

ALDO DALLAGO NETO

**Planejamento e Controle Orçamentários como Prática de Controladoria
Organizacional**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Controladoria pelo Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR.

Orientadora Prof^ª. Dra. Marcia Bortolucci Espejo.

CURITIBA

2011

Dedico esse trabalho ao nosso Deus que durante todo o tempo nos revelou:

“Se estiver embotado o ferro, e não se afiar o corte, então se deve por mais força; mas a sabedoria é proveitosa para dar prosperidade”.

Eclesiastes 10:10

AGRADECIMENTOS

A minha esposa, familiares, amigos e colegas de trabalho, que com muito apoio, paciência e principalmente amor estiveram ao meu lado. Compreendendo e auxiliando a exclusividade que os estudos exigiram.

A minha orientadora, que carinhosamente me auxiliou com seus conhecimentos, transmitindo-me a confiança necessária e norteou os passos a serem seguidos.

Aos amigos de curso, que certamente sentiremos saudades, pelos momentos de risos e de união para cumprir todas as tarefas.

SUMÁRIO

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	8
1.2 OBJETIVOS.....	8
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	8
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	9
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 CONTROLADORIA.....	12
2.1.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE COM O SURGIMENTO DA CONTROLADORIA.....	13
2.1.2 PRÁTICAS DA CONTROLADORIA.....	16
2.1.3 FUNÇÕES DO CONTROLLER.....	18
2.2 ORÇAMENTO.....	20
2.2.1 CONCEITO E HISTÓRICO DO ORÇAMENTO	22
2.2.2 METODOLOGIA DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO.....	23
2.2.2.1 Vantagens do Orçamento	24
2.2.2.2 Limitações do Orçamento	25
2.2.2.3 Implantação do Orçamento	25
2.2.3 TIPOS DE ORÇAMENTO.....	26
2.2.3.1 Orçamento Empresarial	27
2.2.3.2 Orçamento contínuo.....	29
2.2.3.3 Orçamento base zero (OBZ).....	30
2.2.3.4 Orçamento Flexível	32
2.2.3.5 Orçamento por atividades (ABB).....	33
2.2.3.6 Beyond Budgeting	35
3 METODOLOGIA	38
4 CASO PRÁTICO – CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS	40
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	56
REFERÊNCIAS.....	58

RESUMO

DALLAGO NETO, Aldo; **Planejamento e Controle Orçamentários como Prática de Controladoria Organizacional**. Pesquisa de conclusão de curso para a obtenção do título de especialista em Controladoria – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2011.

A pesquisa realizada sobre Planejamento e Controle Orçamentário como Prática de Controladoria tem como objetivo geral, identificar como o planejamento e controle orçamentário foram utilizados na abertura de um centro de serviços compartilhados para uma companhia do ramo químico e plástico no qual suas fábricas estão sediadas ao redor do mundo sendo principalmente na Europa e no NAFTA, tendo como objetivos específicos a situação atual para o procedimento de elaboração do orçamento e identificar se o planejamento orçamentário foi atingido. Apresentação do referencial teórico sobre Orçamento e Controladoria com seus benefícios e aplicabilidades de diversos autores da área. A metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa será um estudo de caso, através da realização de Pesquisa qualitativa, descritiva e participante. Os principais resultados atingidos foram o aprofundamento e o enriquecimento do conhecimento sobre o tema de planejamento e controle orçamentário ligado a Controladoria, saber na prática como é a aplicação e o desenvolvimento destes temas em uma grande companhia e perceber que para cada perfil de empresa existe uma maneira de se aplicar a teoria para a prática, respeitando as particularidades de cada empresa.

Palavras-chave: planejamento orçamentário, controle orçamentário e práticas de controladoria.

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de controlar, planejar e analisar o orçamento empresarial cada vez mais vem se tornando uma das principais preocupações latentes para empresários e gestores de pequenas, médias e grandes organizações. Esta preocupação é explicada pela busca incessante das companhias em melhorar seu posicionamento no mercado atual, o qual está cada vez mais dinâmico e competitivo em virtude da globalização, do rompimento de fronteiras internacionais e da busca por novos nichos de mercados. Estes são os principais fatores que levam uma empresa a visar sua excelência na gestão orçamentária.

Os constantes avanços tecnológicos organizacionais, por outro lado, não são acompanhados de maneira igualitária pelas práticas de gestão de orçamentária e de controle. Determinadas vezes, o tradicional controle contábil e orçamentário possui restrições para a efetiva implantação de sistemas e ferramentas que venha a maximizar o planejamento orçamentário da organização. Assim, faz-se necessário um sistema de controle que identifique as possíveis brechas e falhas priorizando uma correta ação sobre os mesmos. Como consequência deste controle, para que sejam evitadas variações ainda maiores, é preciso que as informações relativas ao controle orçamentário de uma companhia sejam devidamente acuradas a fim de municiar o processo de tomada de decisão, ou seja, o sistema de gestão e controle orçamentário das organizações deve suprir a necessidade de informações consistentes, possibilitando uma evolução gradual do gerenciamento dos processos empresariais.

Para que esse conjunto de mudanças seja eficaz em uma organização, é preciso que o sistema de gerenciamento seja condizente com a nova realidade encontrada na empresa, principalmente no que se refere às informações pertinentes ao planejamento e controle orçamentários. As metas organizacionais, então, decorrentes da otimização do conjunto de processos da empresa, visam atingir um melhor desempenho a um custo menor, o que representa aumento de competitividade. Esta melhoria vai ao encontro às necessidades dos consumidores e deve ser apoiada por um eficiente sistema de desenvolvimento, suprimento, produção e distribuição.

Hoje as organizações optam em o que deve ser realizado dentro de um certo ambiente, no entanto o que a diferencia é a intensidade e a antecipação do processo

decisório, ou seja, no ano Z0 ela decide quais serão os produtos a serem lançados e em Z1 a quantidade de insumos que irá necessitar em Z1, como por exemplo o nível salarial a ser atingido em Z1, os investimentos a serem realizados em Z1 e assim por diante. Portanto, antes de um determinado momento as mais corretas alternativas a serem selecionadas e implementadas devem ser definidas. Dentro de uma certa razão, sempre o planejamento antecede a execução, ou seja, planejar nada mais é do que antever o futuro. Para algumas organizações, este prazo que antecede a execução é curtíssimo, muito próximo da execução, porém para outros casos, o período de antecedência é mais largo possibilitando um melhor planejamento.

Para que controle e planejamento obtenham sucesso dentro da organização, se faz necessário a discussão do nível de formalização que o processo de controle e planejamento demanda junto aos gestores e para cada porte e nicho de mercado que a empresa está inserida. Segundo Welsch (1994, p.64-65) existem algumas vantagens de se decidir antecipadamente, as quais são destacadas a seguir:

- Coordenação das atividades: busca gerenciar recursos para atingirem-se as metas de maneira eficiente.
- Decisões antecipadas: permite a identificação de novas perspectivas, fazendo com que as algumas decisões sejam tomadas antecipadamente.
- Comprometimento a priori: compromisso pelos envolvidos nas metas estabelecidas.
- Possível maior transparência: trazer maior transparência entre as áreas envolvidas da empresa.
- Definição de responsabilidades: o planejamento e o controle em uma organização exigem que as responsabilidades sejam definidas, por unidades de negócio, por departamentos ou mesmo por centro de resultados.
- Destaque para a eficiência: uma vez desenvolvido o processo de planejamento, não apenas a avaliação financeira é implementada, mas a avaliação de todo o negócio.
- Possível maior entendimento mútuo: ser mais transparente permite a organização e aos seus gestores um melhor entendimento das áreas que não são de sua responsabilidade.
- Força de auto-análise: quando uma área da empresa vislumbra o processo de planejamento pode auto-avaliar se frente aos desafios que pretende superar no futuro.
- Permite avaliação do processo: se todos os benefícios anteriormente apresentados não fossem percebidos como relevantes, este indiscutivelmente seria.

Realizar um planejamento orçamentário de uma organização, não é tarefa simples. Faz se necessário o envolvimento das principais áreas da empresa

fornecendo informações úteis para a elaboração, horas e horas de dedicação de vários colaboradores, projeção de cenários, aprovação de diretores e entre outros. Porém, o orçamento não teria validade alguma se não for realizado paralelamente, mês a mês, o controle deste orçamento. Nesta etapa que entra as práticas de Controladoria com os controles efetivos do orçamento. Analisando-se as metas orçamentárias estão sendo cumpridas e atingidas, reportando as variações. Sendo umas das ferramentas mais utilizadas pelas empresas o *Forecast* (Projeção), onde é elaborada a análise entre o orçado *versus* o realizado, justificando as variações ocorridas no período analisado.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Hoje as companhias procuram de uma maneira cada vez mais gradativa aprimorar e desenvolver novas metodologias de se elaborar e controlar seu orçamento. Por mais que exista uma vasta bibliografia referente a este assunto, muitas organizações ainda se queixam no que diz respeito a própria elaboração orçamentária e principalmente aos controles a serem utilizadas, trazendo de uma maneira ainda mais real acuracidade aos números alcançados.

Mediante a este cenário, o trabalho em questão tem por objetivo trazer as práticas de controladoria no processo de planejamento orçamentário para dentro das organizações, com a seguinte questão: Como o planejamento e controle orçamentários podem ser utilizados como práticas de controladoria dentro das organizações?

1.2 OBJETIVOS

O presente trabalho tem por razão de existir, para que seja cumprido o objetivo geral e os objetivos específicos, no qual serão melhores detalhados a seguir.

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Segundo Lakatos e Marconi (2009, p. 17) o objetivo geral é uma maneira de demonstrar uma visão global sobre o tema e vincula-se a significação da tese proposta pelo projeto.

Este trabalho tem como objetivo geral identificar como planejamento e controle orçamentários foram utilizados na abertura de um centro de serviços compartilhados em uma companhia do ramo químico e plástico sediada principalmente na Europa e no NAFTA, sendo o centro de serviços em Curitiba.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Também de acordo com Lakatos e Marconi (2009, p. 18) o objetivo específico consiste em uma idéia mais concreta, visa à aplicação do objetivo geral a situações particulares.

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Analisar a situação atual da empresa quanto ao procedimento de elaboração e controle do orçamento;
- Identificar se o planejamento orçamentário realizado para um centro de serviços compartilhados foi atingido.

1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo Lakatos e Marconi (2009, p. 22), a justificativa é a resposta do *Por quê?* Ou seja, corresponde a uma maneira de levar a compreensão do tema para aceitação da pesquisa por parte das pessoas ou entidade da pesquisa realizada. “[...] Consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa [...]”.

A área de planejamento e controle orçamentário, atualmente é um dos principais departamentos de uma organização, pois é através desta área que são realizadas projeções e cenários a serem atingidos em um futuro próximo para a organização. Este departamento normalmente em uma organização está inteiramente ligado ao setor de Controladoria e em alguns casos pertencendo a ele.

Para tanto, faz-se necessário avaliar se os métodos e ferramentas de controle estão sendo eficientes proporcionando eficácia para o controle orçamentário, pois afinal fazendo-se uso das práticas de Controladoria de maneira correta torna-se

possível formar dados reais que sustentarão e municiarão as tomadas de decisão da alta direção da empresa.

Partindo do princípio de que o planejamento orçamentário é um dos pilares para os gestores projetarem o futuro da organização, pois através do orçamento são geradas expectativas definidas no que acaba sendo a melhor maneira de se julgar o desempenho para o próximo ano e ainda o planejamento orçamentário contribui de maneira significativa na coordenação dos esforços por parte dos gestores de modo que os planos da organização satisfaçam e estejam alinhados com objetivo organizacional. Portanto, percebe-se que o planejamento e controle orçamentário acabam tornando-se um dos fatores chave de sucesso para um determinado projeto da organização.

Este trabalho poderá contribuir para a reflexão dos gestores da empresa sobre o tema, repensem o modelo do planejamento e controle orçamentário, tomem as devidas ações que sejam realmente necessárias garantindo o sucesso do negócio e também possam vir a ter como base para futuros projetos.

Outro fator preponderante para a escolha e desenvolvimento deste tema para o trabalho acadêmico é a possibilidade de ampliar, enriquecer e desenvolver o conhecimento do autor para um assunto de grande relevância dentro das companhias, podendo até mesmo vir a liderar futuros planejamentos.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Na primeira seção é abordado o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa que evidencia a relevância do tema e esta estruturação do trabalho.

Na segunda seção são abordados os temas de pesquisa com todo o embasamento teórico, a relação entre a contabilidade e o surgimento da Controladoria, mencionando a opinião e aspectos dos principais autores para os respectivos temas. Também é contemplado especificamente o tema orçamento, tópico em que é discutido detalhadamente destacando as principais metodologias existentes e aplicado nas organizações.

Para a terceira seção, a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho trata-se de um Estudo de Caso, através da realização de Pesquisa qualitativa, descritiva e participante.

Na seqüência, no quarto tópico são evidenciados os principais resultados atingidos com o desenvolvimento do trabalho destacando os fatores positivos da utilização do planejamento e controle orçamentários como prática de controladoria organizacional.

Por fim são estabelecidas as conclusões e referências bibliográficas utilizadas nesta pesquisa, tais como principais autores, livros e teses de profissionais da área de controladoria.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentado todo o embasamento teórico no qual irá contextualizar o desenvolver da pesquisa. Serão explanados os conceitos de renomados autores e estudiosos das correlacionadas áreas dentre elas: Controladoria, a evolução da contabilidade com o surgimento da Controladoria, práticas de Controladoria, funções do *controller*, conceitos e histórico de orçamento, planejamento estratégico e tipos e metodologias de elaboração de orçamentos utilizados nas organizações.

