financeira e patrimonial da empresa para o período em que foram gerados os orçamentos, medindo sua capacidade financeira, com o objetivo de honrar seus compromissos, como por exemplo com o governo, fornecedores e instituições financeiras, mas também para demonstrar o conjunto de bens que a empresa possui, ou seja sua situação patrimonial (Zdanowicz, 2001).

Suas principais características são: a projeção dos itens patrimoniais necessários aos processos operacionais da empresa, e a possibilidade de realização de diversos tipos de análises, como as análises verticais e horizontais, aprofundando as projeções e possibilidades da organização honrar com seus compromissos, melhorar sua liquidez e etc, fazendo com que essa demonstração seja um dos mais importantes instrumentos impostos no sistema orçamentário.

2.5.2.3 Análise, acompanhamento e controle das projeções orçamentárias

Welsch (1983, P. 41), define o acompanhamento e controle orçamentário como [...] a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos.

Ao final das projeções, são realizadas pelo responsável orçamentário, utilizando os instrumentos financeiros já descritos anteriormente, análises que incluem, conforme Sanvicente e Santos (2000, p. 167):

- a) Análise horizontal (comparação com os dados reais dos últimos cinco anos, por exemplo);
- b) Análise vertical (da demonstração de resultados, do balanço, de grupos de contas, etc);
- c) Índices operacionais e financeiros (índices de liquidez, de rentabilidade, de atividade);
- d) Relações de custo, volume e resultado;
- e) Demonstração de origens e aplicações de recursos;
- f) Participação percentual das despesas por natureza;
- g) Participação percentual por centro de custo; (SANVICENTE E SANTOS, 2000, p. 67) .

Esta análise pode ser feita comparando-se ao último exercício da empresa, e consubstanciada em relatórios, posteriormente apreciados pela diretoria. Através destes são verificados se os planos de resultados são considerados aceitáveis, se os objetivos pré-fixados estão sendo atingidos, e entre outros.

Diante das variações encontradas entre os valores previstos no orçamento e os efetivamente realizados, deve-se aprofundar investigações sobre as causas e possíveis soluções para os desvios encontrados. Brookson (2000, p.56) enfatiza que devem ser consideradas na análise dos valores, as variações mais comuns encontradas na monitoração dos custos e despesas, e nas receitas de vendas, bem como suas causas, efeitos e possíveis soluções.

Welsch (1983, p.328) enfatiza que devem ser consideradas as seguintes possibilidades, ao se avaliar e investigar variações:

- 1) A variação não é significativa – Em termos de sua importância, variações favoráveis e variações desfavoráveis devem ser analisadas e avaliadas;
- 2) A variação se deve a erros de informação – Para certificar-se que não há erros de informações, os objetivos orçamentos, bem como os dados reais contábeis devem ser examinados.
- 3) A variação deve-se a determinada decisão específica – esporadicamente a administração tomará decisões causadoras de variações, com o objetivo de aumentar a eficiência e/ou atender a certas exigências.
- 4) A maioria das variações são explicáveis em termos do efeito de fatores não-controláveis e identificáveis.

- 5) As variações que precisam ser cautelosamente observadas e acompanhadas são as que não têm causas precisas conhecidas. Em outras palavras, as variações que exigem explicações são as que devem ter atenção especial.

Ainda segundo Welsch (1971, p.314) os principais setores que apresentam variações no processo orçamentário e na sua execução são:

- a) Estimativas de preços de vendas;
 - b) Política de propaganda;
 - c) Zonas de venda e expansão ou contração da organização de vendas;
 - d) Composição das vendas;
 - e) Equilíbrio entre níveis estáveis de produção e estoques;
 - f) Despesas com atividades de pesquisas;
 - g) Acréscimos de capital;
- (WELSCH, 1971, p.314)

A reformulação de um planejamento, ou de parte dele não deixa de ser, muitas vezes, uma alternativa trabalhosa, mas que pode trazer bons frutos para a instituição, pois seus resultados inúmeras vezes são benéficos e justificam todo o trabalho adicional. É importante também para a empresa, saber quais os fins este plano irá ter e/ou para quem ele será entregue, conforme Sanvicente e Santos (2000, p. 168) [...]é grande o perigo de que esses mesmos planos venham a cair em mãos de pessoas não autorizadas, ou até mesmo concorrentes.