2.1 CONTROLADORIA

A área de Controladoria nas organizações vem se tornando um dos departamentos de maior importância para o sucesso da organização, pois é através desta área que são elaborados e analisados os relatórios de controle que embasam a tomada de decisão da alta direção.

Para Nogas e Eleutério (2004, p. 19) a Controladoria “[...] é um conjunto de conhecimentos e funções relacionadas com a gestão econômica da empresa. Seus princípios e métodos utilizados são úteis na geração e mensuração dos resultados das operações”. Já para Padoveze (2009, p. 3) a Controladoria “[...] pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa”.

Para outros autores a Controladoria possui uma visão bastante abrangente, como é definido por Lunkes e Schnorremberger (2009, p. 9), que destacam:

[...] que apesar da importância atribuída à área, não há consenso, na literatura, quanto ao seu conceito, principalmente porque sua atuação é muito ampla, estendendo-se desde as áreas operacionais até as estratégicas, apresentando enfoques diversos, dependendo do contexto em que é aplicada e dos conhecimentos da pessoa que estiver liderando a área.

Mediante aos conceitos mencionados anteriormente percebe-se o quão é importante a Controladoria para uma organização, pode-se dizer ainda, que a Controladoria tem princípios e métodos de outras ciências, tais como: a

Administração, Economia, Psicologia, Estatística e tendo como a principal a Contabilidade.

Ao realizar um estudo sobre Controladoria, faz-se necessário trazer a Contabilidade para junto deste tema, pois é por meio dela que surgiu a Controladoria, ou seja, segundo Padoveze (2009, p. 6), “a Controladoria é ciência e, na realidade, é o atual estágio evolutivo da Ciência Contábil, e ainda a Controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude”.

2.1.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE COM O SURGIMENTO DA CONTROLADORIA

Segundo Marion (2004, p. 26), a contabilidade “é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisão dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões”. Durante o período mesolítico (10.000 a.c à 5.000 a.c.) segundo Santos (2000, p.15),

[...] surge os primeiros indícios da contabilidade. Pesquisadores descobriram em sítios arqueológicos no Oriente Próximo (região fértil entre as nascentes do rio Tigre e o Eufrates) materiais que compõem um sistema rudimentar de contabilidade. Este sistema foi criado principalmente pelas civilizações da Pérsia e Mesopotâmia que possuíam uma agricultura intensa, bem como a criação de animais. Com o grande volume de produtos produzidos surgiu a necessidade de estabelecer algum tipo de controle. Criou-se, então, um sistema de localização de mercadorias, seus respectivos proprietários, possíveis dívidas originadas com suas transferências e também os direitos dos antigos proprietários.

Os materiais encontrados nesses sítios arqueológicos eram compostos de fichas de barro, utilizados para representar as mercadorias, e caixas de barro, também chamado de envelopes, onde as fichas de barro eram guardadas. De acordo com Santos (2000), os envelopes representavam o débito ou o direito do proprietário em reclamar a mercadoria. No exterior dessas caixas eram gravadas quais fichas estavam ali guardadas. Assim, era possível identificar com rapidez o total da dívida e também o total do patrimônio de cada envelope. O fato de colocar essas fichas dentro do envelope significava o registro de vários ativos ou o que é hoje chamado de débito de entradas. As transações comerciais eram representadas

por transferência de ativos o que pode classificá-la como um sistema simples de partidas dobradas, pois existe o registro efetivo de uma dupla entrada. Este sistema é considerado simples, pois não ocorre o controle monetário previsto pelo sistema contábil de partidas dobradas.

Muitos séculos se passaram sem que o sistema contábil tivesse qualquer alteração relevante. Até que ao final do século XI, as Cruzadas passaram a impulsionar o desenvolvimento do comércio, principalmente entre as cidades italianas e o oriente. Os mercadores aproveitaram a coragem dos cruzados, para estimular negociações que ajudaram a desenvolver o comércio. Os cruzados precisavam de navios e alimentos e os mercadores precisavam de produtos como especiaria e corantes para comercializar. A necessidade de ambos estimulou negociações através de representações ou associações com os donos dos grandes navios. Ainda segundo o mesmo autor surgia então, uma sociedade chamada Commenda, sendo o capital fornecido pelos commendator ao sócio ativo, tractor. Esta relação comercial gerou o postulado da entidade, importante princípio da contabilidade, uma vez que se exigia prestação de contas para divisão do lucro. Apesar na criação da Commenda, não era necessário um modelo complexo de controle, o que não permitiu a evolução do conhecimento e da história da Contabilidade.

Já a partir do século XII, com o advento da revolução comercial, a atividade econômica foi tomando forma o que gerou grandes centros econômicos, sendo os principais: Veneza, Gênova e Florença, cidades com grande atividade comercial realizadas com o oriente. O fim do feudalismo (século XV) gerou uma grande transformação na Europa que passou a ser direcionada para o Capitalismo. O aumento da atividade comercial demandou também o aumento de controle contábil, o qual deveria ser mais sofisticado e sistematizado. Estudiosos contábeis procuraram desenvolver modelos para apoiar o desenvolvimento econômico, surge então a Escola Contista. Esta linha de estudos, segundo Santos (2000, p.26), “estabelece que o processo de escrituração contábil deve estar subordinado ao funcionamento das contas, cujo objetivo é o de registrar uma dívida a receber ou a pagar. Ele está baseado na regra de que quem recebe, deve, e quem entrega, tem em haver”.

O primeiro modelo impresso de partidas dobradas foi apresentado pelo frei Luca Pacioli, monge italiano a quem é creditada a invenção da escrituração contábil

por partidas dobradas (HANSEN e MOWEN, 2001). Para Pacioli, todos os comerciantes deveriam ser um bom conhecedor de registros contábeis e ter o conhecimento, a qualquer momento, de suas transações. Para isso os comerciantes deveriam saber registrar corretamente suas contas, a partida de crédito e de débito e seus correspondentes.

Para Padoveze (2009, p. 3), a Controladoria pode ser entendida,

[...] como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação.

Contudo a Controladoria acaba sendo definida como um departamento da empresa, na qual possui a responsabilidade da utilização de todo o conjunto da contabilidade da organização. Portanto a Controladoria possui a responsabilidade de implantar, criar, desenvolver e coordenar as informações úteis de todo o âmbito da ciência contábil inserida na organização para as reais necessidades.

A área da Controladoria se desenvolveu e está intimamente ligada ao processo decisório da empresa, na busca da eficiência e eficácia organizacionais. Deste modo, a atuação da Controladoria está atrelada ao modelo de gestão adotado pela empresa. No momento da escolha desse modelo, estão interligados as crenças e os valores que formam a cultura organizacional da empresa e que interagem durante o processo de criação do estilo gerencial a ser implantado.

Devem ser considerados alguns aspectos na estruturação do modelo gerencial, conforme destaca Padoveze (2003, p. 26):

- O processo de gestão;
- A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores;
- O processo decisório;
- O comportamento dos gestores.

Mediante a contribuição que este departamento oferece para a organização, como é possível conceituar a Controladoria?

Pode-se entender a Controladoria como um departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas (OLIVEIRA, 1998, p. 19).

2.1.2 PRÁTICAS DA CONTROLADORIA

A Controladoria pode ser entendida como o departamento responsável pela realização de projetos, elaboração, implementação e manutenção de sistema integrado de informações úteis, operacionais, financeiras e contábeis de uma certa entidade com ou sem finalidades lucrativas e também é considerada como um processo natural a evolução da contabilidade tradicional.

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

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

Todos estes pontos devem ser rigorosamente seguidos, sem deixar de cumprir com eficácia e eficiência as responsabilidades atribuídas a área de Controladoria da organização na execução nas tarefas e atribuições regulamentares, vinculadas aos aspectos contábeis e societários, aliadas a escrita observância sob a legislação tributária e fiscal, em todos os níveis.

A estruturação da Controladoria moderna deve estar formada para atender as necessidades de controles sobre atividades rotineiras como também deve servir de ferramenta de monitoramento sobre as etapas do processo de gerenciamento da empresa, ou seja, a Controladoria deve estar estruturada ligada a aos sistemas de informações pertinentes a gestão da empresa, tanto sob os aspectos rotineiros quanto aos gerenciais e estratégicos da organização.

Desta maneira, é possível visualizar a Controladoria estruturada em dois principais segmentos:

- Contábil e fiscal: neste segmento estão estabelecidas as funções tradicionais da contabilidade, tais como: escrituração contábil e fiscal, geração de relatórios fiscais, societários, publicações e atendimento a auditoria e fiscalizações, etc.

- Planejamento e controle: para este segmento contempla as funções e atividades de Controladoria, tais como: questões orçamentárias, projeções e

simulações, aspectos estratégicos de apuração e análise de relatórios e desempenho por centro de responsabilidades.

Segundo Oliveira e Perez Jr. (2004, p. 16) segue abaixo o modelo da área de Controladoria nas organizações, bem como as práticas. (Figura 1).

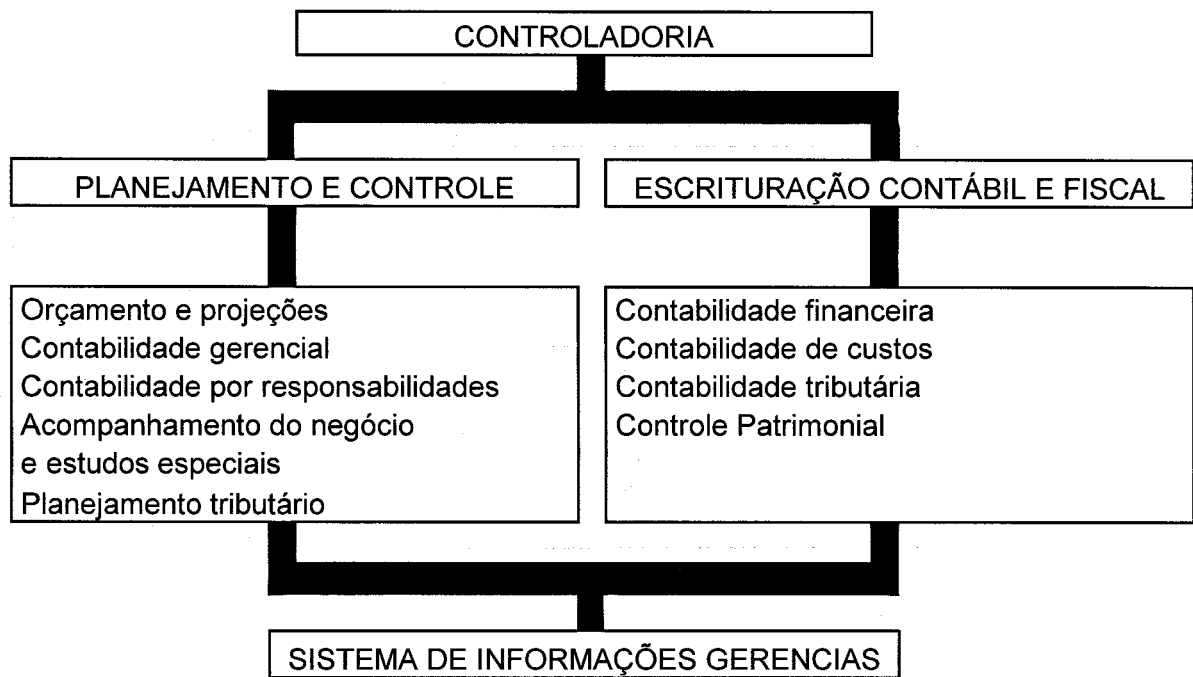


Figura 1 – Estrutura da Controladoria.

Fonte: Oliveira e Perez Jr. (2004, p.16).

Após análise da estrutura de Controladoria proposta por Oliveira e Perez Jr. (2004) as organizações percebem que suas práticas estão envolvidas significativamente entre planejamento, controle e escrituração contábil. Estes departamentos são responsáveis em gerar, controlar e gerenciar informações e dados que embasará e sustentará a alta direção na tomada de decisão.

As práticas de Controladoria e a Controladoria em si vêm se tornando com o passar dos anos uma área de extrema importância para a gestão eficaz e eficiente da organização, pois através dela que são elaborados e analisados relatórios gerenciais os quais poderão impactar diretamente na estratégia da organização. Segundo Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, menciona que dentre 88 empresas de grande porte 68 entidades possuem no sistema formal organizacional uma área denominada de Controladoria. Cabe ressaltar que para estas entidades,

na área de Controladoria são encontradas subdivisões por unidades de negócio, conforme demonstrado no Gráfico 1.

Ressalta-se que os percentuais foram calculados de acordo com o total de empresas que possuem a área de controladoria em sua estrutura.