Alguns modos de analisar diferenças significativas em relação ao planejamento ou ao orçamento, são para Welsch (1983, p.29) reuniões com supervisores, análises dos fluxos de operações e atividades, observação direta, investigações in loco, auditoria interna, estudos e análises das variações.

O objetivo das reuniões nada mais é que fazer com que cada supervisor ou responsável, tanto pelo setor como pelo plano e orçamento, saiba exatamente o que a instituição espera de suas responsabilidades para que os objetivos gerais sejam alcançados. Segundo Sanvicente e Santos (2000, p. 169) essas reuniões transmitem aos seus participantes a real necessidade de orientação, de acordo com os objetivos, bem como gerar maior conscientização quanto à obtenção de resultados da empresa.

Desta forma e sempre que julgarem necessário, os responsáveis podem revisar o orçamento, Brookson comenta que:

À medida que ocorrem mudanças nas condições internas e externas, os resultados obtidos começam a se afastar do orçamento. Pode ser frustrante para os gerentes de departamento ver que a comparação entre o orçado e

real e cada vez menos relevante para a administração da empresa. Dai a importância de revisar regularmente seu orçamento (a cada trimestre ou semestre), para que ele reflita quaisquer alterações nas circunstâncias reais. (BROOKSON, 2000, p.60)

Sendo assim, um orçamento precisa ser, na medida do possível, flexível o bastante a fim de não inibir as criatividade e inovações que podem ser considerados fatores evolutivos ao processo orçamentário visando adaptações à novas exigências e/ou mudanças.

2.6 CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E A UTILIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.

Assim como já dito em tópicos anteriores a controladoria tem como principal função além de analisar o andamento dos processos internos da empresa, fornecer informações concretas aos gestores, para uma correta tomada de decisões, e tem em sua regência a figura do Controller. O orçamento e o planejamento formam os pilares essenciais para que a controladoria atinja seus objetivos. Desta forma Nascimento (2006) nos diz:

[...] para que o orçamento seja um instrumento efetivo de controle gerencial, ele deve possuir a característica de impulsionar o planejamento, a integração com a estratégica, contemplar indicadores de caráter não financeiro e observar as considerações de caráter comportamental (NASCIMENTO, 2006, p.6).

Frezatti (2007, p. 46), acrescenta que:

O orçamento é o plano financeiro 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 de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais, é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para o accountability.(FREZATTI, 2007, p.46)

Deste modo, o orçamento atuará na empresa e para a controladoria como um alerta, servindo para indicar aos responsáveis se o plano imposto no início dos trabalhos está sendo eficaz o suficiente para que todos possam atingir os objetivos impostos inicialmente.

Como já dito anteriormente, os objetivos do planejamento estão interligados ao planejamento, coordenação e controle de resultados.

Lunkes (2003, p. 39) assegura que:

Os orçamentos, além de serem parâmetros para avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade. O orçamento está unipresente no ciclo administrativo. Ele pode ser definido em termos amplos, com um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento, execução e controle. (LUNKES, 2003, p.39)

O orçamento avalia por meio de projeções, qual o melhor cenário para desempenhos econômicos da empresa, retratando as estratégias no curto prazo e demonstrando os reflexos das ações da empresa em determinados períodos. Desta forma Hoji (2014, p.83) afirma:

Por meio de simulações, apuram-se o superávit ou déficit de caixa, o lucro do exercício, necessidade de capital de giro etc., e com esses dados, é possível determinar a capacidade de expansão dos negócios e direcionar os recursos disponíveis para maximizar o resultado operacional. (HOJI, 2014, p.83)

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 117) destacam que:

Basicamente, um orçamento pode ser considerado um plano, uma meta, ou ainda um objetivo, e desconhece-se definição melhor de "função orçamentária" do que a que diz ser essa função primordialmente um sistema de planejamento e controle. [...] Orçamento é a expressão quantitativa e formal dos planos da Administração, e é utilizado para apoiar a coordenação e implementação desses planos. O orçamento global resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização (vendas, produção, logística de suprimentos das matérias-primas, distribuição dos produtos acabados, finanças, investimentos em tecnologias de informática etc.). Em outras palavras, o orçamento é um instrumento que traz a definição quantitativa dos objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle de desempenho. A elaboração do orçamento tem como base o Planejamento Estratégico da entidade, e seu acompanhamento sistemático resulta no controle.

Logo, para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 36) o orçamento:

É um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais. O sistema de orçamento simula os desempenhos com base em planos aprovados, empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas; é um sistema de informação de apoio à gestão. A saída do sistema orçamentário é um conjunto de informações

físicas e econômico-financeiras para um período de tempo futuro, decorrentes de políticas, procedimentos e metas consubstanciados nos planos operacionais e nos conceitos de identificação, mensuração e informações estabelecidos. Os orçamentos, além de serem parâmetros para a avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade.(FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2004, p.36)

Logo, a controladoria atua como um mensurador e acompanhador de resultados, através do planejamento e dos processos orçamentários. Giongo e Nascimento (2005) nos dizem que:

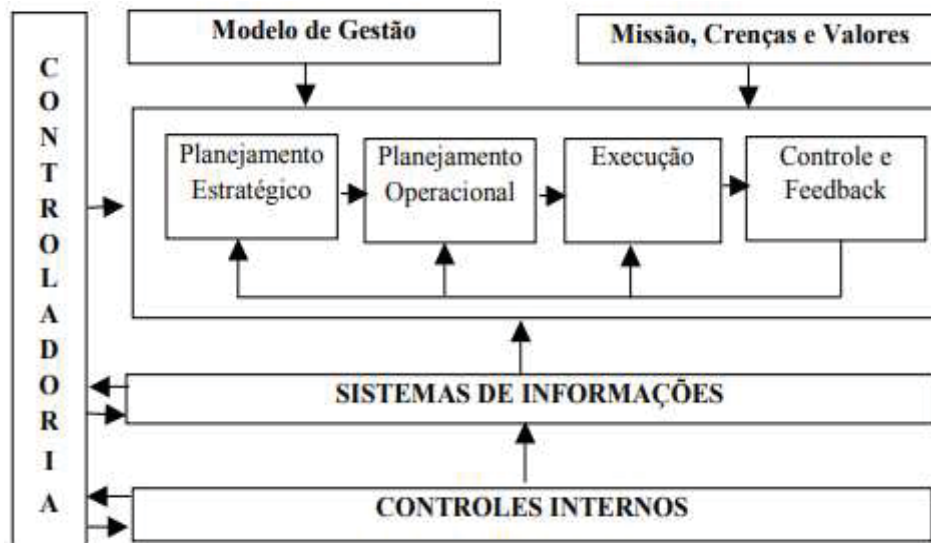
A controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis (GIONGO; NASCIMENTO, 2005, p.1).

Para Almeida et al (2001):

A controladoria não pode ser vista como um método voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação (ALMEIDA et al.,2001, p.344).

Desta forma, e como nos diz Giongo e Nascimento (2005), a participação da controladoria no processo de gestão se inicia, quando são implementados os controles internos da organização. Uma estrutura sólida de controles internos, proporciona a geração de um adequado sistema de informações, permitindo à controladoria atender ao processo de gestão com informações consistentes.