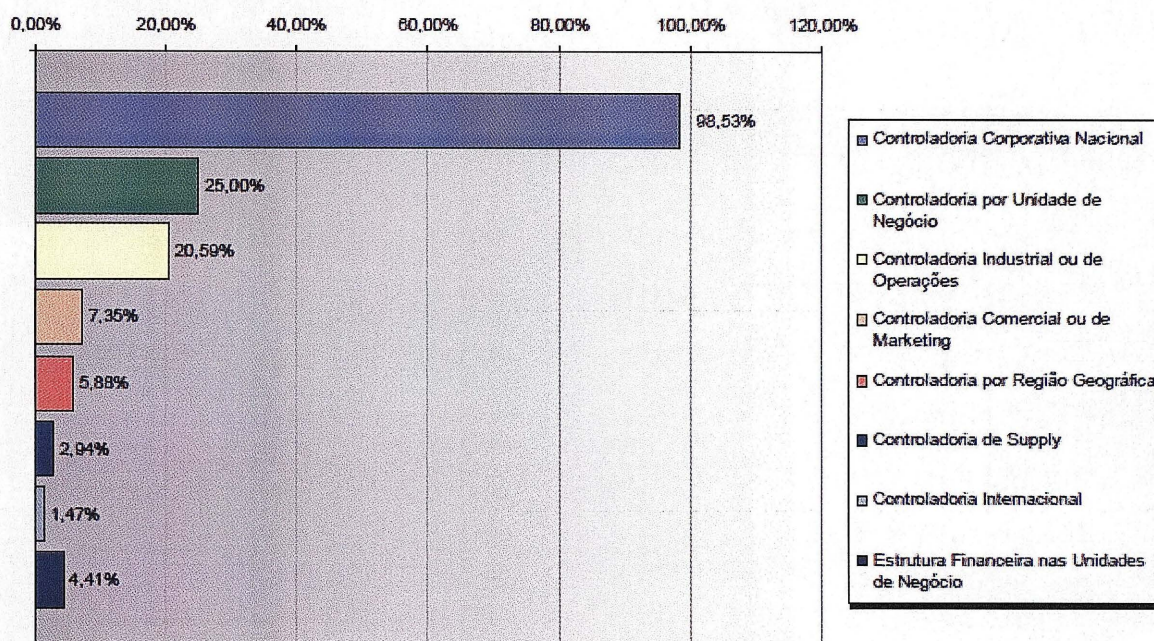


Gráfico 1 – Subdivisão da Controladoria.

Fonte: Borinelli (2006, p.246).

Percebe-se que praticamente todas as empresas pesquisadas pelo autor, possuem a Controladoria em um nível corporativo, além disso, 25% delas são estruturadas como Controladoria por unidade de negócio e 20,59% tem Controladoria industrial ou de operações ou também chamada de Controladoria de Planta. Destacando de maneira positiva a funcionalidade da área de Controladoria para as organizações.

2.1.3 FUNÇÕES DO CONTROLLER

A figura do gestor de Controladoria para a organização possui papel fundamental nos processos de tomada de decisão como co-responsável institucional pela sua condição estratégica, cabendo-lhe o estabelecimento de políticas e metas para o alcance dos objetivos institucionais.

Morante e Jorge (2008, p. 1) destacam que a “Controladoria para ser exercida em sua plenitude precisa ser conduzida por profissional experiente, com profundos conhecimentos de finanças empresariais e habilidade no relacionamento com os gestores das diversas áreas da empresa”.

Mas Padoveze (2005, p. 39) alerta que “é primordial que os demais gestores tenham uma visão dos aspectos econômicos de suas atividades e incorporem ao processo de gestão os conceitos e teorias utilizados pela Controladoria, não deixando os aspectos de Controladoria a cargo apenas do *controller*”.

Assim, pode se afirmar que uma das primeiras atribuições do *controller* é disseminar a filosofia da Controladoria na empresa. Morante e Jorge (2008, p. 1-4) apresentam as principais funções do *controller*.

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

Dependendo do organograma da empresa, a posição de *controller* pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidades e remuneração que dependem do setor e porte das organizações. Em empresas de menor porte que ainda não dispõem de uma adequada estrutura de Controladoria, o *controller* normalmente seria responsável por outras atividades, tais como: informática, finanças, departamento pessoal entre outros.

A função de *controller* tem uma importância destacada na estrutura hierárquica da organização, pois a área de Controladoria possui de certa forma uma influência considerável na organização porque detêm informações úteis para a condução do negócio da empresa e também participa das tomadas de decisão da empresa.

Para algumas organizações a função de *controller* e a de tesoureiro podem ser confundidas, sendo que o tesoureiro está diretamente envolvido com os assuntos financeiros da organização e já o *controller* com os assuntos operacionais, porém a divisão de tarefas acaba ficando a critério de empresas para empresa. De forma mais detalhada, Hongren *et al* (2004, p. 26) apud Borinelli (2006) apresentam a distinção entre as funções de *controller* e tesoureiro, segundo o *Financial Executive Institute*, Quadro 1:

TESOURARIA		CONTROLADORIA	
1	Levantamento de capital	1	Planejamento para o controle
2	Relações com os investidores	2	Relatórios e interpretação
3	Financiamento a curto prazo	3	Avaliação e consultoria
4	Relações com bancos e custódia	4	Gestão tributária
5	Créditos e cobranças	5	Declarações para o governo
6	Investimentos	6	Salvaguarda dos ativos
7	Gestão de risco (seguros)	7	Avaliação econômica

Quadro 1 – Diferenças entre as funções de Tesouraria e Controladoria.

Fonte: Borinelli (2006, p.183).

2.2 ORÇAMENTO

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

De maneira geral, o orçamento é definido como um dos pilares da gestão e uma das principais ferramentas, pois ele vem em decorrência da montagem do plano estratégico, identificando em um horizonte menor (semestre ou ano) as ações mais relevantes que deverão ser tomadas.

O orçamento é a expressão formal e quantitativa dos planos estratégicos da empresa, e compreende três fases:

- Preparação do Orçamento
- Orçamentos Setoriais
- Orçamento Empresarial

Conforme se observam nas Figuras 2 e 3 a seguir:

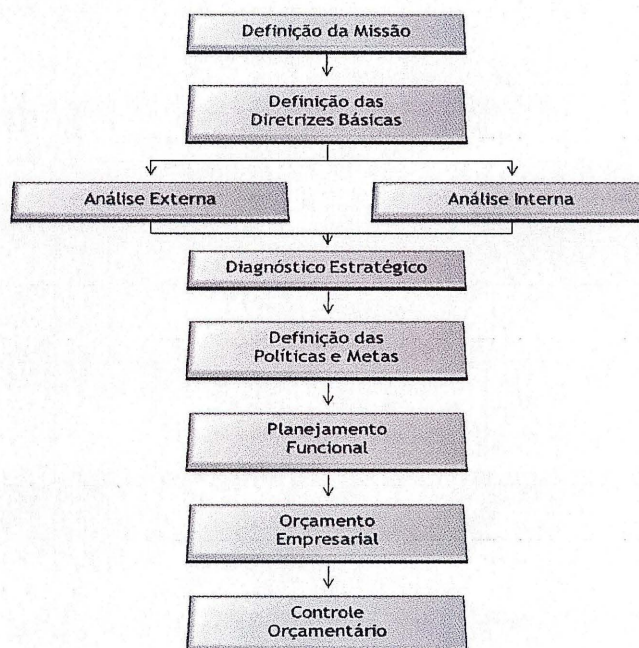


Figura 2 – Preparação do orçamento e seus setores.

Fonte: Frezzatti (2000, p.20).



Figura 3 – Condições para a implementação do orçamento.

Fonte: Frezzatti (2000, p.20).

Na elaboração de um eficiente planejamento orçamentário para uma organização, faz-se necessário que ele esteja ligado ao planejamento estratégico, ou seja, vinculado a missão, visão, valores e objetivos da empresa. O planejamento nada mais é que antecipar os cenários futuros e possíveis para a organização, por isso que é de suma importância o planejamento estar condizente com os objetivos organizacionais.

A prática de Controladoria orçamentária possui funções de extrema relevância para a companhia, como: prover informações contábil, patrimonial, econômica, orçamentária e financeira ao processo de gestão da organização a fim de municiar e subsidiar as tomadas de decisões gerenciais e estratégicas pela direção da empresa.

Para Goldenberg (1994) apud Borinelli (2006, p. 142) sobre o papel do *controller* no papel de planejamento estratégico, “a geração de dados, a projeção do efeito de diferentes estratégias, a transformação de planos estratégicos em orçamentos e o monitoramento de planos passados são funções naturais do *controller*”.

2.2.1 CONCEITO E HISTÓRICO DO ORÇAMENTO

O planejamento é um dos quesitos de extrema importância para uma gestão eficiente dentro de uma organização, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, com fins ou sem fins lucrativos. Portanto, é possível perceber que todos os gestores fazem algum tipo de planejamento, mesmo que este plano não seja formalizado. No entanto, com o crescimento das atividades da empresa acaba tornando-se necessário formalizar este planejamento juntamente ligado as diretrizes, estratégia e objetivos organizacionais.

O planejamento orçamentário organizacional não deve ser utilizado como um instrumento controlador, nem mesmo limitador de gastos e sim como um direcionador, focalizando as operações e finanças da empresa, antecipando eventuais problemas mantendo a gestão estratégica focada nas metas estabelecidas.

Segundo Padoveze (2008, p. 3) “é possível definir 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”.

Já para Frezzati (2007, p. 46) “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”.

2.2.2 METODOLOGIA DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Conforme o autor Lunkes (2007, p. 35), As empresas bem administradas normalmente têm o seguinte ciclo orçamentário:

- Planejamento do desempenho da empresa como um todo, bem como as respectivas filiais. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles.
- Estabelecimento de um parâmetro de referência, ou seja, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados.
- Analisar as variações dos planos seguindo se necessário, das respectivas ações corretivas.
- Reestruturação do planejamento, levando em consideração o feedback e a mudança das condições.

Lembrando que o período de duração do orçamento não precisa ser necessariamente o de um ano. Um orçamento pode ser preparado para qualquer período de tempo, seja ele bimestral ou semestral. Sendo que vários fatores que influenciam na duração do período orçamentário incluindo o tipo da empresa (relacionado ao processo), a natureza da organização, a necessidade de avaliação periódica e as condições que se encontra o negócio.

O período de orçamento deve sempre ser o tempo necessário para oferecer uma meta ser atingida em condições normais. O ideal para o período de tempo deve minimizar o impacto de flutuações sazonais ou cíclicas. Por outro lado, o período de orçamento não deve ser longo demais o que inviabilizaria as estimativas realistas. O período de orçamento mais comum em empresas brasileiras é de um ano. Esse orçamento anual também pode ter ajustes mensais, trimestrais ou semestrais ou acréscimo do mesmo período acabado no futuro, ou seja, muitas organizações utilizam-se de ferramentas paralelas para fazer o acompanhamento do orçamento, como por exemplo: o *Forecast*, na qual poderá ser realizada mensalmente

identificando as possíveis variações positivas ou negativas junto ao orçamento corrente.

2.2.2.1 Vantagens do Orçamento

O orçamento é uma característica principal da maioria dos sistemas de controle. As vantagens do orçamento segundo os autores Horngren (2000), Padoveze (2003) e Oliveira (1998):

- Contribui para o planejamento ajudando na implementação dos planos;
- Produz padrões de *performance*;
- Desperta a coordenação e comunicação das áreas dentro da empresa;
- Apoio gerencial e administrativo;
- Torna necessário a definição prévia dos objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidade;
- Força a comunicação, a integração e participação;
- Obriga os colaboradores a projetar e focar o futuro, e não a prender-se aos problemas diários da organização;
- Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia as operações;
- Aumenta a coordenação das atividades organizacionais auxiliando no cumprimento das metas;
- Definição dos objetivos e metas específicas que podem se tornar *benchmarking* (melhores práticas) ou padrões de desempenho, para avaliar futuro desempenho;
- Proporciona motivação nos colaboradores ao longo da organização, fazendo com que as metas venham ser a base para a remuneração variável.

2.2.2.2 Limitações do Orçamento

Não realizando um correto gerenciamento do orçamento, ou seja, as desvantagens do orçamento segundo os autores Horngren (2000), Padoveze (2003) e Oliveira (1998):

- A não flexibilidade do processo orçamentário, ou seja, uma vez aprovado não permitirá alterações no decorrer do período;
- Quando o tempo de desenvolvimento e elaboração é muito longo, levando em conta que em algumas organizações a média de 110 dias;
- Ações e reações indesejadas, levando inclusive os colaboradores a atitudes anti-éticas;
- Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro;
- Desmotivação dos colaboradores;
- A utilização excessiva das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos;
- Aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada área ou setor;
- A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando assim a correção imediata da anomalia;
- A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento;
- A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e à modificação das metas orçamentárias conseqüentemente.

2.2.2.3 Implantação do Orçamento

Etapas da implantação do orçamento segundo os autores Horngren (2000), Padoveze (2003) e Oliveira (1998):

- Extremamente necessário o comprometimento da diretoria;
- Criação e permanência de um setor de orçamentos;
- Aquisição ou desenvolvimento de um *software* de execução e acompanhamento orçamentário;

- Adaptação dos sistemas existentes à nova realidade orçamentária;
- Preparação de um plano de contas orçamentário.