FIGURA 7 - A PARTICIPAÇÃO DA CONTOLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO



FONTE: GIONGO; NASCIMENTO, 2005, p.3

Para tanto, a controladoria está presente nos processos de gestão através da geração de informações, monitorando os planos impostos, verificando o cumprimento do orçamento e do planejamento, sempre buscando cumprir e alcançar o objetivo global da organização, contemplando o uso de sistemas de informações adequados e que auxiliem na geração das informações. Os sistemas de informações, são grandes aliados da Controladoria e do Controller, pois constituem a matéria prima de seu trabalho. Para Guerreiro (2002):

A informação deve ter um sentido lógico para o gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos, e sim racionais. O sistema de informações [...] deve ser configurado de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa (GUERREIRO, 1992, p. 3).

O autor supramencionado esclarece ainda que o sistema de informações deve dar o devido suporte às fases do processo de gestão.

Para Figueiredo e Caggiano (2004) o processo orçamentário “fornece a direção dos passos que os gestores devem seguir no período corrente para que os objetivos organizacionais sejam seguidos”.

Sendo assim, podemos referenciar processo orçamentário como o conjunto das atividades, aquele que une conceitos contábeis e os torna ferramentas importantes para a tomada de decisões. Neste sentido também está a sinergia, as políticas, planos

e diretrizes que devem ser repassadas aos gestores, departamentos e/ou setores da organização através da controladoria e dos processos gerenciais impostos por ela.

2.7 DESAFIOS ENCONTRADOS PARA IMPLANTAÇÕES DA CONTROLADORIA COMO SISTEMA DE GESTÃO

Ainda que haja aspectos positivos no orçamento e nos processos gerenciais impostos pela controladoria, algumas vezes a implantação deste sistema pode não conduzir a empresa aos caminhos desejados. Welsch (1996) enumera limitações e desafios que não devem ser deixadas de lado durante um processo de elaboração e desenvolvimento de um programa de planejamento e controle, os quais são:

- 1) o plano de resultados baseia-se em estimativas: se estas não forem feitas em bases realistas, poderá resultar no fracasso do orçamento. Por serem baseados em “estimativas e julgamentos, é essencial haver flexibilidade na interpretação e utilização dos resultados”. A aplicação de técnicas estatísticas, matemáticas, entre outras, se revelam eficazes para minimizar os problemas relacionados a estimativas, e quando são combinadas com julgamentos proporcionam estimativas mais acuradas;
- 2) um programa de planejamento e controle de resultados deve ser permanentemente adaptado às circunstâncias: na maioria dos casos, o orçamento leva mais de um ano para atender às necessidades da empresa e por isso sofre constantes adaptações, seja em função de novas circunstâncias surgidas na empresa, ou pela adoção ou aperfeiçoamento de novas técnicas e ainda pelo abandono ou substituição de técnicas;
- 3) a execução de um plano de resultados não é automática: depende de que as pessoas, alta administração, gestores e empregados, executem as ações para que os objetivos constantes no orçamento se realizem. O processo de educação orçamentária é uma forma de demonstrar como os orçamentos podem ajudar cada gestor e empregado a alcançar os melhores resultados;
- 4) o plano de resultados não deve tomar o lugar da administração: o planejamento e o orçamento não substituem a administração, uma vez que esta compreende outras funções: administrar, controlar. (WELSCH, 1996, p. 63-64)

O alto custo com investimentos de softwares, seja este instalação, manutenção e capacitação de pessoal, o estabelecimento de metas, são fatores que também acabam se tornando um problema ligado diretamente ao processo orçamentário.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2005) citam restrições da ferramenta orçamentária:

- a) os dados contidos no orçamento são estimados, sujeitos portanto a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa e a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua;

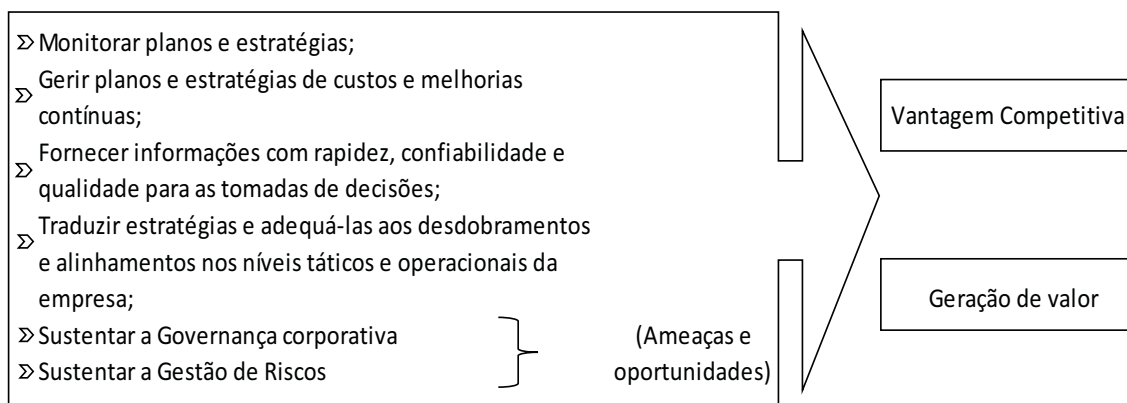
- b) o custo do sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo. É preciso estabelecer um ponto em que o sistema apresente vantagens na relação custo x benefício; e
- c) o orçamento não deve tomar o lugar da Administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores.(OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2005, p.126)

Sanvicente e Santos (1983) apontam como limitações e desafios:

- 1) dados do orçamento são estimativas e estão sujeitos a erros maiores ou menores e nada pode ser feito para eliminar totalmente qualquer margem de erro. No entanto, é melhor que haja um planejamento com consciência de erro do que nenhum planejamento.
- 2) o custo do sistema: as empresas nem sempre dispõem de recursos necessários à implantação de um sistema de orçamentos, sejam humanos ou materiais. A parte do controle orçamentário também requer tempo dedicado à análise e solução das variações, que em função de sua complexidade pode significar maior custo. A utilização de um sistema orçamentário integrado aos demais sistemas também requer investimentos e custos.
- 3) estilo de administração participativo geralmente é o mais indicado para um bom desempenho do sistema de orçamento. Entretanto, algumas empresas podem não aderir a esse modo de administrar que requer delegar e descentralizar, por serem excessivamente centralizadas e autoritárias. (SANVICENTE E SANTOS, 1983)

A figura abaixo demonstra alguns dos desafios encontrados pela controladoria para alcançar Geração de Valores e Vantagem competitiva, se tratada como sistema de gestão.

FIGURA 8 – DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA COMO SISTEMA DE GESTÃO



FONTE: Elaborado pela Autora

É certo que as preocupações das empresas nos dias atuais, e desde o início, sempre foi mais voltada aos resultados anuais, afinal é através deles que são definidas as políticas de remuneração e efetuadas as promoções de executivos. Porém segundo especialistas quando o centro das atenções é demasiadamente voltado para os resultados financeiros, a instituição pode estar carente de um plano estratégico e com visões de longo prazo. Cohen (2002) afirma que para muitas empresas, acabam não sendo as prioridades que determinam as metas, e sim, por outro lado, são as condições financeiras que determinam as prioridades.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Metodologia é para Andrade (1999) um conjunto de procedimentos sistemáticos que tem como propósito localizar uma solução para um determinado problema. Logo entendemos que a metodologia é um processo da pesquisa escolhida para a elaboração de um determinado assunto. Para BEUREN et al (2009, p. 67) a metodologia da pesquisa é definida com base na formulação do problema, este que pode ser substituído ou acompanhado da elaboração de hipóteses.

Devemos segui-la com o intuito de respondermos os problemas do tema em questão, buscando atingir os propósitos do trabalho de uma forma objetiva e clara.

3.1 TIPOLOGIA QUANTO AO OBJETIVO

Conforme BEUREN et al (2009, p.67) as tipologias da pesquisa devem coagir com a pergunta formulada (problema) ou com as afirmativas objetos de confirmações e/ou rejeições (hipóteses).