2.2.3 TIPOS DE ORÇAMENTO

O planejamento orçamentário, como já mencionado anteriormente, tem se tornado uma das principais ferramentas de gestão para organização, pois através dela é possível traçar os objetivos da organização. Desta maneira muitos estudiosos financeiros ao longo do século passado e até os dias de hoje, vem desenvolvendo maneiras de se elaborar e controlar o orçamento, no qual é demonstrado na figura 4 abaixo:

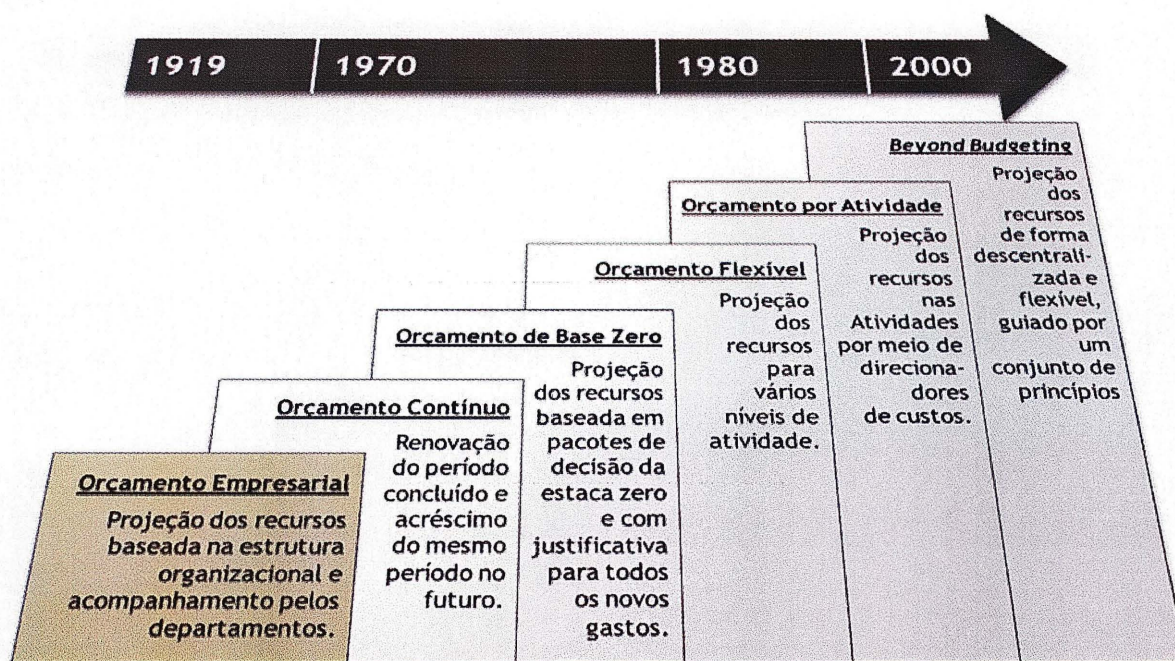


Figura 4 – Tipos de orçamento

Fonte Lunkes (2007).

É importante destacar que além da evolução dos estudos desenvolvidos para o planejamento e metodologias orçamentárias, no qual nos mostra a figura anterior, não significa que os modelos orçamentários realizados no início do último século sejam ultrapassados comparados com os atuais e sim cabe a organização ou a área de planejamento orçamentário basear e customizar o modelo ideal para o ramo de atividade da empresa, pois o orçamento não deve ser um mito, muito menos imposto aos colaboradores e sim comum acordo para que ele propicie serventia aos objetivos da empresa.

2.2.3.1 Orçamento Empresarial

O orçamento empresarial, segundo Lunkes (2007, p. 41),

[...] confunde-se com a própria história do orçamento. O orçamento empresarial teve sua origem na administração pública e foi atualizado como instrumento de planejamento e controle das operações empresariais pela primeira vez na Du Pont, nos Estados Unidos, em 1919.

A partir da metade do século XX o orçamento empresarial começou a se tornar mais importante quando as empresas passaram a utilizá-lo em suas operações como ferramenta estratégica e de controle. O nível de detalhe do orçamento empresarial é variável de companhia para companhia, sendo que antes de iniciar o processo orçamentário é importante salientar que ele inicia preferencialmente com a comunicação e a análise de objetivos estratégicos da empresa. Será utilizado como exemplo a elaboração do orçamento de vendas, para demonstrar as principais etapas do orçamento empresarial.

O orçamento de vendas é constituído pelas projeções e previsões de vendas de um determinado período determinado. Propicia projetar as quantidades de cada produto e serviço que a organização deseja vender ou prestar, definindo preços praticados, impostos atribuídos e receitas geradas, como também número de clientes, condições de vendas (a vista ou a prazo) entre outras informações que a empresa julgue ser relevante. As estimativas a serem projetadas devem ser precisas, pois caso não forem podem vir a inviabilizar o controle orçamentário como um todo.

O primeiro passo a ser seguido pela empresa na elaboração do orçamento de vendas é definir os fatores de restrição. Este passo constitui da análise curada de fatores internos como: capacidade produtiva, vendas e marketing, gestão e finanças, mão de obra entre outras. Além dos internos os externos devem ser também analisados tais como: mercado, concorrentes, situação econômica, governo, tecnologia, sociais e culturais, entre outros.

De acordo com o mencionado anteriormente, existem diversos fatores que devem ser considerados para estimar as vendas. O nível de detalhe referente as informações mencionadas anteriormente é diretamente proporcional ao tamanho da empresa. A medida que um fator possa vir a afetar significativamente a organização ela mesma irá utilizar diversas fontes para antecipar e esmiuçar este fator. Porém

para o ponto de partida habitual para a previsão de vendas de uma organização, trata-se de se utilizar os níveis de vendas de anos anteriores, ou seja, a base histórica. Outros fatores e fontes de informação tipicamente usados na previsão de venda segundo Jackson e Sawyers (2001) e Lunkes (2007, p. 43), podem ser:

- Dados históricos, como: tendência de vendas das empresas, competidoras e a indústria (se disponível);
- Tendências econômicas gerais ou fatores como: taxas inflacionárias, taxas de juros, crescimento da população e gasto pessoal etc;
- Fatores regionais e locais que afetam as vendas;
- Mudanças de preços previstas em custos de compras e de vendas;
- Planos de marketing previstos;
- O impacto de novos produtos ou mudanças na linha de produtos inteira;
- Outros fatores, como eventos políticos e legais e mudanças de tempo.

Os fatores mencionados anteriormente serão iguais para cada empresa, apenas variando o nível de importância devido ao setor que ela se encontra.

A elaboração do orçamento de vendas consiste em multiplicar a quantidade de unidades estimadas de venda para cada produto pelo preço de venda. Por exemplo, a empresa X estimou o volume de vendas em 5.000 unidades no primeiro mês e devido ao histórico um incremento de 1.000 unidades a cada mês. A empresa projeta um preço de venda de R\$ 100,00 por unidade e um imposto de 25%, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 - Orçamento empresarial.

	Janeiro	Fevereiro	Março
Previsão de vendas (Unidades)	5.000	6.000	7.000
Preço unitário - R\$	100	100	100
Total de vendas - R\$ (Receita bruta)	500.000,00	600.000,00	700.000,00
Imposto (25%)	125.000,00	150.000,00	175.000,00
Receita líquida	375.000,00	450.000,00	525.000,00

2.2.3.2 Orçamento contínuo

O orçamento contínuo segundo Lunkes (2007, p. 74), “é baseado em prazo movente que se estende em função de um período fixo. Quando um período termina, outro é acrescentado ao final do ciclo. Esse orçamento geralmente é elaborado em 12 meses”. Ou seja, quando o mês atual termina, outro é acrescentado no futuro.

O orçamento contínuo é revisado e re-projetado mensalmente, mediante a retirada do progressivo mês encerrado e a adição do mês futuro equivalente. Esta revisão pode ser feita bimestralmente, trimestralmente ou até semestralmente, com a utilização da ferramenta *forecast*, que nada mais é que a comparação do orçamento projetado com o realizado e ao encontrando variações apontar os riscos e oportunidades (*savings* economias de capital geradas durante o período). Numa visão mais contemporânea ele pode apresentar um ciclo anual com revisões mensais, bimestrais ou semestrais.

A elaboração do orçamento contínuo inicia-se com a distribuição dos relatórios orçamentários mensais. É necessário por parte dos gestores e empregados criar um cultura própria de entrega dos relatórios orçamentários mensais, criando assim um comportamento proativo ao invés de reativo, pois quanto mais cedo conhecerem os problemas, mais cedo poderão implementar ações corretivas.

Ao receberem os relatórios orçamentários mensais, gestores e subordinados, segundo Lunkes (2007, p. 77) possuem duas responsabilidades:

- Devem fazer a análise do que deu certo e do que deu errado durante o período passado e de como poderia ser feito diferentemente no período futuro;
- Devem analisar e detalhar a receita e as despesas controláveis e elaborar estimativas para o período futuro.

Mediante ao cumprimento das etapas anteriores, quando chegar o momento de preparar o orçamento anual, o trabalho será mais simplificado, pois fora executado durante o período passado, apenas serão ajustados os dados já estimados. Um dos fatores chave de sucesso para o orçamento contínuo é a habilidade e a competência dos participantes do sistema e dos respectivos técnicos de orçamentos, com cálculos precisos, projeções de fluxos e qualquer outra responsabilidade que não seja repassa aos gerentes. A seguir ser representado um

exemplo de orçamento contínuo considerando o exemplo de orçamento de vendas apresentado no tópico anterior.

A empresa X projeta o seu orçamento para 12 meses. E em virtude de uma catástrofe mundial no mês de janeiro, a organização precisou rever seu plano de vendas de fevereiro, pois um cliente que representa 25% das vendas projetadas para fevereiro cancelou os pedidos de compras e mediante a este cenário foi necessário rever o orçamento. Portanto, para o mês de fevereiro o orçamento será afetado pelos ajustes e para março as empresa espera retomar o seu volume projetado anteriormente. Na tabela 3 segue os resultados esperados pela empresa.

Tabela 3 - Orçamento contínuo.

	Janeiro	Fevereiro	Fevereiro-Ajuste	Março
Previsão de vendas (Unidades)	5.000	6.000	4.500	7.000
Preço unitário - R\$	100	100	100	100
Total de vendas - R\$ (Receita bruta)	500.000,00	600.000,00	450.000,00	700.000,00
Imposto (25%)	125.000,00	150.000,00	112.500,00	175.000,00
Receita líquida	375.000,00	450.000,00	337.500,00	525.000,00

2.2.3.3 Orçamento base zero (OBZ)

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

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

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

e ainda Pyhrr (1973) apud Lunkes (2007, p. 87) o orçamento de base zero deve-se muito a três problemas comuns no orçamento empresarial:

- Não terem sido estabelecidos alguns objetivos e metas, ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa, não serem realistas a luz do valor final orçado;
- Algumas decisões operacionais que afetavam as quantias necessárias não tinham sido tomadas;

- As quantias do orçamento não eram estritamente alocadas de acordo com as alterações de responsabilidades e de carga de trabalho.

A não comunicação eficiente entre a área de planejamento estratégico e a área de orçamento como ocorre em diversas organizações poderá vir a afetar de maneira significativa a elaboração do orçamento, como por exemplo; os gestores podem acabar por definir as metas orçamentárias antes mesmo de formar e estabelecer os objetivos da empresa.

Ainda de acordo com o mesmo autor, ele destaca as principais características e objetivos do OBZ:

- Analisa o custo benefício de todos os projetos, processos, e atividades, partindo de uma base zero;
- Focaliza os objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores chaves de negócio;
- Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos.

O OBZ pode ainda ser dividido em PBZ (pacote de base zero), NBZ (núcleo de base zero) e VBZ (variável de base zero). Sendo que a definição das três etapas é representada da seguinte forma:

PBZ – é um documento que identifica e explica uma atividade específica de maneira que o gestor possa avaliá-la em relação às outras atividades que necessitem ou não uma maior obtenção de recursos como, por exemplo: pacote de alugueis.

VBZ – esta é a menor unidade de acumulação dos gastos, que registra o consumo de recursos, como por exemplo: papéis para impressora.

NBZ – esta é a junção de várias VBZ por apresentarem natureza de gastos semelhantes, facilitando o controle pelo responsável.

Na figura 5 é possível visualizar a relação entre os pacotes orçamentários de base zero.

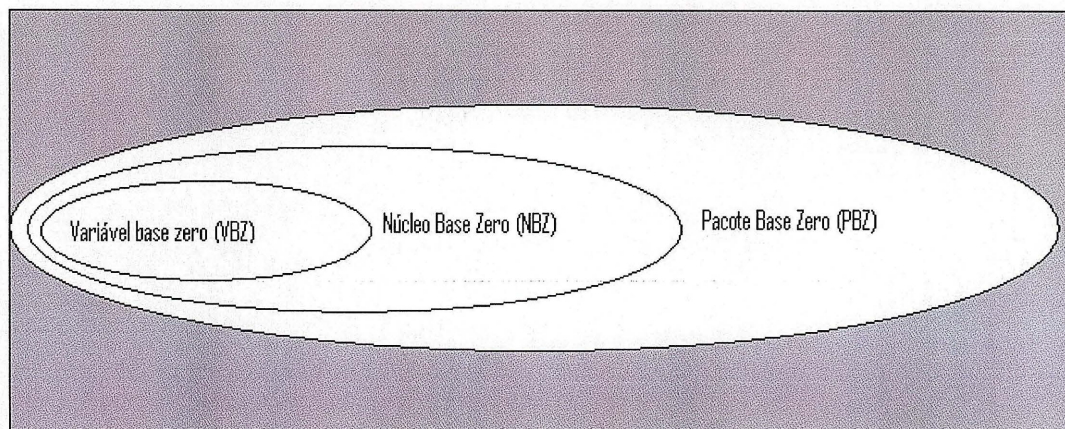


Figura 5 – Relação entre pacote, núcleo e variável base zero.

Fonte: Lunkes (2007).

A principal característica do OBZ é fazer com que os colaboradores da unidade de negócio envolvam-se no que diz respeito ao empenho e comprometimento com os resultados da unidade, sendo que as partes mais importantes desse método são os donos do VBZ, pois estes colaboradores devem ser especialistas nas metas de sua responsabilidade, nos quais cabem a eles o conhecimento nos detalhes e sempre monitorar a contabilidade garantindo que os resultados sejam alcançados.

2.2.3.4 Orçamento Flexível

As diferenças encontradas no orçamento empresarial em relação ao realizado dificultam a análise da eficiência e eficácia dos setores da empresa bem como avaliar corretamente o desempenho dos colaboradores e da companhia como um todo. Neste ponto que o orçamento flexível comparando-se ao orçamento empresarial acaba tornando-se mais positivo devido às contribuições na melhoria da gestão da empresa e das informações focalizando nas diferenças e variações do processo, pois é essencial que o processo orçamentário colabore aos gestores na tomada de decisão.

O orçamento não deve ser algo imposto e inflexível para a organização e principalmente para as áreas, ele deve ser um acordo comum entre os gestores respeitando os objetivos e interesses da organização, ou seja, o orçamento flexível

propicia e necessita de maior participação dos colaboradores da empresa, fazendo com que a informação seja disseminada a todos tornando o orçamento flexível um sucesso.

Garrison e Norren (1996) apud Lunkes (2007, p. 110):

[...] o orçamento flexível tem duas diferenças básicas em face do orçamento empresarial. Primeiro não limita a projeção a um nível de atividade, mas para uma gama de atividades. Segundo, os resultados atuais não são comparados com os custos no nível de atividade do orçamento original; ou seja, os custos incorridos são comparados com os necessários para esse nível de atividade.

e ainda segundo Lunkes (2007, p. 110), para Padoveze (1997):

[...] descreve que no caso do orçamento flexível, em vez de um único determinado de volume de fabricação ou vendas, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, onde tendencialmente irão situar-se tais volumes de produção ou venda. Para a aplicação do orçamento flexível é necessário um profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos. Leone (1997) assevera que o orçamento flexível mostra um objetivo ou um padrão em qualquer nível praticável de operações.

O orçamento flexível foi criado para atingir todos os níveis de expectativa possíveis dentro da organização, sendo assim ele acaba se tornando extremamente dinâmico, ou seja, o colaborador poderá analisar o nível de atividade que foi atingido durante um determinado período e então visualizar o orçamento flexível para determinar qual o valor estimado de custo para o específico nível.

Outra característica importante do orçamento flexível é a facilidade de identificar onde ocorreram as diferenças e se elas foram causadas pela variação de um fator, como preço ou volume e até mesmo por eficiência ou ineficiência na utilização de matérias primas, mão-de-obra entre outros produtos, tornando a tomada de decisão mais rápida e assertiva.

2.2.3.5 Orçamento por atividades (ABB)

O orçamento por atividade está relacionado ao custeio baseado por atividade (ABC), pois o orçamento baseado por atividade tem como principal foco as atividades e os recursos para atingir as metas orçamentárias. Os orçamentos são realizados por intervalos periódicos, tomando como referência as estimativas de

quantidades de atividades necessárias de acordo com o consumo e direcionadores de custos.

McLemore (1997) apud Lunkes (2007, p. 123):

“conceitua orçamento por atividade como expressão quantitativa das atividades esperadas pela empresa. Ele reflete a capacidade necessária para produzir o nível desejado e os recursos financeiros e não financeiros de acordo com as metas estratégicas e as mudanças planejadas para melhorar o desempenho”.

O ABB faz a análise serviços produzidos ou produtos, na qual as atividades são necessárias para produzir estes serviços ou produto e também quais recursos devem ser orçados para o desenvolver das atividades. Segundo Bleker (2001), o orçamento por atividade (ABB) está ligado aos embasado aos fundamentos do custeio por atividade, conforme de descrito no Quadro 2:

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

Quadro 2 – Custeio por atividade x Orçamento por atividade

Fonte: Lunkes (2007)

Uma das características positivas do orçamento por atividade é a participação e cooperação de grande parte dos colaboradores da empresa, discutindo os seus efeitos com o intuito de aprimorar a gestão dos processos integrando as diversas atividades da empresa. Este tipo de orçamento torna possível a alocação de uma forma mais eficaz todos os recursos envolvidos no processo produtivo da organização como: funcionários, tecnologia, ativos entre outros. Permitindo a projeção e identificação de recursos para cada atividade e ainda, como estes recursos estão colaborando para a maximização de oportunidades para serviços, produtos e clientes.

Destaca-se ainda que este tipo de orçamento por atividade possibilita a empresa elaborar um plano integrado com as atividades e recursos que são consumidos atingindo as metas estratégicas. Esta visão sobre o consumo nas atividades contribui aos gestores e colaboradores a identificar e trabalhar com a falta e excesso de capacidade. Com a efetiva análise, é possível aprimorar o planejamento em um espaço menor de tempo.

2.2.3.6 Beyond Budgeting

O *Beyond Budgeting* que pode ser traduzido como “além do orçamento” foi desenvolvido pelo *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) que nada mais é que um fórum de empresas fundado em 1998 sendo formado por um conjunto de mais de 60 empresas, na qual abandonaram o orçamento tradicional e estudam maneiras de gestão baseadas na flexibilidade e descentralização. É uma rede internacional, onde buscam modos de gestão com base na flexibilidade, adaptabilidade e na ética.

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

O BB comparado ao modelo tradicional de orçamentos possui duas diferenças relevantes. Uma delas é que este modelo é mais adaptável a gestão, ao invés de orçamentos anuais fixos onde faz com que seja postergada as ações predeterminadas dos gestores, sob este ponto de vista o BB permite a organização

uma gestão menos centralizada. A outra é que no lugar da hierarquia e ações centralizadas, este modelo propicia um ambiente de trabalho autogerenciado e uma cultura baseada na responsabilidade, trazendo maior motivação e produtividade para o atendimento dos clientes.

Desenvolvimento do *Beyond Budgeting* segundo Lunkes (2007):

- **Gestão:** Usar valores e limites claros como base de ação. O objetivo é estabelecer uma infra-estrutura capaz de comunicar uma proposta de acordo com os princípios e valores.
- **Delegação:** Deixar as pessoas livres e capacitadas para a ação. O modelo concede liberdade as equipes e capacita-as para agir, não mantém controle e restrições sobre elas.
- **Responsabilidade pelo desempenho:** O modelo visa fazer os gerentes responsáveis pela competitividade e resultados da empresa. Faz com que as equipes se responsabilizem pelos números na busca de resultados competitivos.
- **Estrutura:** o modelo organiza a empresa em redes e processos. Organiza uma rede interdependente de unidade orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções e departamentos.
- **Coordenação:** As ações e as intenções são dirigidas por forças de mercado. Ele coordena interações cruzadas na empresa por meio de tendência e não um planejamento central baseado no comando e controle.
- **Aprendizagem: o aperfeiçoamento:** é um fator a ser considerado quando o estabelecimento das medidas relativas de desempenho é fundamental criar competições entre as unidades.
- **Conjunto de metas:** as metas podem ser baseadas nas melhores práticas do setor, onde a intenção é bater a concorrência e não o orçamento. As metas devem ser desenvolvidas pela própria equipe.
- **Processo estratégico:** o modelo faz com que a estratégia seja contínua, e não de cima para baixo em um evento anual. Envolve o monitoramento do desempenho, simulação das alternativas de negócios e cenários, realocação de recursos e metas quando necessário.

- Sistemas de previsão: o modelo visa usar sistemas de previsão para informar a estratégia, e não correções de curto prazo para “manter-se no caminho”.
- Utilização de recursos: os recursos são requisitados no tempo, conforme requisição, e não alocados na base do orçamento uma vez ao ano.
- Mensuração e controle: os critérios de mensuração são o desempenho de grupos equivalentes internos e resultados de períodos anteriores, os gerentes devem ter acesso rápido e irrestrito às informações.
- Motivação e recompensa: as pessoas responsáveis pelos resultados devem participar ativamente da elaboração das metas, somente assim estarão comprometidas com o desempenho.

A vista das considerações expostas neste referencial teórico, esta pesquisa tem por objetivo identificar o planejamento e controle orçamentário utilizados na abertura do centro de serviços compartilhados identificando os procedimentos de elaboração e controle orçamentário, e ainda identificando se este planejamento foi atingido. Portanto a seguir são estabelecidos os procedimentos metodológicos para sua execução.

3 METODOLOGIA

Para todo trabalho ou pesquisa acadêmica a ser realizada são necessários procedimentos adequados a serem percorridos, ou seja, é isto que a palavra método quer dizer. Portanto, o estudo e o aproveitamento das atividades acadêmicas acabam não dispensando um caminho correto a ser seguido, é necessário organização, disciplina, dedicação e orientação. A metodologia tem por finalidade examinar e avaliar as técnicas de pesquisa que conduzirão à captação e processamento de informações úteis objetivando à busca na resolução de problemas da pesquisa .

A metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho será um Estudo de Caso, através da realização de Pesquisa qualitativa, descritiva e participante. Este tipo de pesquisa “tem como objetivo principal, o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições” (GIL, 2002, p.41).

O estudo de caso refere-se envolvimento e estudo profundo e amplo de um ou poucos objetos, de uma empresa, por exemplo, de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento sendo que este tipo de pesquisa, normalmente, é realizado a partir de um caso em particular e, posteriormente é realizada uma análise comparativa com outros casos, fenômenos ou padrões existentes.

Segundo Lakatos e Marconi (1987, p.15): “a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

A pesquisa descritiva tem por objetivo descrever e até mesmo relatar à complexidade de uma determinada hipótese ou problema, que possibilita a compreensão e a classificação dos processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentam contribuições no processo de mudança, de criação ou formação de determinado grupo, permitindo interpretações em comportamentos e atitudes individuais e coletivas.

A pesquisa descritiva tem por finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos sem, entretanto, entrar no mérito do seu conteúdo. Não há interferência do pesquisador, que apenas procura descobrir, a freqüência com que o fenômeno acontece e basicamente consiste na coleta de dados através de um levantamento.

A pesquisa participante está ligada ao envolvimento de uma pessoa com a empresa objeto de estudo, ou seja, quando se desenvolve a partir da interação entre pesquisadores e membros da situação investigada.

4 CASO PRÁTICO – CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

O centro de serviços compartilhados que servirá de tema de estudo para esta pesquisa é sediado na Europa, sendo que recentemente no início do ano de 2010 iniciou suas operações também no Brasil na cidade de Curitiba. Esta empresa faz parte de uma *holding* do ramo químico e plástico na qual é líder do setor e presta serviços financeiros e de recursos humanos as empresas do grupo.

O centro serviços para a cidade de Curitiba nasceu com o primeiro propósito de ser um *backup* dos serviços financeiros e de recursos humanos do centro de serviços já existente na Europa. Poucos meses passaram-se e esta mesma unidade brasileira realizou a migração dos processos financeiros dentro de um ERP (realizados pelo sistema SAP) para o NAFTA, tendo como principal cliente as empresas localizadas nos Estados Unidos.

A empresa atua *online* e interligado com 12 países prestando serviços a mais de 65 *working sites* espalhados pela Europa e também ao redor do mundo. O centro de serviços reúne cerca de 250 funcionários entre os que atuam na Europa e em Curitiba, tendo como objetivo promover uma forte proposta de valor ao serviço fornecido as entidades do grupo, baseando-se em eficiência de processos e custo eficaz, fornecendo serviços financeiros e de recursos humanos para todas as empresas do grupo, sejam elas européias ou americanas com preço competitivo e alto nível de qualidade.

Para os serviços financeiros o centro dispõe das seguintes atividades:

- Contas a pagar;
- Contas a receber;
- Centro de controle dos dados do fornecedor;
- Fechamento contábil;
- e Despesas com viagens.

E para as atividades de recursos humanos:

- *Back-office* para a folha de pagamento
- e outros processos estratégicos de HR.

Os objetivos são:

- trabalhar como um time juntamente com os clientes e crescer com eles.

A visão

O centro de serviço presta serviços online promovendo a mudança e o desenvolvimento de contratos dos serviços compartilhados para manter e aumentar a competitividade de todas as entidades do Grupo.

A missão

Nós somos inovadores, competitivos e flexíveis nos serviços online, apoiando o grupo para as necessidades do negócio com total garantia de continuidade de negócios.

Nós entregamos serviços Financeiros e Recursos Humanos na linha e custo efetivo dos serviços electrónicos, totalmente segura e integrada no ERP do Grupo.

Nós contribuímos para a melhoria contínua dos processos transacionais através da utilização de referência e melhor e práticas.

Os valores são os seguintes:

1 Comportamento ético, 2 Respeito pelas pessoas, 3 Atendimento ao cliente, 4 Delegação e 5 Trabalho em equipe.

Segue o organograma na Figura 6.