O objetivo deste trabalho, é uma revisão da literatura, para maior entendimento dos processos organizacionais da controladoria de uma empresa industrial, se voltados ao planejamento e orçamento, desta forma tem como classificação uma abordagem com objetivo descritiva e explicativa. A pesquisa tem como visão conhecer com maior profundidade o assunto e facilitar a delimitação do tema de pesquisa. No presente trabalho será também realizada revisão e interpretação de estudos pertinentes ao tema, implicando na leitura e análise de ideias e conceitos abrangidos, com o propósito de visualizar maior clareza nos dados.

3.2 TIPOLOGIA QUANTO AO PROBLEMA DA PESQUISA

Quanto ao problema de pesquisa o presente estudo empregará a metodologia qualitativa, visando contribuir para um maior entendimento e interpretação do tema supramencionado.

3.3 TIPOLOGIA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto à abordagem dos procedimentos e a forma que será conduzido, o estudo irá se tratar de uma pesquisa bibliográfica e documental com o propósito de recolher informações e conhecimentos acerca de um problema, sabendo que a pesquisa bibliográfica tem como finalidade deixar o pesquisador em contato com pesquisas já produzidas a respeito do tema.

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

O fundamento teórico terá como base artigos científicos, livros acadêmicos, pesquisas nos bancos de dados da internet, em revistas e jornais especializados. Buscando caracterizar a eficiência dos métodos, e seus impactos, bem como caracterizar e/ou visualizar as barreiras culturais, organizacionais e estruturais existentes em uma empresa industrial.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de gestão empresarial envolve diversas áreas da empresa, e para um ciclo perfeito tratando-se de empresa industrial este processo deve englobar todos os setores e pessoas, caracterizando um ato contínuo de revisão de melhorias, controle de custos e despesas, e de tomada de decisões. A obtenção de melhor eficácia para tomadas de decisões pode ser facilitada, se a empresa disponibilizar de uma área específica, e que esteja delegada a responsabilizar-se por estes processos.

A Controladoria é a área responsável por refletir as expectativas da alta administração da empresa, em busca da obtenção de melhores resultados e desenvolvimentos econômicos. Também é este setor que irá suprir a grande necessidade de informações que as empresas passaram a exigir com o decorrer dos tempos, abrangendo o processo decisório, processando dados, estabelecendo parâmetros, diretrizes e metas, e revertendo-os em resultados para o processo de tomada de decisões e avaliação econômica do desempenho da empresa, por parte de seus diretores e/ou acionistas.

Desta forma é possível entender o alcance gerencial da organização como um todo, e potencializar seus resultados através da irrigação de um processo gerencial e de gestão que possuam informações reais e necessárias para manter os objetivos organizacionais materializados da forma esperada, mantendo uma ponte que permita o contato direto dos gestores, com os dados de que necessitam para a melhor execução de suas atividades. Todo este processo dissimula responsabilidades pela geração dos resultados entre os membros das instituições, e inicia-se com o planejamento, o qual, de forma resumida, tem o objetivo de manter o cumprimento da missão da empresa e orientar etapas do processo organizacional, analisando cenários e envolvendo possíveis ameaças e oportunidades intrínsecas ao ambiente externo da empresa, sem deixar de lado a análise de seus concorrentes.

Quando falamos de planejamento, o mesmo não trata-se apenas de um instrumento utilizado pela administração para facilitar o relacionamento entre empresa e seu ambiente, mas também uma ferramenta poderosa de controle interno que permite um domínio mais assíduo do comportamento organizacional, responsável por quantificar objetivos quantitativos e transformá-los em metas para um determinado nível de resultados. Estas, portanto, serão a base orientadora para que gestores

possam ser orientados, de forma clara e objetiva quanto às expectativas que a alta administração têm, aumentando a flexibilidade operacional e servindo também como parâmetro para avaliações próprias de desempenho. O planejamento deve estar elencado com o orçamento e os dois, precisam estar cada vez mais sintonizados com o ambiente dinâmico da empresa e dos negócios.