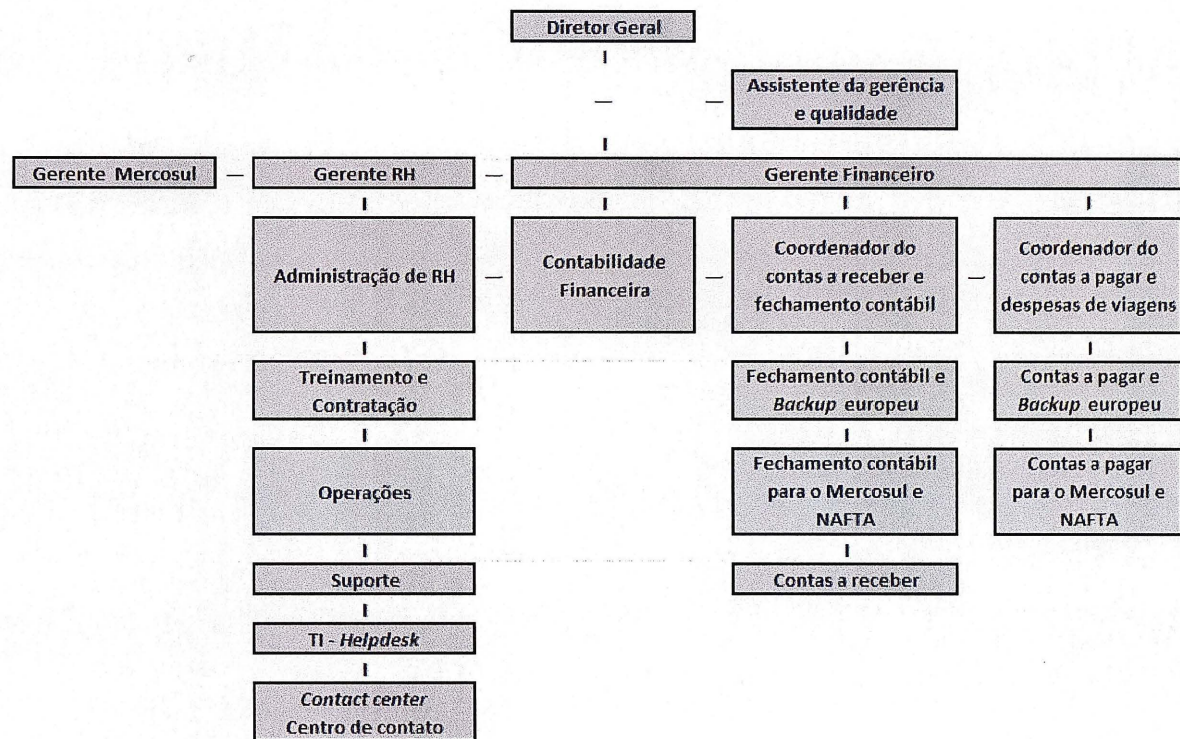


Figura 6 – Organograma da Empresa

Fonte: fornecido pela empresa

Para um melhor esclarecimento e compreensão da empresa tema de estudo e suas atividades prestadas, fora realizado uma entrevista com o Diretor Financeiro da unidade de Curitiba a fim de conhecer as razões da escolha da cidade de Curitiba e de como foi elaborado o projeto de implantação do centro de serviços compartilhados bem como a elaboração do projeto. Segue a seguir trechos da entrevista realizada.

Na primeira questão foi perguntado **o motivo de escolha do Brasil e da cidade de Curitiba para a implantação de um Centro de Serviços Compartilhados**. O diretor respondeu que:

“A escolha da cidade consistiu com o objetivo de servir as operações na região de Europa (em parceria com Lisboa), do NAFTA, Mercosul e Ásia (dependendo da localização da cidade escolhida). Sete cidades foram analisadas, Chennai, Baroda, Bangkok, Shanghai todas na região da Ásia e São Jose, Curitiba e Buenos Aires no Mercosul. Duas cidades foram as finalistas, Curitiba e Bangkok (ambas com atividade existente

com o grupo) o que acabou prevalecendo a cidade de Curitiba”.

Ainda segundo o diretor entrevistado, as razões determinantes para a escolha da cidade de Curitiba foram as seguintes:

“**Aspecto financeiro** (ambas apresentavam um resultado muito semelhante), composto pela força de trabalho em 70%, custo com imóvel em 15%, custos de TI e telefonia em 5%, incentivos governamentais em 5% e tributos gerais em mais 5%. O segundo foi **aspecto qualitativo** (Curitiba em vantagem), devido as condições sociais e políticas, cultura de serviço, imagem e transferência do conhecimento (ambos os países falantes de português); outros fatores de extrema relevância foi a capacidade de *outsourcing*, alinhamento com a estratégia do grupo, conhecimento na área de CSC, fuso horário e a capacidade de extensão do escopo. O terceiro aspecto está relacionado ao **parecer da área global de TI do Grupo**”.

Observa-se que o fator financeiro, que é um fator importante para a tomada de decisão, entre as duas cidades foi o mesmo, porém além deste fator foram levadas em consideração as características positivas encontrada no Brasil e em especial Curitiba, como sociais e econômicos, riscos estratégicos para o grupo e a base já favorável de tecnologia de informação já existente para a instalação do centro.

Em seguida fora perguntado como foi realizada a **elaboração do projeto** para o centro de serviços compartilhados e o **processo de implantação** mencionando **as dificuldades encontradas**. O diretor respondeu que:

- “I) Em Abril 2009, confirmou-se o lançamento do projeto, com os seguintes objetivos:
- 1) Ter um backup do centro existente em Portugal na cidade de Lisboa;
 - 2) Servir os EUA, através de procedimento padronizados + a região em que ficaria a cidade escolhida;
 - 3) Estar localizado num centro que permitisse providenciar serviços a custo mais competitivo.
- ii) Em Abril de 2009, criação de um time para analisar os processos a serem transferidos para o novo centro;
- iii) Em Abril de 2009, criou-se um comitê de topo de supervisão chamado de “*Steering Committee*” do projeto, composto pelos diretores financeiros regionais, o diretor do centro já existente na Europa e o diretor financeiro do Grupo. Esse comitê, escolheu o time de implementação, as sete cidades a considerar no estudo e os objetivos mais detalhados do projeto;
- iii) Em Maio de 2009, o time escolhido, iniciou o projeto *business case* (ainda sem a parte financeira);
- iv) Em Junho com ajuda de consultores (externos) iniciou-se a análise financeira;

v) Em Julho, detalhou-se todo o planeamento das tarefas a transferir para o CSC.

vi) Em Agosto de 2009, proposta e conclusão do estudo enviada para conselho de administração;

vii) Devido a grandes alterações no seio do Grupo, a decisão foi apenas dada em Novembro de 2009.

As dificuldades encontradas:

A iminência da venda do setor farmacêutico implicou uma revisão de última hora do nosso projeto, fazendo com que a sua apresentação final fosse adiada por dois meses, isto é de final de Setembro para final de Novembro. Assim, as principais dificuldades que enfrentamos foram as relacionadas com o *timing*, que foi muito apertado, nomeadamente:

- Procura do espaço físico: tivemos muito poucas opções que cumprissem com os requisitos. Finalmente, conseguimos o nosso espaço atual no último dia previsto, quando o nosso diretor já tinha partido para Lisboa;

- O nível de Inglês: lançamos o recrutamento em Dezembro, tendo reservado o mês de Fevereiro para entrevistas. Dado que muito do nosso público alvo, jovens universitários, estar num período clássico de férias, tivemos acesso a um conjunto menor de entrevistados, fazendo com que tivéssemos mais dificuldades do que o esperado para obter o nível de Inglês pretendido, fato que acabamos por ter, mas com um esforço redobrado.

- Burocracia: enfrentamos alguns atrasos relacionados com trâmites burocráticos. Felizmente, tivemos um apoio fulcral de entidades do grupo que permitiu ultrapassar com muita agilidade as barreiras apresentadas”.

É perceptível que houve um planeamento muito bem delimitado, para o tamanho e importância que ele exigiu para instalação do centro, com datas, comitês, criação de comitês para desenhar os processos a serem transferidos, situação econômica dos países envolvidos e de mercado (venda de um setor significativo da empresa, cerca de 30% do seu *market share*).

Em seguida foi perguntado sobre os **desafios apresentados**, segundo o diretor financeiro foram os seguintes:

“O primeiro desafio é o da necessidade de acompanhar muito rapidamente o padrão de qualidade dos serviços prestados pelo centro de serviços em Lisboa, cumprindo com as exigências de competitividade solicitados pelo Grupo. Hoje, as empresas do Grupo estão habituadas a lidar com uma empresa que tem 5 anos de maturidade e de conhecimento agregado. Porém, o nosso modelo prevê que qualquer empresa do Grupo possa ser servida por qualquer dos dois centros, dependendo de uma organização de recursos muito dinâmica. Isso implica que o Centro de Curitiba siga rapidamente esse padrão de qualidade a fim que os nossos clientes (as empresas do Grupo) não note a diferença entre ambos. O segundo desafio é o da

transferência da atividade dos Estados Unidos. Até agora, todas as transferências efetuadas para Lisboa, pressupunham no mínimo 6 meses de maturidade da implantação do sistema SAP (a nossa principal ferramenta de trabalho) nas empresas do nosso escopo. No Centro Curitiba, vamos fazer algo nunca feito até agora no Grupo: transferir atividade financeira no mesmo dia que as respectivas empresas envolvidas mudam de sistema SAP. É um desafio enorme, sobretudo para quem está a arrancar, mas estamos muito confiantes e motivados quanto ao sucesso desse projeto. O terceiro desafio é o que está inerente a qualquer empresa que tem uma média de idades abaixo dos 28 anos. Tivemos a sorte de recrutar um conjunto de pessoas com um talento fantástico, muito motivado e com muita vontade de aprender e de crescer! O grande desafio será o de conseguir reter estes grandes talentos para o médio e longo prazo. Porque queremos que eles sejam os próximos líderes do Centro de Curitiba. Mas estou certo que iremos consegui-lo! Temos tudo para que isso aconteça, destacando o seguinte: temos grandes desafios, investimos fortemente no desenvolvimento pessoal e profissional ao longo da carreira (até agora, no mínimo todo o colaborador teve cerca de 6 semanas de treinamento), desenvolvemos o nível de Inglês (língua oficial de trabalho) e as competências de SAP (maior ERP no mundo), temos um ambiente jovem, multinacional e dinâmico, oferecemos a oportunidade de as pessoas se formarem em diversos processos alargando assim o seu leque de competências”.

Percebe-se que o grande desafio inicial do projeto foi de manter o mesmo nível de serviço já prestado pelo centro de Lisboa e recrutar colaboradores engajados com o projeto e com as competências necessárias para servir com excelência as empresas do grupo, tendo em vista que o centro estava sendo criado do “zero”.

Agora fora perguntado referente ao **planejamento orçamentário** e para qual periodicidade houve o planejamento, o diretor responde:

“Sim, o nosso estudo fez uma análise de rentabilidade para sete anos. Essa análise continha orçamento para 5 anos da empresa + VAL do projeto. Esse com horizonte temporal infinito - (ganhos pela otimização das estruturas locais). O orçamento continha essencialmente custos com o pessoal (valor unitário médio por categoria X número de pessoas), custos TI, custos do espaço + “outros”, percentagem sobre o valor dos custos”.

Neste ponto foi questionado sobre a análise de viabilidade, se existiu a utilização das técnicas de avaliação de investimento, tais como *payback* (tempo de retorno do investimento), valor atual líquido, taxa interna de retorno, entre outras, o diretor responde da seguinte forma:

“Sim. Todas essas técnicas foram utilizadas, sendo que a mais decisiva é o Valor Atual Líquido. A taxa de desconto foi considerada com base no perfil do país + taxa adicional dada pelo Grupo para projetos na área financeira”.

Na Figura 7 a seguir, observa-se a projeção do orçamento na visão de uma DRE (Demonstração do resultado do exercício) realizado para os próximos 5 anos.

9 C PRO-FORMA NEW SSC P&L

Pro forma P&L: to be further analyzed, including major assumptions on funding impacts: Curitiba

High Level P&L (Curitiba)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Share of costs covered by revenue	-	56%	134%	127%	111%	98%	105%
Revenues	0	973.684	3.202.876	3.049.038	2.716.058	2.447.618	2.666.541
Incentives							
► Operating Costs	-66.218	-1.580.259	-2.091.066	-2.104.824	-2.144.448	-2.197.800	-2.253.286
-Labor	-21.436	-850.637	-1.179.838	-1.182.770	-1.211.134	-1.252.775	-1.296.082
-IT	-9.878	-489.481	-640.553	-640.553	-640.553	-640.553	-640.553
-Facilities	0	-33.085	-148.336	-154.894	-161.080	-167.533	-174.234
-Consultancy	-30.000	-20.000	0	0	0	0	0
-Other Costs **	-4.905	-117.056	-121.738	-126.608	-131.672	-136.939	-142.417
► Additional Cost Factors	0	0	0	0	0	0	0
-Time Zone	0	0	0	0	0	0	0
-Language Skills	0	0	0	0	0	0	0
► Amortization	0	-14.455	-131.049	-131.049	-131.049	-131.049	-116.594
► Other TAX	-2.617	-132.343	-169.682	-169.682	-169.682	-169.682	-169.682
-ISS/Export of services (2%)	0	0	0	0	0	0	0
-PIS/Import of services (1,91%)	-189	-9.540	-12.235	-12.235	-12.235	-12.235	-12.235
-COFINS/Import of services (8,79%)	-968	-43.904	-56.305	-56.305	-56.305	-56.305	-56.305
-ISS/Import of services (5,26%)	-520	-26.273	-33.693	-33.693	-33.693	-33.693	-33.693
-CIDE/Import of services (10,53%)	-1.040	-52.595	-67.450	-67.450	-67.450	-67.450	-67.450
TOTAL OP. COSTS	-68.835	-1.727.026	-2.391.797	-2.405.556	-2.445.179	-2.498.531	-2.539.562
Tax recovery (PIS and COFINS)	4.286	76.070	105.699	105.700	107.742	108.825	109.614
EBIT	-64.549	-677.273	916.778	750.243	378.620	57.912	235.592

Figura 7 – DRE (P&L)

Fonte: fornecido pela empresa

Conforme mencionado pelo diretor financeiro na pergunta anterior, encontra-se, na Figura 7, a projeção de orçamento – demonstração do resultado do exercício (DRE) – *profit & lost (P&L)* para os seguintes anos nas principais linhas de despesas tais como: a força de trabalho (*labor*), tecnologia da informação (*IT*), zeladoria e facilidades em geral (*facilities*), consultoria (*consultancy*), outros custos (*others costs*), amortização (*amortization*) e taxas e tributos (*other tax*). Importante mencionar que os valores mencionados na DRE são mencionados a partir de uma unidade monetária.

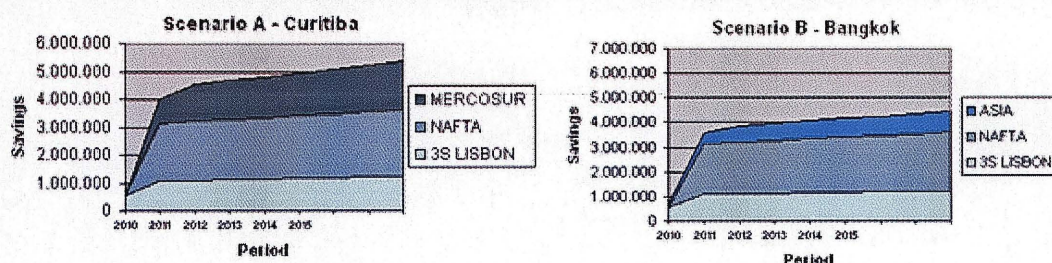
Na figura 8 a baixo é possível visualizar a análise de comparação entre os cenários A e B, ou seja, o centro de serviços instalado em Curitiba e em Bangkok.

9 D SAVINGS

Depending on the region, two profiles of savings are possible:

Scenario A – Curitiba:	2010	2011	2012	2013	2014	2015
3S LISBON	527.340	1.075.774	1.097.299	1.119.235	1.141.620	1.164.452
NAFTA	0	2.067.177	2.108.521	2.150.691	2.193.705	2.237.579
MERCOSUR	0	861.112	1.343.334	1.397.067	1.452.950	1.511.088
Total	527.340	4.004.063	4.549.144	4.666.994	4.788.275	4.913.099

Scenario B – Bangkok:	2010	2011	2012	2013	2014	2015
3S LISBON	527.340	1.075.774	1.097.299	1.119.235	1.141.620	1.164.452
NAFTA	0	2.067.177	2.108.521	2.150.691	2.193.705	2.237.579
ASIA	154.143	424.736	667.829	712.184	738.891	766.599
Total	681.483	3.567.687	3.873.639	3.982.110	4.074.215	4.168.630



Savings being perpetually capitalized at the rates considered on the NPV computations assumptions

Figura 8 – Savings (ganhos)

Fonte: fornecido pela empresa

Conforme pode-se analisar o estudo realizado acima (Figura 8), dependendo da região, dois perfis de ganhos são possíveis entre os centros para Curitiba e Bangkok. Percebe-se que um centro na Ásia seria muito mais econômico para o grupo cerca de 15%, mas conforme mencionado já anteriormente não foi apenas o aspecto financeiro que determinou na escolha da região para a instalação do centro.

The NPV of the project until 2015 is estimated at 1.632 units in the case of Curitiba and 2.256 units in the case of Bangkok

Cumulated actualized cash-flows

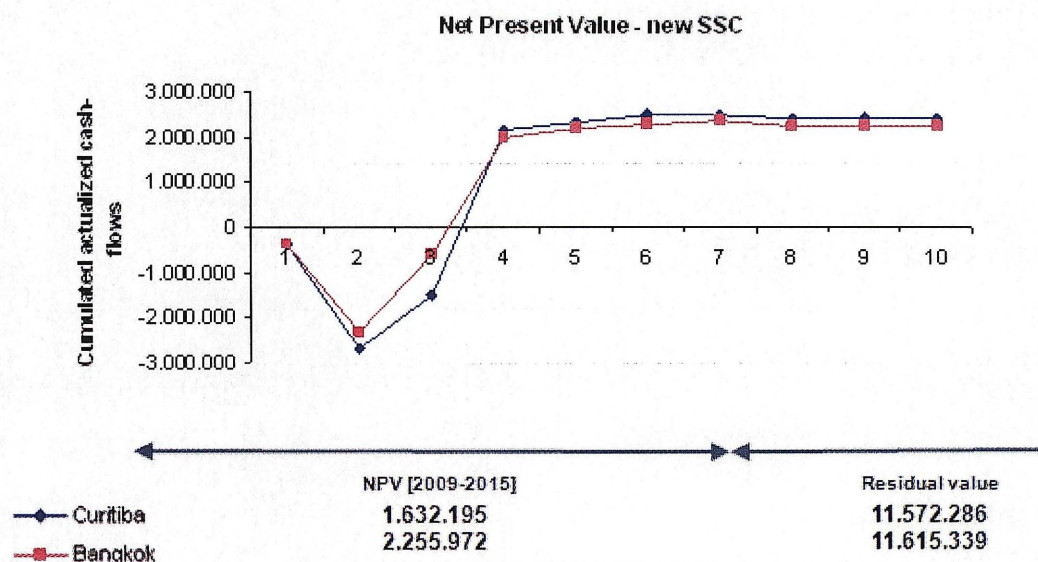


Figura 9 – Valorização do projeto

Fonte: fornecido pela empresa

O valor presente líquido do projeto até o ano de 2015 é estimado em 1.632 unidades monetárias no caso de Curitiba e de 2.256 no caso de Bangkok, conforme e demonstrado no fluxo de caixa da Figura 9.

9 F VALORIZATION OF PROJECT

The NPV and residual value components for Curitiba are the following

Net Present Value 2009 - 2015

Curitiba	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
New Center Costs	-68.835	-1.727.026	-2.391.797	-2.405.556	-2.445.179	-2.498.531	-2.539.582
SIS depreciations costs	0	-5.546	-50.274	-50.274	-50.274	-50.274	-44.729
Depreciations (SIS + New Center)	0	20.000	181.323	181.323	181.323	181.323	161.323
Project Cost	-319.047	-1.566.335	-75.000	0	0	0	0
Severance Package	0	0	-2.976.802	0	0	0	0
Savings	0	527.340	4.004.063	4.549.144	4.666.994	4.788.275	4.913.099
Corporate tax	0	0	-218.193	-178.558	-90.112	-13.783	-56.071
Taxes recovery	4.286	76.070	42.464	33.546	45.747	56.749	59.018
Cash flows excluding residual value	-384.496	-2.675.497	-1.484.017	2.129.625	2.308.498	2.463.758	2.493.078
Residual Value	0	0	0	0	0	0	21.030.835
Cash flows including residual value	-384.496	-2.675.497	-1.484.017	2.129.625	2.308.498	2.463.758	23.523.913

	NPV (2009-2015)	NPV on Residual Value	NPV Total
NPV	1.692.195	9.940.911	11.633.106

Residual Value

Residual value details	21.030.835
Long Term Sustainable Cash Flow	2.375.484
SIS depreciations costs	-2.539.562
Taxes	2.947
Depreciation	0
CAPEX	0
Savings	4.913.099

Comments

- Long Term Sustainable Cash-Flow assumes an approximated **Yearly Saving of 2.4 M units**
- Consideration that the increasing new Center Costs will be compensated by the savings'
- Growth rate of cash flows = 0%

Figura 10 – Valorização do projeto

Fonte: fornecido pela empresa

Na figura 10 é possível observar os valores líquidos projetados desde o ano 2009 até o de 2015, por linha de despesa, demonstrando que o aumento de um novo centro de custo será compensado pelos ganhos que o centro proporcionará ao grupo.

Em seguida foi perguntado em quanto tempo **pretende-se recuperar o investimento**, e diretor responde que:

“A rentabilidade do investimento terá de ser analisada não pelos resultados da empresa, mas pelos ganhos gerados nas empresas afiliada, como otimização das estruturas locais possíveis serem geradas graças ao projeto”.

Com esta resposta percebe-se que o centro não visa diretamente lucro financeiro para o grupo, mas sim que ele gere redução de custos para o grupo como um todo e também em especial para o cliente (unidade fabril), pois mais de 90% dos processos financeiros e de recursos humanos são transferidos da plantas para o centro de serviços compartilhado.

Agora fora perguntado sobre o **processo do planejamento orçamentário** para o Centro, quantas **pessoas e departamentos foram envolvidos** e quais os **papéis desempenhados** neste processo, o diretor financeiro responde que:

“O processo foi dirigido por um time de 3 pessoas exclusivamente dedicadas ao projeto, num espaço de 3 meses. Os resultados foram sendo ajustados em função dos diversos relatórios efetuados ao *Steering Committee* (comitê de projeto). A principal referência era o custo de Lisboa, tendo como objetivo apresentar uma proposta mais competitiva. Uma empresa de consultoria foi apenas solicitada para análise da localização. Todo o resto foi feito seguindo os parâmetros do estudo que deu início ao projeto do Centro de Lisboa, efetuado pela consultora Roland Berger. A idéia era utilizar a mesma metodologia para ambos os Centros”.

Percebe-se que realmente existiu um planejamento para a instalação do centro, envolvendo colaboradores do grupo e consultoria externa, sendo que fora utilizada a base histórica do centro de Lisboa, ou seja, os custos do centro de Lisboa serviram de referência para a viabilização do projeto.

E em seguida a **metodologia de orçamento** utilizada a fim de orçar a viabilidade do projeto e como foi feito, o diretor responde:

“A metodologia contém a seguinte estrutura:

- Executive summary – Sumário executivo
- Background and objectives – Experiência e objetivos
- Clients needs and expectations – Necessidade e expectativas dos clientes
- Mission, Vision and Values – Missão, Visão e Valores
- Location - Localização
- Scope of services – Scope de serviços
- Organization and operating principles – Princípios operacionais e organização
- Contractual Rules – Regras contratuais
- Financial business case – Caso financeiro de negócio
- Migration and transition plan – Plano de transição e migração
- Social consequences – Conseqüências sociais

A) Custos com o pessoal: custo unitário por categoria X número de pessoas previstas ao longo de 5 anos.

B) Custos de TI: idem.

“Esses custos representam cerca de 70% dos custos totais. Depois, temos de somar os custos de estrutura (custos de espaço + depreciações);

Os custos referidos em A+B devem estar alinhados com o plano de transferência de atividade para o centro”.

A metodologia utilizada para a elaboração do orçamento não é complexa. Observa-se que sua base foi construída sob os aspectos sócio-econômicos, engajados com a missão, visão e valores da empresa, conectado com as regras contratuais e ligado às necessidades e expectativa dos clientes. Sendo esta base adicionada ao custo de pessoal, de TI e outras despesas.

E com qual frequência é realizada a revisão do orçamento?

“O orçamento é efetuado em Junho do ano anterior a fim de permitir que as empresas clientes possam consolidar informação. Depois trimestralmente, durante o ano fazemos uma projeção por trimestre dos resultados finais (*Best Forecast*). O desempenho face ao orçamento e o BF são efetuados mensalmente. As principais variações derivam da alteração dos pressupostos macroeconômicos, mas, sobretudo de transferência atividade”.

Na próxima pergunta realizada fora questionado referente às **ferramentas de controle orçamentário** que são utilizadas pela empresa, o diretor diz:

“Temos análise de desvios mensal, em Excel, onde comparamos os desvios relativos e absolutos (BDG + BF) por cada área de negocio e natureza de despesa. Trimestralmente, uma análise mais detalhada é efetuada nos principais desvios. Trabalhamos com uma ferramenta – Xcelcius – que nos permite a análise do desempenho financeiro nos nossos diversos KPIs, como: resultado operacional por área de negocio, Custo por cada unidade de trabalho; custo dos diversos *outputs*, em comparação com os nossos competidores no mercado (benchmarking) e o % de cumprimento das nossas obrigações contratuais com os nossos clientes”

Na figura 11 a seguir, observamos os BSC da empresa por KPIs e inclusive por departamento organizacional.

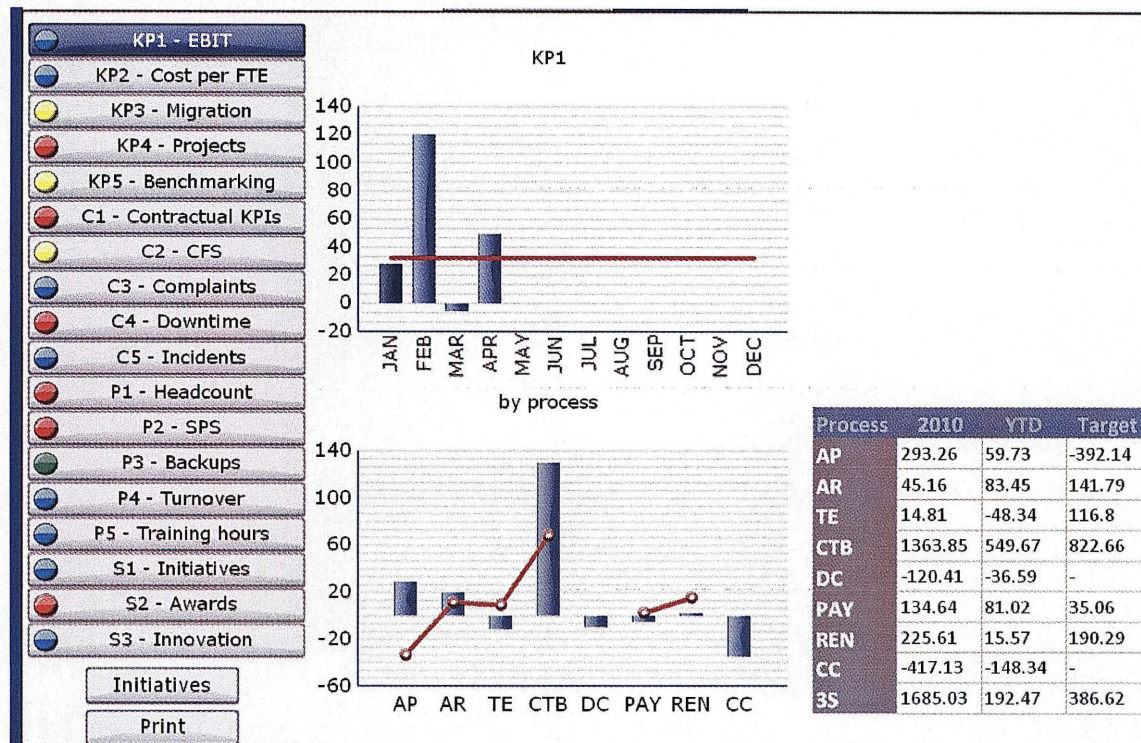


Figura 11 – BSC (*Balanced Score Card*)

Fonte: fornecidos pela empresa

Conforme mencionado pelo diretor financeiro, encontra-se acima a representação gráfica do EBIT (Resultado Operacional) por processo na visão do BSC (*Balanced Score Card*) da empresa, ou seja, por departamento e também para outros direcionadores, onde AP – Contas a Pagar; AR – Contas a Receber; TE – Despesas de Viagens; CTB – Fechamento Contábil; DC – Controle de Dados; PAY – Folha de Pagamento; CC – Centro de Contato.