Sob a ótica da controladoria, o resultado econômico encontrado com o planejamento organizacional e operacional é fruto de sua demonstração de resultados, que se converte em indicador de desempenho aferindo resultados e apontando desvios. A execução do planejamento e do orçamento de forma adequada, faz com que a organização possa redimensionar objetivos, caso observe fatores ambientais que os impeçam de serem concretizados, e para isso a controladoria serve como orientadora para as ações gerenciais. A partir do controle da execução do planejamento e do orçamento é que se pode garantir que os mesmos estão sendo realizados conforme solicitado e previsto pela alta administração, mensurando desempenhos reais e comparando-os com os padrões estabelecidos no início do planejamento. É aqui, nesta parte do processo que a controladoria cumpre parte de sua missão, sendo o continuo fornecimento de informações para a alta administração, em detalhes e de todas as atividades, permitindo-lhes melhor julgamento quanto a preservação de seus interesses.

Desta forma, podemos concluir que a controladoria como sistema de gestão e sua adoção pelas empresas é instrumento de grande relevância quando falamos de perpetuação. Seu desenvolvimento de forma sistêmica, trabalhando e monitorando o planejamento e o orçamento, estando envolvido com todos os setores da empresa faz com que contribuições, quaisquer que sejam, tornem-se importantes também para que a organização se mantenha competitiva no mercado, cooperando desta forma para o desempenho empresarial e maximização de riquezas, possibilitando o equilíbrio organizacional diante das dificuldades existentes em seu ambiente operacional.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B. et. al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ASSAF NETO, A.. **Estrutura e Análise de Balanços**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. **Lei no 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações**. Diário Oficial da União. Brasília, 17 dez. 1976.
- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- CARVALHO JUNIOR, C. V de O., ROCHA, J. da S. **Controladoria no Brasil: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros**, 2008, 16 Pág, Ciências Contábeis, VI Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios Seropédica, RJ, Brasil.
- COHEN, D. **Metas: dá pra chegar lá?**. Revista Exame, p. 43 a 51, Setembro 2002.
- FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P. C.. **Controladoria Teoria e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P. C. **Controladoria**. 3. ed. São Paulo, Atlas: 2004.
- FELTRIN, D., BUESA, N. Y. **Comércio Eletrônico: Orçamento Empresarial uma ferramenta para tomada de decisão**, Revista Eletrônica Gestão e Negócios – FAC São Roque, Ago/Nov. 2018
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 7ª Ed. São Paulo. Harba LTDA, 1997.
- GIONGO, J; NASCIMENTO, A. M. **O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul**. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, nov. 2005. Disponível em: <http://intercostos.org/documentos/congreso-09/custos_159.pdf>. Acesso em 03/06/2018.
- HOJI, M. **Administração Financeira: Uma Abordagem Prática**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HOJI, M. **Administração Financeira e Orçamentária**. 11. ed. São Paulo: atlas, 2014.

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade Gerencial**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

HOSS, O. et al. **Contabilidade Ensino e Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003

MOSSIMAN, C. P., ALVES, J. O. de C., FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, fundação Esag, 1993.

MARTINS, O. S. **O PLANEJAMENTO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS COMERCIAIS: Planejamento através da controladoria**, 2005, 46 Pag. Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande / PB.

NASCIMENTO, A. **Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes**. In: XII Simpósio de Engenharia de Produção, 2006, Bauru. Anais eletrônicos... Bauru: 2006. Disponível em: <http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/1246.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2018.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Básica**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, C. L., TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2012.

SÁ, C. A. **Orçamento empresarial: novas técnicas de elaboração e de acompanhamento**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, J. L., SCHMIDT, P., PINHEIRO, P. R., MARTINS, M. A. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANVICENTE, A. Z. SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANVICENTE, A. Z. SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TAVARES, M. C. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2007.

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

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial – Planejamento e Controle do Lucro**. São Paulo: Atlas, 1971.

ZDANOWICZ, J. E. **Planejamento Financeiro e Orçamento**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.