A próxima pergunta refere-se o **orçamento projetado foi atingido** e o diretor afirma,

“Não, o orçamento não foi atingido, devido as variações cambiais existente entre o real e o euro em decorrência da valorização do real, fatores macroeconômicos e a inflação, podemos dizer que houve a variação de 30% acima do orçamento previamente elaborado”.

Diante desta situação pode-se perceber o quanto é importante realizar um orçamento com total acuracidade e de que mesmo sabendo que poderão existir diferenças cambiais, não se torna possível mensurar esta variação que possa vir a

acontecer, ou seja, a organização elabora seu orçamento mas a situação econômica na qual está inserida esta organização poderá impactar negativamente ou positivamente no orçamento.

E encerrando a entrevista, fora perguntado quais seriam as **sugestões dele de melhoria** para o planejamento e controle orçamentário, o diretor responde da seguinte forma:

“Com a introdução de outros KPIs de natureza financeira como os identificados abaixo”:

E o diretor financeiro foi incisivo nesta última pergunta, dizendo da necessidade da inserção de novos KPIs, para melhor delinear o orçamento. A seguir encontram-se os KPIs mencionados pelo diretor (Figura 12).

- *Sales growth* – crescimento de vendas;
- *Gross margin on Sales* – margem bruta de vendas;
- *Rebito n Sales* – Resultado nas vendas;
- *Net results on Sales* – resultado líquido das vendas.

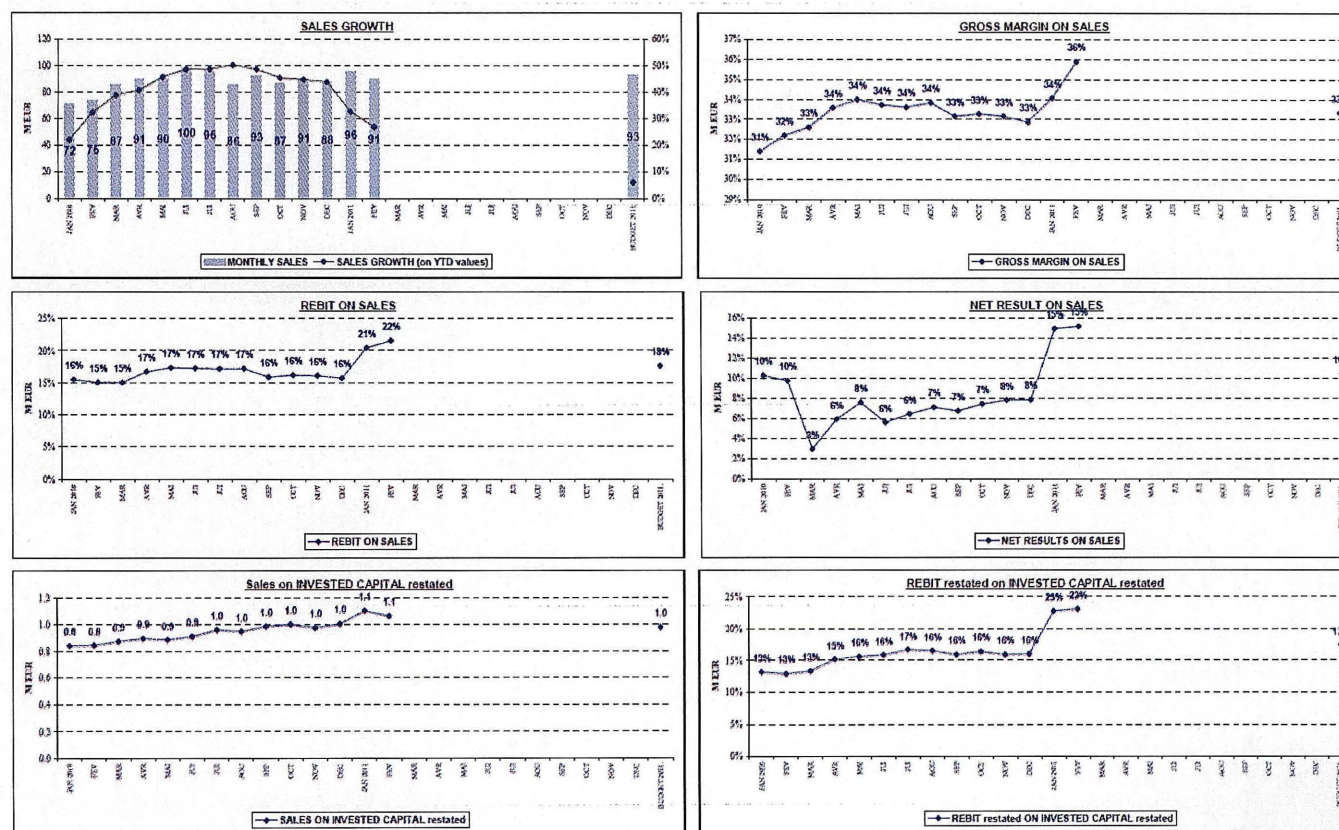


Figura 12 – KPIs

Fonte: fornecido pela empresa

Baseando-se nas informações públicas encontradas sobre o grupo e as gentilmente cedidas pelo Diretor Financeiro, por meio da entrevista relatada, tornou-se possível chegar a algumas considerações que serão abordadas a seguir.

O que é relacionado a projeto, suas etapas, viabilização, estudos, aprovações e outras fases pertinentes a implantação do centro nota-se que foi muito bem conduzido, porém neste ponto será dado um maior enfoque ao planejamento e controle orçamentário e as práticas de Controladoria no qual foi o tema de estudo desta pesquisa.

Mediante as planilhas de cálculo apresentadas é perceptível que o planejamento orçamentário para a implantação do centro foi elaborado de uma forma muito clara para os cinco anos subsequentes. Foram divididos por linhas de despesas, vinculando-se os objetivos e a estratégia organizacional, bem como os fatores socioeconômicos e fazendo a relação entre o custo unitário por categoria vezes o número de colaboradores previstos ao decorrer dos períodos e por fim adicionando os custos de depreciação e despesas correntes escritório.

Esta metodologia não é nada complexa, apenas calculado e projetado os valores estimativos para os períodos subseqüentes. Esta metodologia utilizada pode ser comparada à metodologia OBZ, orçamento base zero, pois não foi levado em consideração o ano anterior, ou seja, não existia uma base histórica da própria empresa para possibilitar a projeção futura. E ainda podem-se encontrar duas características do OBZ que contextualizam a elaboração do orçamento para o centro de serviços, que já foram destacadas anteriormente, tais como:

- Custo benefício do projeto interligado aos processos e atividades partindo de uma base zero;
- Focar metas e objetivos das unidades de negócio, assegurando a correta alocação dos recursos baseando-se nos fatores chaves de negócio.

Estas características que evidenciam o OBZ estão diretamente relacionadas com o propósito inicial do centro de serviços, que nada mais é do que a redução de custos para as entidades do grupo e conseqüentemente para o grupo como um todo, a otimização dos recursos financeiros e intelectuais nos processos e ganho de eficiência para garantir e atingir as metas e objetivos.

Para a elaboração orçamentária dos anos subseqüentes, sugere-se a utilização da metodologia do orçamento flexível, devido à utilização da base histórica como referência, pois já se possui os dados do realizado do ano anterior. Ele

também possibilita atingir todos os níveis de expectativa dentro da organização tornando-se mais dinâmico. Outro fator importante é a facilidade de encontrar onde ocorrem as diferenças e se foram em virtude de fatores como preço ou volume ou até mesmo da eficiência ou ineficiência na utilização de recursos, tornando a tomada de decisão mais rápida e assertiva.

O controle do resultado operacional é realizado de maneira muito precisa com a utilização de uma ferramenta desenvolvida na base Xcelcius, na qual projeta o BSC da organização, e permite controlar todos os KPIs (*Key Performance Indicator* – chaves de indicação de desempenho) para todos os departamentos da empresa, trazendo os valores YTD (Year to Date) acumulado desde o início do ano até o mês em que se encontra fazendo o comparativo com a meta estabelecida. Esta ferramenta proporciona agilidade ao gestor para identificar as áreas que demandam ações para específicos KPIs, ou seja, se o indicador mostra cor vermelha significa que a situação não é favorável, o amarelo indica atenção, o azul próximo do favorável e a cor verde demonstrarão que a situação para o específico indicador é plenamente favorável.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após toda pesquisa realizada, quanto às metodologias de planejamento e controle orçamentário como práticas de controladoria organizacional, já existentes e suas aplicações, identificam-se e comprovam-se quão relevante é para a empresa, contribuindo assim para o sucesso de sua gestão organizacional perante o mercado. Através deste planejamento, vinculado aos valores da empresa, a missão, visão e a estratégia da organização, faz-se necessário projetar os objetivos a serem alcançados pela companhia.

Importante salientar que o planejamento orçamentário não deve ser rígido, mas que desenvolva a disciplina entre os colaboradores das áreas da empresa a respeitá-lo e tê-lo como referência, fazendo com que toda a organização “navegue” para um único sentido. Caso exista a necessidade de se alterá-lo, isto deve ser acatado pela alta direção da empresa, desde que seja possível, utilizando-se de ferramentas de controle orçamentário, como o *Forecast* (comparativo entre o realizado, o orçado e o projetado, devido às novas iniciativas de investimento) contribuindo de forma significativa, mantendo o corpo de funcionários engajados e motivados a favor da organização e dos objetivos.

Para que todo este planejamento venha a fazer sentido e contribuir para um melhor gerenciamento da organização é necessário que exista a área de Controladoria para a empresa. Muitos devem pensar que esta área só poderia existir em empresas de grande porte, na qual empresa de menor porte não seria possível a existência desta atividade, pois se enganam aqueles que pensam desta maneira, porque esta ferramenta de gestão pode ser exercida pelo proprietário da empresa ou pelo diretor, ou seja, devendo ser guardadas as devidas proporções. Para grandes organizações a área de Controladoria é mais complexa em virtude da magnitude de ativos, passivos e do fluxo de caixa, fazendo-se necessário um número maior de funcionários para controlar, analisar e gerenciar estas informações úteis que municiarão a alta gestão da companhia para as tomadas de decisões.

Portanto, para as empresas que estão ativas no mercado as quais buscam uma excelência e serem referência nos processos administrativos e financeiros, certamente necessitarão direta ou indiretamente da colaboração de suas áreas de planejamento e controle orçamentário, bem como as práticas de Controladoria organizacional.

No tópico de análise de dados do estudo de caso da pesquisa, contou-se com a valiosa colaboração do Diretor Financeiro do centro de serviços compartilhados de uma multinacional na qual a companhia é líder do mercado químico e plástico, que propiciou ainda mais enriquecimento de informações e testemunhos para esta pesquisa.

No decorrer da pesquisa pode-se perceber a amplitude da organização, seus interesses e de quanto é muito bem delineada a elaboração de novas iniciativas e implantação de projetos ao redor do mundo. Para isso percebe-se que são envolvidos colaboradores internos da empresa e ainda suporte de consultores externos que auxiliam com estudos, análises e projeções que venham a facilitar e direcionar as decisões a serem tomadas pela empresa. Para a elaboração e implantação do centro de serviços na cidade de Curitiba não foi diferente, foram quase dois anos de planejamento até o centro tornar-se realidade para o grupo, desde o projeto inicial no papel, passando pela escolha da cidade e a localização física até o primeiro recrutamento e seleção dos funcionários.

Para finalizar, uma sugestão para que se consiga acompanhar e controlar o orçamento para o centro versus o realizado e demais controles que exige o negócio dessas proporções, seria a implantação de um departamento de Controladoria para o centro, possibilitando assim um controle mais próximo e efetivo dos resultados e desenvolvimento de uma metodologia orçamentária na qual realmente irá ao encontro dos KPIs e objetivos traçados, proporcionando também um melhor acompanhamento das ações corretivas quando necessário.

REFERÊNCIAS

BORINELLI, Marcio; **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização á Luz da Teoria e da Praxis**. São Paulo, 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Departamento de Contabilidade e Atuária. Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade.

FIGUEREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria Teoria e Prática**. 2ed. São Paulo, 1997.

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

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: Na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MARION, José Carlos; **Contabilidade Básica**. 7ed. São Paulo, Atlas 2004.

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

NOGAS, Claudio; ELEUTÉRIO, Érico da Luz. **Controladoria: gestão, planejamento e aplicação**. 1ed. Curitiba: Lobo Franco, 2004.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz: **Tratado de Metodologia Científica**. 1ed. São Paulo, Pioneira 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria: estratégia e operacional**. 2ed. Brasil: Cengage, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar; **Orçamento Empresarial – Novos Conceitos e técnicas**. 1ed. São Paulo, Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria estratégica operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

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